

REPÚBLICA DE COLOMBIA

**CONTADURÍA GENERAL
DE LA NACIÓN**

*DOCTRINA CONTABLE
PÚBLICA*

AÑO 2004

JAIRO ALBERTO CANO PABÓN
Contador General de la Nación



PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA
Álvaro Uribe Vélez

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Alberto Carrasquilla Barrera

CONTADOR GENERAL DE LA NACIÓN
Jairo Alberto Cano Pabón

SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN
Luis Alonso Colmenares Rodríguez

SUBCONTADURÍA DE CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Yolanda Guerrero

SUBCONTADURÍA DE CENTRALIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN
Carlos Arturo Rodríguez Vera

SECRETARIA GENERAL
Juan Felipe Lemos

SECRETARIO PRIVADO
Jaime Aguilar Rodríguez

SUBCONTADURÍA GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN

GRUPO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN

*Iván Jesús Castillo Caicedo
Coordinador*

*Omar Eduardo Mancipe Saavedra
Francisco José Bautista Villalobos
Flor Ángela Martínez Pulido
Adriana Lorena Guzmán Molano
Zulay Viviana Muñoz Galván
Jorge Alexander Salazar Santamaría*

DOCTRINA CONTABLE PÚBLICA

AÑO 2004

PRESENTACIÓN

El desarrollo del Sistema Nacional de Contabilidad Pública requiere de instrumentos que faciliten una adecuada interpretación de las normas contables expedidas por el Contador General de la Nación, de tal forma que se materialice la uniformidad como objetivo de la regulación contable, y se apliquen adecuadamente los principios de contabilidad pública, las normas técnicas y procedimentales del Plan General de Contabilidad Pública, en procura de una información confiable y útil.

Bajo estas premisas la Contaduría General de la Nación entrega a los diversos usuarios de la información contable este volumen de la "Doctrina Contable Pública", correspondiente al año 2004, en el cual se compendia de manera exhaustiva y sistemática los conceptos emitidos durante este año, permitiendo, en consecuencia, su fácil consulta, lectura, interpretación y aplicación.

La estructura de la Doctrina Contable Pública está dividida en tres temas generales: *Plan General de Contabilidad Pública*, que contiene conceptos relacionados con el ámbito de aplicación y las modificaciones al mismo; *Normas y Procedimientos*, en donde se incluyen conceptos relacionados con el registro y reconocimiento de los hechos económicos, financieros y sociales realizados por los entes públicos; y *Conceptos Varios*, que trata temas relacionados con algunas generalidades de la contabilidad pública y la Contaduría General de la Nación.

Esperamos con esta publicación contribuir al fortalecimiento de la cultura contable pública del país, y aportar específicamente en la solución de las inquietudes y dificultades que se presentan permanentemente en el proceso contable de las entidades.

La presente publicación será especialmente útil para los servidores públicos con responsabilidades directas en las áreas contables y financieras, a los organismos, instituciones y oficinas de control, a la comunidad académica, gremios profesionales, organizaciones investigativas y de consultoría públicas y privadas.

En resumen, se hace entrega de un material valioso para diversos fines, que se enmarca dentro del propósito misional de la CGN, en aras de promover una cultura contable que privilegie el manejo eficiente y transparente de la cosa pública.

JAIRO ALBERTO CANO PABÓN
Contador General de la Nación

CONTENIDO

CAPÍTULO I

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA-PGCP

CONCEPTO 33083 DE FEBRERO 18- Aplicación del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP-Cámaras de Comercio

CONCEPTO 48680 DE JULIO 21- Contabilidad Presupuestal-Obligación de registrar Contabilidad Presupuestal

CAPÍTULO II

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS

CONCEPTO 30399 DE ENERO 28- Reconocimiento, registro y revelación-Transferencias y Convenios

CONCEPTO 32145 DE FEBRERO 10- Ajustes por Inflación

CONCEPTO 33089 DE FEBRERO 10- Propiedades, planta y equipo

CONCEPTO 33101 DE FEBRERO 18- Registro de las Inversiones-En empresas en liquidación

CONCEPTO 33158 DE FEBRERO 18- Rentas por cobrar

CONCEPTO 33107 DE FEBRERO 19- Propiedades, planta y equipo

CONCEPTO 32948 DE FEBRERO 23- Avalúo técnico

CONCEPTO 32866 DE FEBRERO 25- Circular Externa 053 de 2003-Proceso de liquidación

CONCEPTO 36697 DE MARZO 01- Propiedades, planta y equipo

CONCEPTO 32588 DE MARZO 05- Contingencias

CONCEPTO 33364 DE MARZO 08- Cuentas de Orden Fiscales

CONCEPTO 33366 DE MARZO 08- Contribución al deporte municipal

CONCEPTO 33077 DE MARZO 10- Aportes patrimoniales en especie

CONCEPTO 33094 DE MARZO 10- Contribución sobre contratos de obra Pública

CONCEPTO 33104 DE MARZO 10- Cuentas por cobrar

CONCEPTO 33715 DE MARZO 10- Circular Externa 052 de 2003

CONCEPTO 32058 DE MARZO 11- Manejo Portafolio en Inversiones

CONCEPTO 37930 DE MARZO 19- Entidad en liquidación- Amortización del cálculo actuarial de pensiones

CONCEPTO 36825 DE MARZO 23- Retención cuota de fomento

CONCEPTO 36967 DE MARZO 25- Libros de Contabilidad

CONCEPTO 37007 DE MARZO 25- Libros de Contabilidad

CONCEPTO 33374 DE MARZO 26- Transferencias
CONCEPTO 33825 DE ABRIL 14- Inversiones
CONCEPTO 37378 DE ABRIL 14- Ingresos
CONCEPTO 38590 DE ABRIL 14- Gastos Diferencia entre las cuentas Gasto Público Social y Gasto de Inversión Social
CONCEPTO 38677 DE ABRIL 14- Bienes de arte y cultura
CONCEPTO 38871 DE ABRIL 14 Cédulas de capitalización
CONCEPTO 39456 DE ABRIL 14- Propiedad, planta y equipo-Incorporación de Bienes muebles en entidades en proceso de liquidación
CONCEPTO 38753 DE ABRIL 15- Impuesto al patrimonio
CONCEPTO 32574 DE ABRIL 19- Operaciones Recíprocas
CONCEPTO 34119 DE ABRIL 19- Activos Vida útil Avalúo
CONCEPTO 39314 DE ABRIL 28- Convenios con PNUD
CONCEPTO 39485 DE ABRIL 28- Ingresos Indemnizaciones
CONCEPTO 39578 DE ABRIL 28- Cuentas de presupuesto
CONCEPTO 39499 DE ABRIL 29- Fondos Especiales
CONCEPTO 33147 DE MAYO 03- Derechos fiduciarios sobre patrimonios autónomos
CONCEPTO 37362 DE MAYO 03- Comprobantes contables
CONCEPTO 39516 MAYO 03- Provisión de fondos para agregadurías militares en otros países
CONCEPTO 39793 DE MAYO 03- Bienes de arte y cultura
CONCEPTO 39883 DE MAYO 03- Contratos con cooperativas de trabajo asociado
CONCEPTO 41289 DE MAYO 03- Inversiones patrimoniales en entidades de carácter no societario
CONCEPTO 36524 DE MAYO 05- Cuentas por pagar y Reservas presupuestales
CONCEPTO 41712 DE MAYO 05- Inversiones patrimoniales
CONCEPTO 39451 DE MAYO 06- Libros de contabilidad
CONCEPTO 39582 DE MAYO 06- Documentos Soporte
CONCEPTO 41924 DE MAYO 11- Entidades en proceso de liquidación
CONCEPTO 39609 DE MAYO 12- Oportunidad del reconocimiento contable de las transacciones
CONCEPTO 40500 DE MAYO 12- Diferidos
CONCEPTO 41361 DE MAYO 12- Gastos pagados por anticipado
CONCEPTO 41618 DE MAYO 20- Contingencias
CONCEPTO 43975 DE MAYO 20- Inversiones
CONCEPTO 40155 DE MAYO 21- Retención en la fuente
CONCEPTO 42047 DE MAYO 21- Modificación de los años de vida útil
CONCEPTO 42309 DE MAYO 21- Inversiones
CONCEPTO 41716 DE MAYO 27- Cargos diferidos
CONCEPTO 44672 DE MAYO 27- Superávit por valorización
CONCEPTO 33707 DE MAYO 28- Hurtos
CONCEPTO 37974 DE MAYO 28- Responsabilidades

CONCEPTO 41858 MAYO 31- Propiedades, planta y equipo
CONCEPTO 42203 DE MAYO 31- Contribución a Superintendencias
CONCEPTO 44615 DE MAYO 31- Embargo y secuestro de bienes
CONCEPTO 42773 DE JUNIO 03- Propiedades, planta y equipo no explotados
CONCEPTO 41804 DE JUNIO 04- Norma técnica relativa a los activos-
Reconocimiento y revelación de activos de menor cuantía
CONCEPTO 42086 DE JUNIO 04- Estados Contables
CONCEPTO 42290 DE JUNIO 04- Propiedades, planta y equipo
CONCEPTO 45054 DE JUNIO 04- Subsidios de costos educativos
CONCEPTO 42082 DE JUNIO 07- Responsabilidades
CONCEPTO 44161 DE JUNIO 08- Ingresos y Gastos-Ajustes de ejercicios anteriores
CONCEPTO 39203 DE JUNIO 09- Glosas recursos NAS
CONCEPTO 40539 DE JUNIO 15- Redes férreas, fluviales y marítimas
CONCEPTO 45212 DE JUNIO 15- Descuentos en compras
CONCEPTO 45690 DE JUNIO 15- Operaciones recíprocas
CONCEPTO 45704 DE JUNIO 15- Valorizaciones
CONCEPTO 45316 DE JUNIO 16- Cuentas por pagar
CONCEPTO 46277 DE JUNIO 16- Propiedad, planta y equipo
CONCEPTO 45052 DE JUNIO 17- Gastos generales
CONCEPTO 40054 DE JUNIO 23- Documentos fuente-Reconocimiento, registro y
revelación de gastos comprometidos-obligaciones contraídas y pagos de la vigencia
CONCEPTO 45991 DE JUNIO 24- Propiedad, planta y equipo
CONCEPTO 46276 DE JUNIO 24- Recursos entregados en encargo fiduciario
CONCEPTO 46486 DE JUNIO 24- Infraestructura ECOGAS
CONCEPTO 41531 DE JUNIO 25- Cuenta Principal y subalterna
CONCEPTO 42127 DE JUNIO 25- Convenios de cooperación con organismos
internacionales
CONCEPTO 45584 DE JUNIO 25- Convenios de cooperación y asistencia
técnica
CONCEPTO 41713 DE JUNIO 29- Estampillas
CONCEPTO 41893 DE JUNIO 29- Cuentas de Orden
CONCEPTO 42016 DE JUNIO 29- Glosas de cuentas con cargo a recursos FOSYGA
CONCEPTO 44749 DE JUNIO 29- Propiedades, planta y equipo
CONCEPTO 45724 DE JUNIO 29- Infraestructura de transporte vial y férrea
CONCEPTO 46105 DE JUNIO 29- Resultados de ejercicios anteriores
CONCEPTO 41715 DE JUNIO 30- Reconocimiento económico artículo 8 de la Ley
790 de 2002
CONCEPTO 47350 DE JUNIO 30- Proyectos de Inversión
CONCEPTO 42274 DE JULIO 01- Nómina-Retención sueldo por investigación
disciplinaria
CONCEPTO 46324 DE JULIO 02- Fondos Cuenta
CONCEPTO 37777 DE JULIO 07- Inventarios
CONCEPTO 47258 DE JULIO 08- Consignaciones en cuentas de Ahorro
Programado

CONCEPTO 47216 DE JULIO 09- Castigo de cartera
CONCEPTO 47423 DE JULIO 08- Intereses generados por depósitos entregados en administración
CONCEPTO 48331 DE JULIO 09- Circular Externa 053 de 2003
CONCEPTO 46964 DE JULIO 14- Bienes y recursos públicos entregados en administración
CONCEPTO 23651 DE JULIO 16- Demandas contra la Nación
CONCEPTO 47843 DE JULIO 16- Control Interno Contable
CONCEPTO 46469 DE JULIO 26- Pasivos- Contingencias
CONCEPTO 45555 DE JULIO 27- Ingresos-Registro de los ingresos operacionales- Contrato de riesgo compartido
CONCEPTO 48100 DE JULIO 27- Deudores
CONCEPTO 46816 DE JULIO 28- Bienes de menor cuantía
CONCEPTO 40141 DE JULIO 29- Concesión del impuesto de alumbrado público
CONCEPTO 47886 DE JULIO 30- Operaciones Recíprocas
CONCEPTO 47893 DE JULIO 30 - Propiedades, planta y equipo no explotados
CONCEPTO 46409 DE AGOSTO 03- Acuerdo de pago
CONCEPTO 49151 DE AGOSTO 03- Libros de contabilidad
CONCEPTO 49328 DE AGOSTO 05- Estados Contables
CONCEPTO 48065 DE AGOSTO 06- Costos de producción
CONCEPTO 46385 DE AGOSTO 13- Rentas por Cobrar
CONCEPTO 48425 DE AGOSTO 13- Ingresos por venta de servicios
CONCEPTO 50366 DE AGOSTO 13- Reconocimiento contable de subsidios familiares de vivienda
CONCEPTO 49749 DE AGOSTO 18- Propiedades, planta y equipo
CONCEPTO 49820 DE AGOSTO 18- Empalme contable
CONCEPTO 49698 DE AGOSTO 25- Propiedades, planta y equipo
CONCEPTO 46928 DE AGOSTO 25- Consultorías y estudios técnicos contratados con recursos de inversión
CONCEPTO 50232 DE AGOSTO 25- Estados Contables
CONCEPTO 50266 DE AGOSTO 25- Propiedades, planta y equipo
CONCEPTO 51251 DE AGOSTO 25- Bienes entregados a terceros
CONCEPTO 51784 DE AGOSTO 25- Bienes donados
CONCEPTO 41569 DE AGOSTO 26- Reintegro recursos de crédito externo
CONCEPTO 48729 DE AGOSTO 27- Fondo Nacional de Regalías
CONCEPTO 50258 DE AGOSTO 30- Propiedades, planta y equipo-Modificación de la Vida útil
CONCEPTO 50414 DE AGOSTO 30- Recursos naturales y del ambiente
CONCEPTO 51775 DE AGOSTO 30- Contratos de Mandato
CONCEPTO 45691 DE SEPTIEMBRE 01- Indicadores Pertinencia y viabilidad del uso de indicadores para selección de contratistas
CONCEPTO 50525 DE SEPTIEMBRE 01- Circular 051 de 2002

CONCEPTO 46650 DE SEPTIEMBRE 07- Ingresos-Sanciones pecuniarias impuestas por la Superintendencia de Subsidio Familiar
CONCEPTO 46664 DE SEPTIEMBRE 07- Convenios interadministrativos
CONCEPTO 51770 DE SEPTIEMBRE 07- Depósitos recibidos de terceros
CONCEPTO 52017 DE SEPTIEMBRE 07- Recursos entregados en administración
CONCEPTO 47020 DE SEPTIEMBRE 10- Responsabilidades en proceso
CONCEPTO 53055 DE SEPTIEMBRE 10- Inversiones patrimoniales de controlantes
CONCEPTO 47384 DE SEPTIEMBRE 14- Gastos extraordinarios
CONCEPTO 49955 DE SEPTIEMBRE 14- Transferencias
CONCEPTO 51785 DE SEPTIEMBRE 14- Venta de Inversiones
CONCEPTO 53819 DE SEPTIEMBRE 14- Operaciones de crédito público
CONCEPTO 55065 DE SEPTIEMBRE 14- Documento soporte
CONCEPTO 42520 DE SEPTIEMBRE 16- Agotamiento de las reservas extraídas de hidrocarburos
CONCEPTO 38586 DE SEPTIEMBRE 23- Recursos Naturales y del Ambiente
CONCEPTO 46064 DE SEPTIEMBRE 23- Inversiones en recursos naturales renovables en conservación
CONCEPTO 52672 DE SEPTIEMBRE 28- Cuentas por pagar
CONCEPTO 53978 DE SEPTIEMBRE 28- Contribuciones imputadas
CONCEPTO 56163 DE SEPTIEMBRE 28- Propiedades, planta y equipo
CONCEPTO 56387 DE SEPTIEMBRE 28- Registro de los rendimientos
CONCEPTO 56418 DE SEPTIEMBRE 28- Fondos en tránsito
CONCEPTO 52043 DE SEPTIEMBRE 29- Adquisición de bienes
CONCEPTO 49950 DE SEPTIEMBRE 30- Subsidios y contribuciones
CONCEPTO 51908 DE SEPTIEMBRE 30- Tratamiento contable de contribuciones en empresas de telecomunicaciones
CONCEPTO 57560 DE OCTUBRE 06- Prestación de servicios de salud
CONCEPTO 58859 DE OCTUBRE 01- Estados Contables
CONCEPTO 57970 DE OCTUBRE 06- Retención sobre estampillas – Ley 863 de 2003
CONCEPTO 55072 DE OCTUBRE 29- Activos-Reconocimiento de un Banco de Germoplasma de Gusanos de Seda
CONCEPTO 60879 DE OCTUBRE 29- Inversiones
CONCEPTO 55465 DE NOVIEMBRE 04- Propiedades, planta y equipo
CONCEPTO 58938 DE NOVIEMBRE 11- Títulos Judiciales
CONCEPTO 59942 DE NOVIEMBRE 18- Catálogo General de Cuentas-Creación de subcuentas
CONCEPTO 60760 DE DICIEMBRE 02- Plan General de Contabilidad Pública-Cambio en la estructura de ingresos y cuentas por cobrar del servicio de telecomunicaciones
CONCEPTO 62314 DE DICIEMBRE 9- Devolución recursos distribuidos por el FRISCO
CONCEPTO 64053 DE DICIEMBRE 15- Plan plurianual de inversiones

CONCEPTO 66980 DE DICIEMBRE 27- Avances y anticipos entregados
CONCEPTO 69704 DE DICIEMBRE 28- Saldos Bancarios
CONCEPTO 50255 DE DICIEMBRE 29- Modificación del Catálogo General de Cuentas- Creación de subcuentas
CONCEPTO 51020 DE DICIEMBRE 29- Recursos Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-FONPET

CAPÍTULO III

CONCEPTOS VARIOS

CONCEPTO 32769 DE MARZO 10- Obras y mejoras en propiedad ajena-Impuesto de Industria y Comercio-Plan General de Contabilidad Pública – PGCP
CONCEPTO 24535 DE MARZO 19- Inversiones
CONCEPTO 37569 DE MARZO 19- Responsabilidades-Cálculo de provisiones, depreciaciones y amortizaciones
CONCEPTO 38589 DE ABRIL 02- Intangibles-Bienes inmuebles
CONCEPTO 37443 DE ABRIL 14- Ingresos-Edificaciones
CONCEPTO 38373 DE ABRIL 14- Ingresos con destinación específica- Pensiones
CONCEPTO 41862 DE MAYO 05- Cuotas partes de pensiones a cargo de la entidad-Recursos sin situación de fondos
CONCEPTO 37987 DE MAYO 21- Incapacidades y licencias de maternidad-Provisiones-Activos totalmente depreciados
CONCEPTO 39501 DE MAYO 24- Venta de bienes y servicios entre sedes, unidades y facultades-Distribución interna de PAC
CONCEPTO 39590 DE MAYO 25- Ajuste de ejercicios anteriores-Impuesto al valor agregado-IVA
CONCEPTO 37466 DE MAYO 28- Recursos de cooperación internacional no reembolsable
CONCEPTO 41952 JUNIO 08- Operaciones Interinstitucionales-Prestación de Servicios de salud
CONCEPTO 42191 DE JUNIO 15- Presupuesto de inversión-Depósitos entregados en administración-Cuentas por pagar
CONCEPTO 41722 DE JUNIO 24- Bienes de Beneficio y Uso Público-Gasto público social-Proceso contable
CONCEPTO 39322 DE JUNIO 29- Costos de ventas y de producción-Contribución especial sobre contratos de obra pública
CONCEPTO 41678 DE JULIO 02- Norma General y Especial-Ingresos diferidos
CONCEPTO 47845 DE JULIO 07- Propiedades, Planta y Equipo-Bienes de Beneficio y Uso Público
CONCEPTO 47077 DE JULIO 08- Mantenimiento-Operaciones de traspaso de bienes
CONCEPTO 47995 DE JULIO 27- Estados contables

CONCEPTO 46323 DE AGOSTO 18- Inversiones-Deudores-Cargos diferidos-Pasivos-Gastos-Fiducia mercantil-Obligaciones y derechos recíprocos-Operaciones de cobertura

CONCEPTO 52422 DE AGOSTO 19- Estado de actividad, Financiera, Económica y Social-Cuentas de Orden

CONCEPTO 48930 DE AGOSTO 23- Aporte y traspaso de fondos recibidos-Gastos

CONCEPTO 39991 DE AGOSTO 27-Cuentas de Orden-Inventarios-Costos de operación-Fiducia mercantil- Notas a los estados contables

CONCEPTO 45847 DE SEPTIEMBRE 09- Precisiones para la parametrización del sistema integrado de información

CONCEPTO 49800 DE SEPTIEMBRE 14- Entidades en liquidación

CONCEPTO 53392 DE SEPTIEMBRE 23- Traspaso de bienes-Reintegros de fondos

CONCEPTO 55069 DE SEPTIEMBRE 23-Obligaciones Laborales-Saneamiento contable

CONCEPTO 52796 DE SEPTIEMBRE 29- Otros Gastos Provisión

CONCEPTO 54282 DE OCTUBRE 04- 1 – Semovientes-Intangibles-Avalúo de inmuebles-Bienes recibidos sin el lleno de los requisitos Propiedades, planta y equipo-Otros Deudores– Convenios de cooperación

CONCEPTO 59217 DE OCTUBRE 29-Costo de producción-Gastos de administración-Provisiones-Depreciación propiedades, planta y equipo-Contratos de leasing y operaciones de crédito

CONCEPTO 59708 DE NOVIEMBRE 16-Aplicación de la Circular Externa 051 de 2002-Propiedades, planta y equipo

CONCEPTO 61312 DE NOVIEMBRE 18-. Donaciones-Cargos diferidos-Propiedades, Planta y Equipo

CONCEPTO 66733 DE DICIEMBRE 15- Cuentas de Planeación y Presupuesto Ingresos

CONCEPTO 46941 DE DICIEMBRE 20- Pasivos

CONCEPTO 74686 DE DICIEMBRE 29- Inventarios-Traspaso de bienes

CONCEPTO 62185 DE DICIEMBRE 30-Empréstito condonable-Contribución de la Nación para el pago de jubilados ISS Patrono-Garantía estatal del Régimen de Prima Media

CAPÍTULO I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA- PGCP.

CONCEPTO 33083 DE FEBRERO 18 DE 2004

TEMA: Aplicación del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP

SUBTEMA: Cámaras de Comercio

Señor
RUBÉN D. JARAMILLO

ANTECEDENTES

En atención a su oficio en el cual pregunta si las Cámaras de Comercio están obligadas a implementar el Plan General de Contabilidad Pública, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

En la cuarta consideración de la sentencia C-167 de 1995, la Corte Constitucional concluye que "los ingresos de las Cámaras de Comercio, provenientes del registro público mercantil, que aquellas manejan, por virtud de la ley, ciertamente son dineros fiscales; las Cámaras de Comercio manejan fondos, que corresponden a la actividad impositiva del Estado y que no pueden entenderse como recursos privados de estas instituciones" (subrayado fuera de texto)

Por su parte, la Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación (...), en su artículo 9º Contabilidad General de la Nación, establece: "Para los efectos de la presente ley la Contabilidad General de la Nación comprende la de los órganos que integran las Ramas del Poder Público en el nivel nacional, la de las entidades u organismos estatales autónomos e independientes (...), la de las personas naturales o jurídicas y la de cualquier otro tipo de organización o sociedad, que manejen o administren recursos de la Nación en lo relacionado con éstos. (subrayado fuera de texto)

Finalmente, la Resolución 400 de 2000, por la cual se adopta el nuevo Plan General de Contabilidad Pública y se dictan otras disposiciones, en el artículo 2º, establece: "El plan general de contabilidad pública PGCP compuesto por el marco conceptual, el modelo instrumental y el manual de procedimientos, debe ser aplicado (...). Por las personas jurídicas o naturales que administren o manejen, de manera temporal o permanente, recursos públicos, en lo relacionado con éstos, como los fondos de fomento, las Cámaras de Comercio, las cajas de compensación familiar, entre otros".

CONCLUSIÓN

Con base en la normatividad anteriormente relacionada, es claro que las Cámaras de Comercio están sujetas al ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública PGCP, en lo relacionado con los recursos públicos que ellas manejan.

CONCEPTO 48680 DE JULIO 21 DE 2004

TEMA: Contabilidad Presupuestal

SUBTEMA: Obligación de registrar Contabilidad Presupuestal

Doctora
ILSIA MENCO PUERTA
Gerente
Empresa Colombiana Pesquera de Tolú S.A.
PESTOLU S.A.
Sincelejo, sucre

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, expresando que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su oficio solicita orientación respecto a la obligación de manejar presupuesto y su contabilidad, tal como lo dispone la Ley General de Presupuesto, para una empresa que como PESTOLU S.A. es de economía mixta del orden nacional con participación accionaria del Estado equivalente al 64.07%, pero cuyo manejo financiero es con recursos propios derivados del desarrollo de su objeto social.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos al artículo 2º de la Resolución 400 de 2000, el cual establece que "El plan general de contabilidad pública, PGCP, compuesto por el marco conceptual, el modelo instrumental y el manual de procedimientos, debe ser aplicado por todos los organismos y entidades de las ramas del poder público, en sus diferentes niveles y sectores, (...) las sociedades de economía mixta, asociaciones o fondos, de creación directa o indirecta, donde la participación estatal sea del 50% o más de su capital o, el Estado a través de sus diferentes entidades u organismos, ejerza influencia dominante o significativa en su dirección o toma de decisiones".

Por su parte, la Norma Técnica relativa a las cuentas de presupuesto, específicamente el numeral 1.2.7.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa que "Los registros en estas cuentas deben realizarse de conformidad con las normas presupuestales que les sean aplicables por parte de la administración central y los entes descentralizados de cualquier nivel. De este manejo se excluyen las sociedades de economía mixta que no tengan el régimen de empresas industriales y comerciales del Estado y las entidades financieras". (Subrayado fuera de texto)

En este sentido, el Parágrafo 1º del artículo 38 de la Ley 489 de 1998 determina que "Las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta en las que el Estado posea el noventa por ciento (90%) o más de su capital social, se someten al régimen previsto para las empresas industriales y comerciales del Estado".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones se concluye que la entidad se encuentra sujeta a la aplicación del PGCP, dada la participación mayoritaria que tiene el Estado, pero excluida de manejar las cuentas de la clase cero, por no tener el régimen de empresa industrial y comercial del Estado.

CAPÍTULO II

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS

CONCEPTO 30399 DE ENERO 28 DE 2004

TEMA: Reconocimiento, registro y revelación

SUBTEMA: Transferencias y Convenios

Doctora
LUZ MERY GUTIERREZ
Contadora Pública
Municipio de Tame
Tame - Arauca

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación radicada con el expediente 200311-30399 este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

1. ¿Cómo se deben registrar los recursos que el Municipio recibe de FINDETER?
2. ¿Cómo se contabilizan los pagos a los contratistas que efectuaron la ampliación de los alcantarillados?

CONSIDERACIONES:

Para absolver las inquietudes de su consulta resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, de acuerdo con el desarrollo que enseguida se presenta.

El numeral 1.2.6.1. del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP referente al RECONOCIMIENTO establece que "*Los hechos financieros, económicos y sociales se reconocerán en función de los eventos y transacciones que los generan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas*". Asimismo el numeral 1.2.6.2. del PGCP en lo pertinente a la CAUSACIÓN determina que "*Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos.*"

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, las NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS contenidas en el numeral 1.2.7.1.1. del PGCP fijan que "*(...) están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los bienes y derechos ciertos del ente público, derivados del desarrollo de su función administrativa o cometido estatal.*"

Estos bienes y derechos se originan en la ley, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos que los generan". (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, en lo que tiene que ver con DEUDORES, el numeral 1.2.7.1.1. del PGCP determina que "*Comprenden los derechos de cobro originados en el desarrollo de las actividades financieras, económicas y sociales del ente público, que se producen como resultado de la venta de bienes o servicios, así como los conceptos conexos a la liquidación de rentas por cobrar, como los intereses moratorios, sanciones y multas por extemporaneidad y demás derechos originados en desarrollo del cometido estatal, por operaciones diferentes a los ingresos tributarios. (...) Los deudores deben revelarse de acuerdo con su origen en: Derechos originados de actividades comerciales, de financiación, de seguridad social, por destinación específica y transferencias;*" (Subrayado fuera de texto)

También, el numeral anterior en relación a PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO establece que "*Comprende los bienes tangibles adquiridos, construidos, o que se encuentran en tránsito, en construcción, en mantenimiento, o en montaje y que se utilizan para atender necesidades sociales, mediante la producción de bienes, la prestación de servicios o para la utilización en la administración o usufructo del ente público, (...)*" (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.2.3.1. –ASPECTOS CONCEPTUALES-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO determina que "*Corresponde a los bienes tangibles que cumplen las siguientes características:*

- *De propiedad del ente público.*
- *Adquiridos a cualquier título, para usarlos en la prestación de servicios o en la producción de bienes, usufructuarlos o utilizarlos en la administración del ente público, así como aquellos que por circunstancias especiales no están siendo explotados.*
- *No están destinados para la venta en desarrollo de actividades comerciales.*
- *Su vida útil probable estimada en condiciones normales de funcionamiento excede de un año."*

En cuanto a las NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA O SOCIAL, en lo que respecta a los INGRESOS, el numeral 1.2.7.1.4. del PGCP estipula que "*(...) están orientadas a definir criterios uniformes para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los ingresos, (...) del ente público.*

En tal sentido, el numeral en mención define los INGRESOS como "*Expresión monetaria de los flujos percibidos por el ente público en el período contable, que refleja la obtención de recursos originados en desarrollo de la actividad financiera, económica y social, básica o complementaria, susceptibles de incrementar el patrimonio público*".

Para el caso de los INGRESOS POR TRANSFERENCIAS el mismo numeral establece que "*(...) deben reconocerse cuando surja el derecho cierto de cobro, es decir, cuando se conoce que el ente cedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa*

obligación. Se registra por el importe establecido en el correspondiente acto de reconocimiento". (Subrayado fuera de texto)

La NORMA TÉCNICA define los INGRESOS POR TRANSFERENCIAS como "(...) *los recursos originados en traslados sin contraprestación directa efectuados entre los diversos niveles y sectores de la administración pública, bien sea para el financiamiento del cometido estatal del ente público, el cumplimiento de proyectos o convenios especiales, o como producto de los procesos de descentralización administrativa, por ejemplo, transferencias corrientes y de capital del gobierno general o de las empresas (...)*".

Es importante también enunciar, que la descripción del concepto 1413-TRANSFERENCIA POR COBRAR contenido en el modelo instrumental del PGCP, enuncia "*Valor de los derechos adquiridos por el ente público en el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben de entidades nacionales o internacionales, públicas o privadas, sin contraprestación*"(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta las consideraciones en el ordenamiento normativo señalado, se concluye:

1. Con relación a los recursos que el Municipio recibió de FINDETER es importante precisar que se reconocerán como TRANSFERENCIAS, siempre y cuando se tengan establecidos en el presupuesto del Municipio como tales, para lo cual deberán reconocerse en la subcuenta 141305-TRANSFERENCIAS POR COBRAR-TRANSFERENCIAS CORRIENTES A LAS EMPRESAS FINANCIERAS con su respectiva causación en la subcuenta 441217-DE CAPITAL DE LAS EMPRESAS-FINANCIERAS NACIONALES.
2. En lo que tiene que ver con los pagos a los contratistas que efectuaron la ampliación de los alcantarillados, se deberá proceder a registrar el hecho en la subcuenta 142013-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS-ANTICIPOS PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN con su correspondiente causación en la subcuenta 111005-BANCOS Y CORPORACIONES –CUENTA CORRIENTE BANCARIA, una vez se legalice el anticipo mediante la entrega de los informes de avance de obra se procederá a reconocer dicho hecho en las subcuentas 161504-CONSTRUCCIONES EN CURSO-PLANTAS DUCTOS Y TÚNELES con sus correspondientes registros en las subcuentas 142013-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS-ANTICIPOS PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN, y en el caso que el valor del avance de la obra sea mayor al anticipo entregado se reconocerá en la subcuenta 240102-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES-PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Una vez se concluya la obra contratada, previa liquidación del contrato se deberá realizar el registro en la subcuenta 164513-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES-ACUEDUCTOS Y CANALIZACIÓN con su correspondiente registro en la subcuenta 161504-CONSTRUCCIONES EN CURSO-PLANTAS DUCTOS Y TÚNELES y de presentarse

un saldo a favor del contratista se deberá utilizar la subcuenta 240102-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES-PROYECTOS DE INVERSIÓN.

CONCEPTO 32145 DE FEBRERO 10 DE 2004

TEMA: Ajustes por Inflación

SUBTEMA: Saldos en las cuentas 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO

Doctora

ADALZA MITCHELL

Contadora

Fondo Mixto para la Promoción de la Cultura y las Artes del Depto de San Andrés,
Providencia y Santa Catalina.

San Andrés Isla

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita concepto sobre el tratamiento contable que debe aplicarse a los saldos registrados en las cuentas 324501-CAPITAL y 324505-UTILIDAD O PERDIDA DE EJERCICIOS ANTERIORES como resultado de la aplicación de ajustes por inflación, dado que según comunicación enviada por la Contaduría General de la Nación-CGN, dichos saldos deben aparecer en cero (0).

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el artículo 1º de la Resolución 351 de 2001, el cual establece "Eliminar a partir del 1º de enero del 2002, la aplicación del Sistema de ajustes parciales por inflación" (Subrayado fuera de texto).

El artículo 3º de dicha resolución expresa que: "Los saldos contabilizados hasta el 31 de diciembre de 2001, como ajustes parciales por inflación se mantendrán en las respectivas cuentas y subcuentas, hasta tanto se disponga del bien o se extinga la obligación que le dio origen. En consecuencia, dicho monto hará parte del costo reexpresado" (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en su artículo 6° establece que: "Los entes públicos que utilicen el Grupo 32 - Patrimonio institucional y que hayan registrado revalorización del patrimonio en las subcuentas 324501 - Capital, 324504 - Donaciones, 324505 - Utilidad o pérdida de ejercicios anteriores y 324507 Patrimonio institucional incorporado, deben trasladar sus saldos a la subcuenta 320801 - Capital fiscal. Igual tratamiento debe dársele a la subcuenta 325009 – Patrimonio' (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior implica que a partir del 1° de enero de 2002, ninguna de las entidades estatales debe aplicar ajustes por inflación, por lo cual aquellas que utilizan el sistema de ajustes parciales por inflación deberán observar lo establecido en el Resolución 351 de 2001 para efectos contables.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto, se concluye que a partir del 1° de enero de 2002 se eliminó la aplicación del sistema de ajustes por inflación en las entidades estatales. En consecuencia, para el caso de las entidades que aplicaban el sistema de ajustes parciales por inflación, como el Fondo Mixto para la Promoción de la Cultura y las Artes del departamento de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, se adoptó un procedimiento especial señalado en la Resolución 351 de 2001, donde se establece que los saldos registrados en las subcuentas 324501-CAPITAL Y 324505-UTILIDAD O PERDIDA DE EJERCICIOS ANTERIORES entre otras, deben trasladarse a la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL, y por tanto no deben aparecer saldos registrados en dichas cuentas.

No obstante, es preciso tener en cuenta que si la entidad tiene registrados saldos posteriores a la fecha de eliminación del sistema de ajustes por inflación en las mencionadas cuentas, deberá reversar los registros posteriores y trasladar únicamente los saldos registrados hasta el 31 de diciembre de 2001, como lo establece dicha Resolución.

CONCEPTO 33089 DE FEBRERO 10 DE 2004

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Baja de bienes devolutivos

Señora
ADRIANA OLIVERO TORRES

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera

general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita concepto sobre cuál es el procedimiento para dar de baja bienes devolutivos de una entidad estatal y proceder posteriormente a su enajenación.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el numeral 2.2.3.7.BAJA DE BIENES del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, donde se define en el siguiente sentido: *"Corresponde al proceso soportado legalmente con un acto administrativo, mediante el cual se retiran de las Propiedades planta y equipo, los bienes que han sido objeto de destrucción total o parcial por siniestro, pérdida o inservibilidad, el cual se utiliza como soporte contable para efectuar los respectivos registros"* (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el numeral 2.2.4.6. BAJA DE BIENES del Manual de Procedimientos del PGCP establece el procedimiento como se presenta a continuación:

"2.2.4.6.—Baja de bienes.

Las propiedades, planta y equipo que hayan sido dados de baja, deben retirarse contablemente afectando el costo histórico, los ajustes por inflación, los registros de depreciación o amortización acumulada, así como las valorizaciones, desvalorizaciones y provisiones que afecten al activo correspondiente.

Adicionalmente, se elaborarán los registros contables, dependiendo entre otras, de las siguientes situaciones:

2.2.4.6.1.—Pérdida del activo.

Cuando la pérdida del activo se constituye en responsabilidad, se afectará la cuenta 1950- Responsabilidades, por el valor de reposición del bien. La diferencia entre el valor de reposición y el valor en libros del activo retirado, se constituye como un crédito diferido en la subcuenta 291509- Ingreso en la constitución de responsabilidades.

2.2.4.6.2.—Por siniestro.

Si el origen del retiro del activo corresponde a causas extraordinarias o fortuitas, la entidad asumirá el valor de la pérdida que no cubran los seguros que amparen el activo de que se trate, afectando la subcuenta de gastos extraordinarios, 581006- Pérdidas en siniestros. Simultáneamente, deberá registrarse en las cuentas de orden de control, el valor de las pérdidas reales como evidencia de las acciones legales y fiscales que deben adelantarse.

2.2.4.6.3.—Bienes inservibles.

Los activos totalmente depreciados o amortizados, que sean retirados del servicio, por considerarse inservibles, se registrarán en la cuenta de orden deudora, 8315- Activos totalmente depreciados, agotados o amortizados, hasta tanto se defina su destinación final (§ 2169).

Igualmente, aquellos activos que no se encuentren en condiciones de uso y no están totalmente depreciados o amortizados, afectarán la cuenta de gastos extraordinarios 581033- Pérdida en baja de propiedades, planta y equipo, por el valor residual, afectando adicionalmente la cuenta 8315- Activos totalmente depreciados, agotados o amortizados”.

Ahora bien, luego de realizar el retiro de los bienes de la contabilidad debe procederse a su registro en cuentas de orden por su valor de realización en la cuenta 8315-ACTIVOS TOTALMENTE DEPRECIADOS, AGOTADOS O AMORTIZADOS, hasta tanto se decida sobre ellos. Si la decisión es venderlos se reconocerá un ingreso en la subcuenta 481008-EXTRAORDINARIOS-RECUPERACIONES y se deberá reversar el registro de las cuentas de orden.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que para dar de baja bienes devolutivos debe observarse si los mismos son objeto de destrucción por pérdida, siniestro o por inservibilidad, y una vez determinada la situación a la que obedecen se procederá a realizar los registros contables correspondientes conforme lo establece el procedimiento señalado en las consideraciones.

En cuanto a la venta de dichos bienes dados de baja, se debe proceder a reconocer el ingreso utilizando la subcuenta 481008-EXTRAORDINARIOS-RECUPERACIONES y reversar el registro de las cuentas de orden.

CONCEPTO 33101 DE FEBRERO 18 DE 2004

TEMA: Registro de las Inversiones

SUBTEMA: En empresas en liquidación

Doctora
ALÍ GIRALDO
Gerente Administrativa y Financiera
Empresa de Aseo de Pereira S.A. ESP

ANTECEDENTES

En atención a su oficio en el cual solicita concepto acerca de la factibilidad de registrar en cuentas de orden, las acciones en sociedades en liquidación recibidas como producto de la liquidación y escisión de las Empresas Públicas de Pereira, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

La Circular Externa 054 del 18 de diciembre de 2003 establece el "Procedimiento contable que deben aplicar las entidades públicas sobre las cuales se ordene la supresión o disolución con fines de liquidación, fusión o escisión, así como las entidades absorbentes, beneficiarias o creadas, como consecuencia de los procesos referidos".

En particular, el numeral 4.4-TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES, señala que "Si en el acto administrativo que determina la liquidación, fusión o escisión de una entidad pública se establece el traslado de recursos u obligaciones a otra entidad pública, deberá aplicarse el siguiente procedimiento: (...)

- 4.4.2 El traslado de los bienes se efectuará por su valor en libros, utilizando como contrapartida la cuenta 3140 ó 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda.
- 4.4.3 La entidad receptora de los activos de que trata el numeral anterior, los incorporará en las cuentas respectivas, en relación con su naturaleza, acreditando la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda. El valor por el cual deben registrarse los activos corresponderá al que se defina en el acto que ordene la liquidación, fusión o escisión; en su defecto, se utilizará un valor establecido mediante un método de reconocido valor técnico. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el numeral 1.2.7.1-Norma técnica relativa al reconocimiento y revelación de los hechos económicos, financieros y sociales, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que el costo histórico "Está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido el ente para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, harán parte del costo histórico las adiciones y mejoras objeto de capitalización efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso.

En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el valor será el convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de valuación alternativos. (Subrayado fuera de texto)

La cifra resultante de las anteriores situaciones constituirá el costo histórico por el cual se registrará la transacción en contabilidad. Dicho valor será objeto de actualización

conforme a lo establecido en el numeral 2.1.3.2.2-ACTUALIZACIÓN DE LAS INVERSIONES NO NEGOCIABLES.

CONCLUSIÓN

Con base en las normas anteriormente citadas, la entidad debe reconocer en el grupo 12-INVERSIONES, las acciones o cuotas partes de interés recibidas como consecuencia de la liquidación de las Empresas Públicas de Pereira, para lo cual tendrá en cuenta el valor convenido de los activos trasladados o en su defecto, un valor estimado establecido técnicamente, con independencia de que el ente emisor se encuentre en proceso de liquidación. Lo anterior, teniendo en cuenta que en los entes públicos de carácter societario, una vez realizados los activos y liquidados los pasivos, el remanente se distribuye entre los socios.

CONCEPTO 33158 DE FEBRERO 18 DE 2004

TEMA: Rentas por cobrar

SUBTEMA: Causación de las Rentas por Cobrar

Doctora
FANNY PATRICIA GONZALEZ
Contadora
Municipio de Tierralta

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita concepto sobre la causación de las RENTAS POR COBRAR, e igualmente se desea establecer si para dicho efecto, el listado que generan algunos municipios donde se relaciona el contribuyente, el predio y montos entre otros aspectos, es soporte válido para causar el ingreso por concepto del Impuesto Predial y de Industria y Comercio.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar los principios de Contabilidad Pública que en el numeral 1.2.6.2. CAUSACION del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, expresa que: "Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos. El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período".(Subrayado fuera de texto)

Es decir, que cada hecho financiero, económico y social se debe registrar en el momento de su ocurrencia, así se genere o no el flujo de efectivo

Igualmente, las NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS en el numeral 1.2.7.1.1. RENTAS POR COBRAR del PGCP, establece que: "(...) deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención, y actualizarse de acuerdo con los factores de ajuste previstos legalmente. Deben causarse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que el impuesto predial debe causarse en el momento en que surja el derecho cierto de cobro, independientemente de que no se haya recaudado. Sin embargo, se debe tener en cuenta que tal como lo plantea la norma técnica de RENTAS POR COBRAR, el activo debe reconocerse con base en las declaraciones tributarias o cualquier acto administrativo que expida la entidad para liquidar la obligación a cargo del contribuyente. En ese orden de ideas, consideramos que el listado como tal que genera el municipio no se podría considerar por sí solo un documento que avale el derecho de cobro por el ente público, el cual debería ir acompañado del acto administrativo que incorpore la obligación de pago por parte del contribuyente.

CONCEPTO 33107 DE FEBRERO 19 DE 2004

TEMA: Propiedades, planta y equipo

**SUBTEMAS: 1. Provisiones
2. Baja de bienes**

Doctora
ANA LUCIA GONZALEZ GUTIERREZ
Gerente (E)
EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE PEREIRA

ANTECEDENTES

Este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

Al escindirse Empresas Públicas de Pereira se crearon cinco (5) empresas de servicios públicos domiciliarios, entre ellas Empresa de Telecomunicaciones de Pereira, la cual recibió todos los activos asociados al servicio de telecomunicaciones, que a su vez tenían constituida una provisión producto de la valoración realizada en 1996 por la empresa escindida, presentándose las siguientes situaciones:

1.1 Provisiones de propiedades, planta y equipo

Como producto de la escisión, la empresa recibió propiedades, planta y equipo, depreciaciones y el valor de una provisión global – por grupos homogéneos de activos- los cuales fueron incorporados a la nueva empresa en las mismas subcuentas en que venían siendo revelados en la empresa escindida.

En el año 2000 Empresas de Telecomunicaciones de Pereira, realizó un avalúo técnico, se identificaron todos los activos recibidos en el año 1997 como producto de la escisión y se les asoció proporcionalmente el valor de la provisión existente. La distribución de la provisión mediante el procedimiento descrito es correcto.

Cuál es el tratamiento contable que se le debe dar a la provisión constituida en el año 1997, teniendo en cuenta que en el año 2000 se realizó una valoración de activos que dio como resultado una desvalorización.

1.2 Baja de bienes

Las provisiones constituidas en relación con los activos totalmente depreciados o sobre los cuales se determine su baja por obsolescencia u otras circunstancias que lo ameriten, deben reversarse y constituirse en recuperaciones.

Cuando un activo se da de baja por causas de obsolescencia, se debe depreciar totalmente el saldo restante al momento de su retiro y registrar un mayor valor del gasto o costo de depreciación.

CONSIDERACIONES

1.1 Provisiones de propiedades, planta y equipo

Para resolver este tema nos remitiremos al Principio de Gestión Continuada, el cual define el numeral 1.2.6.5 del Plan General de Contabilidad pública, así:

"Se presume que la actividad del ente público se extiende por tiempo indefinido; por tanto la aplicación de esta norma no está encaminada a determinar su valor de liquidación.

La presunción de continuidad tiene como propósito establecer el valor que refleje la capacidad del ente para continuar en funcionamiento; si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de fusión, liquidación, escisión o transformación de un ente público, se observarán las normas y procedimientos aplicables para tal efecto (...)
(Subrayado fuera de texto)

En cumplimiento del principio de gestión continuada y con el fin de establecer el valor que refleje la capacidad del ente para continuar en funcionamiento, procede el cálculo de las depreciaciones, provisiones y valorizaciones en relación con las Propiedades, planta y equipo.

El numeral 1.2.7.1 del PGCP - norma técnica de Propiedades, planta y equipo establece en cuanto a las depreciaciones que *"Por regla general la depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos a la generación de productos o servicios del ente público (...) La determinación de la depreciación debe efectuarse mediante criterios de reconocido valor técnico, aplicando aquel que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente."* (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a las provisiones se establece que: *"Deben reconocerse provisiones de conformidad con las normas contables vigentes, cuando éstas sean procedentes como resultado de la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; así mismo, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo, o por el deterioro que sufren las propiedades, que requieren condiciones ambientales específicas para su funcionamiento o conservación.* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, *"Las valorizaciones y desvalorizaciones se reconocerán como resultado del análisis comparativo, entre el valor determinado producto de las actualizaciones realizadas y el valor en libros del respectivo bien. (...)."*

En consecuencia, las depreciaciones se constituyen durante la vida útil estimada de un activo, con el fin de asociar la contribución de estos activos a la generación de productos o servicios del ente público. Por su parte, las provisiones se constituyen como resultado de la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; así mismo, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo. Por último las valorizaciones se constituyen como producto de la comparación entre el valor determinado mediante avalúo y el valor en libros.

En desarrollo de lo establecido en la norma técnica en comento el numeral 2.2 del PGCP en el procedimiento "Instrucciones relativas al reconocimiento y revelación de las propiedades, planta y equipo", en cuanto al reconocimiento y la base para el cálculo de la depreciación, establece lo siguiente:

"2.2.4.1 Reconocimiento. Las Propiedades, planta y equipo deben reconocerse por su costo histórico. Los activos recibidos en cambio, permuta, donación, dación de pago u otra modalidad, serán reconocidos por parte del ente público que los recibe, por el valor convenido o, a falta de éste, por un valor determinado mediante avalúo técnico. El ente público que transfiere el bien lo retirará por el valor en libros (...)" (Subrayado fuera de texto)

"2.2.4.3.1 Depreciación. La depreciación se calculará sobre el 100% del valor del activo (incluyendo el ajuste por inflación acumulado hasta 31 de diciembre de 2000) para cada bien individual y de ello se llevará un registro permanente en Kárdex, así como un cuadro de depreciación que formará parte integral de la información contable (...)".

1.2 Baja de bienes

El Plan General de Contabilidad Pública- PGCP, en el numeral 2.2.4.4 establece en cuanto a la Baja de bienes, que: *"Las Propiedades, planta y equipo que hayan sido dados de baja, deben retirarse contablemente afectando el costo histórico, los ajustes por inflación (acumulados a 31 de diciembre de 2000), los registros de depreciación o amortización acumulada, así como las valorizaciones, desvalorizaciones y provisiones que afecten al activo correspondiente.* (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, se elaborarán los registros contables, dependiendo entre otras, de las siguientes situaciones:

2.2.4.4.1 Pérdida del activo. Cuando la pérdida del activo se constituye en responsabilidad, se afectará la cuenta 1950- Responsabilidades, por el valor de reposición del bien. La diferencia entre el valor de reposición y el valor en libros del activo retirado, se constituye como un crédito diferido en la subcuenta 291509- Ingreso en la constitución de responsabilidades.

2.2.4.4.2 Por siniestro. Si el origen del retiro del activo corresponde a causas extraordinarias o fortuitas, la entidad asumirá el valor de la pérdida que no cubran los seguros que amparen el activo de que se trate, afectando la subcuenta de gastos extraordinarios, 581006- Pérdidas en siniestros. Simultáneamente, deberá registrarse en las Cuentas de orden de control, el valor de las pérdidas reales como evidencia de las acciones legales y fiscales que deben adelantarse.

2.2.4.4.3 Bienes inservibles. Los activos totalmente depreciados o amortizados, que sean retirados del servicio, por considerarse inservibles, se registrarán en la cuenta de orden deudora, 8315- Activos totalmente depreciados, agotados o amortizados, hasta tanto se defina su destinación final.

Igualmente, aquellos activos que no se encuentren en condiciones de uso y no están totalmente depreciados o amortizados, afectarán la cuenta de gastos extraordinarios 581033- Pérdida en baja de propiedades, planta y equipo, por el valor residual, afectando adicionalmente la cuenta 8315- Activos totalmente depreciados, agotados o amortizados (...)" (Subrayado fuera de texto)

En consecuencia, el procedimiento contable a seguir para dar de baja un activo, debe afectar en primera instancia el costo histórico y las cuentas valuativas asociadas al mismo, y como contrapartida se registrará un gasto extraordinario por concepto de pérdida en siniestro o en baja de propiedades, planta y equipo, según corresponda.

CONCLUSIÓN

1.1 Provisiones de propiedades, planta y equipo

Por lo expuesto, el registro correspondiente a depreciaciones y provisiones, en el momento en que la Empresa de Telecomunicaciones inició operaciones, no corresponde a la aplicación de las normas técnicas y procedimentales de contabilidad pública, puesto que estas fueron originadas en las actividades de la empresa escindida y asociadas a su producción y no a la operación de la nueva empresa.

En consecuencia este despacho considera procedente la aplicación de la Circular Externa 056 de 2004, "Procedimientos que deben ser aplicados en el proceso de saneamiento contable, en cumplimiento de la Ley 716 de 2001, prorrogada por la Ley 863 de 2003 (...)", con el fin de que la información contable refleje la realidad de las operaciones realizadas por el ente público.

Ahora bien, en cuanto a las provisiones y valorizaciones, las normas vigentes a partir del 1º de enero del año 2001 establecen que las provisiones se originan en la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; así mismo, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo, o por el deterioro que sufren las propiedades que requieren condiciones ambientales específicas para su funcionamiento o conservación.

Mientras que las valorizaciones y desvalorizaciones se reconocerán como resultado del análisis comparativo, entre el valor determinado producto de las actualizaciones realizadas y el valor en libros del respectivo bien

En consecuencia, cuando hay un cambio de normatividad atendiendo a la dinámica de la contabilidad pública, es responsabilidad de los entes públicos medir el impacto que los cambios generan en la información y revelar tal circunstancia.

1.2 Baja de bienes

De conformidad con las normas citadas, no procede el registro de un ingreso por recuperación de las provisiones constituidas, si se tiene en cuenta que el retiro del activo se hace por el costo histórico y las cuentas valuativas asociadas al respectivo bien, además de que el bien esta totalmente depreciado, por lo cual no procede diferencia.

Tratándose de bienes, que sin estar totalmente depreciados, deben darse de baja por obsolescencia, se procederá al registro de la diferencia como un gasto en la subcuenta 581033- PÉRDIDA EN BAJA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

CONCEPTO 32948 DE FEBRERO 23 DE 2004

TEMA: Avalúo técnico

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
MARITZA MALDONADO CORREA
Coordinadota Contable
Centro Diagnóstico Automotor del Tolima Ltda.

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

Los estados contables presentan un saldo en la cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATIRMONIO, subcuenta 324501-CAPITAL por valor de \$508.471.226, saldo que conforme a la última asamblea se decidió capitalizar.

De otra parte, las cuentas 1605-TERRENOS y 1640-EDIFICACIONES registran un saldo de \$1.002.506.030, incluidos los ajustes por inflación. En días pasados se solicitó un avalúo técnico cuyo resultado fue la suma de \$579.814.000. La entidad solicita orientación, toda vez que la diferencia es representativa.

CONSIDERACIONES

La cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO, del Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, *"Representa el valor del incremento patrimonial por concepto de la aplicación de los ajustes por inflación a las cuentas de patrimonio, de acuerdo con las normas legales vigentes"*.

El numeral 1.2.5-ELIMINACIÓN DE LOS AJUSTES POR INFLACIÓN del Procedimiento para el cálculo y debido reconocimiento de la actualización sobre la base del costo reexpresado, señala que *"Tratándose de entes públicos societarios, la capitalización de la revalorización del patrimonio podrá efectuarse previa autorización y aprobación, por parte del máximo organismo decisorio, de la respectiva emisión de acciones o derechos"*.

La norma técnica relativa a las Propiedades, planta y equipo contenida en el numeral 1.2.7.1.1 del PGCP, establece que *"Las valorizaciones y desvalorizaciones se reconocerán como resultado del análisis comparativo, entre el valor determinado producto de las actualizaciones realizadas y el valor en libros del respectivo bien"*. (Subrayado fuera de texto)

El valor en libros, conforme al numeral 2.2.3.3 del PGCP, *"Corresponde al valor neto resultante de conjugar el costo histórico, ajustes por inflación (calculados hasta el 31 de diciembre del año 2000 hasta tanto se disponga del bien que los originó), depreciación, amortización, provisiones, valorizaciones y desvalorizaciones aplicables a cada clase de bien, según sea el caso"*.

Por su parte, el numeral 2.2.4.2-ACTUALIZACIÓN, de las Instrucciones relativas al reconocimiento y revelación de las Propiedades, planta y equipo señala que *"Cuando el valor del avalúo sea inferior al valor registrado en libros, en primera instancia se disminuye la valorización constituida hasta agotarla y más allá de ese valor se registran desvalorizaciones, sin perjuicio que el saldo neto de las valorizaciones y el superávit, llegue a ser contrario a su naturaleza."*

Finalmente, no está de más señalar que el numeral 5.7.2 de la Circular Externa 056 de 2004, establece el tratamiento contable de los valores registrados como ajustes por inflación para las entidades que aplicaban el sistema de ajustes integrales por inflación.

Al respecto, la norma señala que "El valor que está registrado en las subcuentas respectivas de ajustes por inflación de los activos, pasivos y cuentas de orden, deberá reclasificarse a las subcuentas correspondientes que revelan el costo histórico y que fueron objeto de reexpresión.

El saldo de la cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO se mantendrá hasta cuando el órgano decisorio correspondiente resuelva su capitalización.

Los saldos que presentan las subcuentas 191089-CARGO POR CORRECCIÓN MONETARIA DIFERIDA y 291501-CRÉDITO POR CORRECCIÓN MONETARIA DIFERIDA continuarán siendo amortizados durante el tiempo determinado inicialmente por el ente público, de acuerdo con la situación específica que originó la corrección monetaria diferida".

CONCLUSIÓN

Los ajustes por inflación al patrimonio, registrados en la cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO, son independientes de los ajustes por inflación aplicados a las propiedades, planta y equipo. En los entes públicos de carácter societario, su capitalización la define el máximo órgano decisorio.

De otra parte, la actualización de las propiedades, planta y equipo se efectúa mediante la comparación del avalúo con respecto al valor en libros. El registro contable se efectúa a través de las cuentas 1999-VALORIZACIONES y 3240-SUPERÁVIR POR VALORIZACIÓN con independencia que el valor en libros supere el avalúo, una vez agotada la valorización registrada.

CONCEPTO 32866 DE FEBRERO 25 DE 2004

TEMA: Circular Externa 053 de 2003-Proceso de liquidación

SUBTEMA: Aplicación a contratos de explotación de bienes, activos y derechos

Doctor
FRANCISCO ESTUPIÑAN HEREDIA
Apoderado General de la Liquidación
TELECOM EN LIQUIDACIÓN
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación del 20 de enero del año en curso, me permito atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo

reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Solicita la entidad le sea aclarado la aplicación de lo definido en la Circular Externa 053 de diciembre 18 de 2003, para el manejo especial de los bienes de la empresa que fueron trasladados a la Empresa Colombia Telecomunicaciones S.A. en uso de lo definido en el "Contrato de explotación de bienes, activos y derechos".

CONSIDERACIONES:

La Circular 053 de diciembre 18 de 2003 define en el numeral 3 - Marco conceptual contable que: "Existen procesos que comprometen la continuidad de los entes públicos, tales como la liquidación, fusión y escisión, los cuales inciden en la aplicación de las normas contables para la preparación y revelación de la información contable pública.

La liquidación, fusión y escisión, son fenómenos que aseguran una vida limitada de las entidades, o la terminación de las mismas y, como consecuencia de ellos, se modifican las normas contables aplicables, en lo relativo a los criterios de reconocimiento y revelación. No obstante, es importante indicar que si bien en los tres fenómenos mencionados se pierde la continuidad del ente, los criterios de reconocimiento y revelación varían según el caso específico.

Para el caso de un ente público en liquidación, el propósito es producir información sobre el grado de avance del proceso de realización de sus activos y cancelación de sus pasivos, por tanto, (...), no aplica la clasificación de activos y pasivos en corrientes y no corrientes que generalmente se hace en virtud del principio de "Gestión continuada", pues la realización de los activos para el pago de los pasivos, hace que éstos se clasifiquen en "corriente".

Igualmente, no tienen aplicación los principios de contabilidad pública de "Asociación de ingresos, costos y gastos", ya que en este caso la liquidación se convierte en la operación normal del ente público, debiéndose revelar todos los ingresos y gastos como si éstos provinieran de la actividad principal; "Período contable", toda vez que éste se define por el acto que ordena el respectivo proceso, y "Hechos posteriores al cierre", en la medida que la información conocida en el período actual y referida a períodos anteriores, se registra en el período en el que se conoce; adicionalmente, no hay lugar al reconocimiento de estimaciones por concepto de provisiones, depreciaciones y amortizaciones" (subrayado fuera de texto).

La citada norma en el numeral 2 relativo al ámbito de aplicación define: "La presente Circular debe ser aplicada por los organismos y entidades de que trata el artículo 2º de la Resolución 400 de 2000, sobre las cuales se haya ordenado su supresión o disolución con fines de liquidación, fusión y escisión, así como por las entidades absorbentes, beneficiarias o creadas, como consecuencia de los procesos referidos (subrayado fuera de texto).

Por su parte el numeral 4.2-Inventario y avalúo de los activos y pasivos de la entidad, establece el procedimiento a seguir por parte de las entidades incursas en uno de los

procesos referidos, respecto de la responsabilidad en el tratamiento del inventario de activos y pasivos de la entidad.

De otra parte, el numeral 4.7 Otras disposiciones, define en el numeral 4.7.1 que "En el proceso de liquidación se suspenderá el reconocimiento de depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, provisiones y valorizaciones. Lo anterior, teniendo en cuenta que el objetivo de la liquidación es la realización de los bienes para el pago de pasivos" (subrayado fuera de texto).

Finalmente, soportado en las precisiones telefónicas efectuadas por la Dra. Celina Arias, la entidad presenta inconvenientes de tipo administrativo que le impiden determinar y cuantificar el inventario en poder de la Empresa Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP.

CONCLUSION:

Con base en las consideraciones expuestas, lo definido en la Circular Externa 053 de diciembre 18 de 2003, le aplica a la entidad con ocasión del inicio del proceso de liquidación.

Ahora, teniendo en cuenta los inconvenientes de tipo administrativo, es menester que la entidad dé cumplimiento a lo estipulado en el numeral 4.2 de la mencionada Circular, referente al tratamiento contable del inventario y avalúo de los bienes y pasivos de la entidad, en el sentido de iniciar el proceso de adelantar los respectivos inventarios y la valuación de los mismos para efectos de transferir los bienes, bien sea a la Empresa Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P, o al Patrimonio Autónomo de que trata el "Contrato de explotación de bienes, activos y derechos".

Finalmente, es importante recordar que a partir de la entrada en vigencia de la norma, teniendo en cuenta que el objetivo de la liquidación es la realización de los bienes para el pago de pasivos, no hay lugar al reconocimiento de estimaciones por concepto de provisiones, depreciaciones amortizaciones y valorizaciones a los bienes registrados como Propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO 36697 DE MARZO 01 DE 2004

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Provisiones

Doctora
ANA LUCIA GONZALEZ GUTIERREZ
Gerente (E)
EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE PEREIRA

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el número 20042-36697 mediante la cual solicita darle alcance al concepto radicado con el número 20041-33107 sobre dos situaciones relacionadas con las provisiones correspondientes a bienes retirados del servicio para que sean registrados como ingreso por concepto de recuperaciones, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación, con base en las aclaraciones que enseguida se relacionan.

1.1.- En cumplimiento de la Ley 716 de 2001, la empresa realizó un análisis a los activos existentes en 2003 y encontró que, en su oportunidad, no había sido ajustado el valor de la provisión para protección de propiedades, planta y equipo correspondiente a elementos retirados del servicio en el año 2001 y, por lo tanto, en la contabilidad aparecen saldos negativos de provisiones que corresponde a los bienes que ya fueron retirados. Por esta razón se hace necesario devolver la provisión asociada a los activos retirados y en tal circunstancia debe hacerse contra resultados, como un ingreso por recuperaciones.

1.2.- En el año 2003, la empresa disminuyó la vida útil de algunos activos, tomando como base los avances tecnológicos, lo anterior implicó que dichos bienes se terminaran de depreciar totalmente el año 2003. El procedimiento llevado a cabo consistió en registrar el saldo por depreciar como gasto o costo por depreciación, según el caso, y registrar un valor adicional de depreciación acumulada, como contrapartida.

Esto activos, al igual que los del punto anterior, tienen asociada una provisión para protección de propiedades, planta y equipo, que presentan un saldo negativo al quedar los elementos totalmente depreciados, lo cual hizo necesario que dicha provisión fuera devuelta contra ingresos por recuperaciones.

CONSIDERACIONES

Para darle alcance a su consulta se tendrá en cuenta el Marco Conceptual y Modelo Instrumental del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, expedido mediante Resolución 400 de 2000, la cual, con respecto a la vigencia, establece en el artículo 3º que *"La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial y deroga las Resoluciones 4444 del 21 de noviembre de 1995, 274 del 25 de septiembre de 1997, 040 del 15 de marzo de 1999 y las demás que le sean contrarias."*

Provisiones de propiedades, planta y equipo

El numeral 1.2.6.5 del PGCP, relacionado con el Principio de Gestión Continuada, establece que "Se presume que la actividad del ente público se extiende por tiempo indefinido; por tanto la aplicación de esta norma no está encaminada a determinar su valor de liquidación.

La presunción de continuidad tiene como propósito establecer el valor que refleje la capacidad del ente para continuar en funcionamiento; si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de fusión, liquidación, escisión o transformación de un ente público, se observarán las normas y procedimientos aplicables para tal efecto (...)
(Subrayado fuera de texto)

En cumplimiento del principio de gestión continuada y con el fin de determinar el valor que refleje la capacidad del ente para continuar en funcionamiento, procede el cálculo de las depreciaciones, provisiones y valorizaciones en relación con las Propiedades, planta y equipo.

La norma técnica de Propiedades, planta y equipo contenida en el numeral 1.2.7.1 del PGCP, en cuanto a las provisiones establece que "Deben reconocerse provisiones de conformidad con las normas contables vigentes, cuando éstas sean procedentes como resultado de la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; así mismo, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo, o por el deterioro que sufren las propiedades, que requieren condiciones ambientales específicas para su funcionamiento o conservación. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, refiriéndose a las valorizaciones y desvalorizaciones, el numeral 2.2.4.6.2 del PGCP establece que "...se reconocerán como resultado del análisis comparativo, entre el valor determinado producto de las actualizaciones realizadas y el valor en libros del respectivo bien..." En consecuencia, las provisiones se constituyen como resultado de la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; así mismo, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo. Además, las valorizaciones se constituyen como producto de la comparación entre el valor determinado mediante avalúo y el valor en libros, para lo cual, "la entidad mensualmente deberá actualizar el registro de las valorizaciones y desvalorizaciones, teniendo en cuenta la variación en el valor en libros originada por efecto de la aplicación de la depreciación".

La aplicación de las normas que se acaban de citar permiten la actualización periódica del bien, de tal forma que en ningún momento, por ninguna circunstancia, se presente la situación por la cual un activo refleje valores negativos.

Ahora bien, en el Catálogo General de Cuentas-CGC se encuentra habilitada la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, para efectos de que la contabilidad refleje la realidad financiera, económica y social del ente público, la cual se describe como "Valor de las partidas correspondientes al reconocimiento y causación en la vigencia, de hechos o eventos financieros, económicos y sociales originados en vigencias anteriores. Igualmente registra la corrección de errores, originados por equivocaciones matemáticas o, en la aplicación de los principios y normas contables.

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

De manera complementaria, en cuanto a la determinación de la vida útil de los activos, el numeral 2.2.3.4 del PGCP establece que *"Corresponde al lapso durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por un ente público en la prestación de servicios o en la producción de bienes, no obstante considerar características o circunstancias tales como, especificaciones de fábrica, deterioro por uso, acción de factores naturales u obsolescencia por avance tecnológico, entre otros conceptos. También se considera vida útil el número de unidades de producción u otras similares que el ente público espera obtener del activo.*

La vida útil puede ser modificada cuando circunstancias especiales, cambien la capacidad de producción o de servicios de las propiedades, planta y equipo." (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a los ajustes por los cuales puede ser objeto la alícuota de depreciación, el numeral 2.2.4.3.1.2. del PGCP determina que *"La vida útil estimada de un activo depreciable puede ser diferente a su vida física, por lo cual deberá revisarse periódicamente. Cuando se compruebe que la vida útil de un activo es diferente a la estimada inicialmente, debe modificarse la alícuota de depreciación de tal manera que se ajuste a la vida útil real con base en cálculos de reconocido valor técnico. Bajo esta circunstancia, el saldo por depreciar se distribuirá entre los años que resten de la nueva vida útil estimada (...)"*. Es por ello que la vida útil de un activo deberá ser objeto de revisión periódica. Cuando se determina, con base en cálculos de reconocido valor técnico, que la vida útil revisada es diferente a la inicialmente estimada, debe procederse a efectuar el ajuste que corresponda, para lo cual se debe considerar la contribución del activo a la prestación del servicio o producción de bienes, entre otros aspectos.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, en los dos casos objeto de su consulta, no es procedente el registro de un ingreso por concepto de recuperación originado en las provisiones correspondientes a Propiedades, planta y equipo retirada del servicio en el año 2001, ni la correspondiente a los activos totalmente depreciados en el año 2003, la cual se presentaba como un valor negativo de los activos.

Como norma general, las provisiones constituidas en exceso, en el período contable, se ajustan afectando con un menor valor del gasto por provisión, y afectan la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, si fueron constituidas en un período diferente.

Ahora bien, las normas técnicas y procedimentales admiten el ajustes a la alícuota de depreciación, con base en cálculos de reconocido valor técnico, cuando se compruebe que la vida útil de un activo es diferente a la estimada inicialmente. En este caso, el saldo por depreciar se distribuirá en el lapso durante el cual se espera que un activo pueda ser usado en la prestación de servicios o en la producción de bienes. No obstante, cuando la entidad no efectúe los ajustes a la vida útil de manera oportuna, y el activo no se encuentre en condiciones de contribuir a la producción de bienes y servicios, la diferencia de valor se registrará como un gasto extraordinario en la 581033-PÉRDIDA EN BAJA DE PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO.

Por último, de conformidad con las normas de contabilidad vigentes, es necesario que el ente público lleve a cabo las actualizaciones de valor que correspondan a sus Propiedades, planta y equipo. Para dichos efectos, las actualizaciones de valor se revelarán como valorizaciones y desvalorizaciones, y las provisiones "*Deben reconocerse provisiones de conformidad con las normas contables vigentes, cuando éstas sean procedentes como resultado de la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; así mismo, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo, o por el deterioro que sufren las propiedades, que requieren condiciones ambientales específicas para su funcionamiento o conservación (..)*"

CONCEPTO 32588 DE MARZO 05 DE 2004

TEMA: Contingencias

**SUBTEMA: Concepto sobre manual de política contable de la entidad
Reversión provisiones**

Doctora
MARIA JUDITH REYES GÓMEZ
Subdirectora de Fiscalización
Dirección del Sector Servicios Públicos

ANTECEDENTES:

En atención a su oficio de diciembre pasado, en el cual solicita se le conceptúe si el manual de política contable adoptado por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá para la provisión de las contingencias, se ajusta a la normatividad prevista por la Contaduría General de la Nación y, sobre la procedencia o no, del registro de reversión de la provisión constituida en el año 2000, por la contingencia generada ante sanción impuesta por la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca; este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES:

El artículo 354 de la Constitución Política mediante el cual se creó el cargo de Contador General, le asignó, entre otras, las funciones de: "uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la Ley".

De la misma manera, el literal f) de la ley 298 de 1996, señala la competencia del Contador General de la Nación para impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública.

En tal sentido, lo sustentado en su oficio con base en el Decreto 2649 de 1993, no tiene aplicabilidad sobre una entidad que de conformidad con el artículo 2º de la Resolución 400 de 2000, se encuentra en el ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública.

En cumplimiento de las funciones asignadas, el Contador General de la Nación expidió el Plan General de Contabilidad Pública el cual se soporta en Principios de contabilidad pública, los cuales hacen referencia entre otros aspectos, a las técnicas cuantitativas o cualitativas de valuación de los hechos; al momento en el cual se realiza el registro contable; a la forma en que deben revelarse los hechos; a la continuidad del ente público; a la esencia de las transacciones y a la correlación entre ingresos, costos y gastos.

Para el tema en consulta, es pertinente hacer referencia al principio de "prudencia" referido el numeral 1.2.6.7 del PGCP, el cual expresa: "En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Igualmente y con referencia a los gastos deben contabilizarse no solo los realizados sino también aquellos potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, aquellos que supongan riesgos previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se determine en el período actual o en períodos anteriores. (...)" (subrayado fuera de texto).

De otro lado, el principio de causación a que se refiere el numeral 1.2.6.2 del PGCP, señala: "Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos.

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del periodo" (subrayado fuera de texto).

Así mismo, es importante soportarse en el principio de "Esencia sobre forma", definido en el numeral 1.2.6.6 del PGCP en los siguientes términos "La esencia financiera económica y social de los hechos debe primar sobre el requisito de forma o instrumental, al momento del reconocimiento de los eventos y transacciones que los generan, respecto de los cuales se presume la debida observancia de las realidades jurídicas y presupuestales que rigen al ente público" (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 1.2.7.1.2 relativo a la norma técnica de los pasivos define Pasivos estimados así: "Corresponde a las obligaciones a cargo del ente público generadas en circunstancias ciertas, cuyo valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables, cuantificables y confiables.

Deben reconocerse por el valor que se estime, empleando criterios técnicos de conformidad con las disposiciones legales vigentes, constituyéndose en provisiones.

Deben revelarse atendiendo el concepto que los origine. Cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice, deben reclasificarse como un pasivo real o extinguir la provisión" (subrayado fuera de texto).

De lo anterior se colige que los criterios para reconocer las provisiones son que las mismas sean justificables, cuantificables y confiables.

Según la descripción de la cuenta 2710- PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, ésta representa el "Valor estimado, justificable, confiable y cuantificable, de obligaciones a cargo del ente público ante la probable ocurrencia de eventos que afectan su situación financiera. Tal estimación deberá adelantarse mediante procedimientos de reconocido valor técnico y no será aplicable a aquellas obligaciones contingentes que cuenten con contragarantías o sobre las cuales exista la opción de emprender procesos ejecutivos de recuperación. Cuando se trate de contingencias judiciales, que resulten en contra del ente público, éstas deben reconocerse con el fallo desfavorable en primera instancia.

Hasta tanto dichos eventos sean considerados como remotos o eventuales, deberán ser reconocidos en las respectivas cuentas de orden" (subrayado fuera de texto).

Establecen las dinámicas de esta cuenta que la misma se debita con: "- El valor de las obligaciones definitivas trasladadas a las cuentas acreedoras respectivas y - El valor de la provisión constituida, cuando desaparezcan las causas que la originaron"".

Por su parte define que se acredita con: - El valor de la provisión para cubrir posibles fallos y, - El valor estimado de la contingencia de ocurrencia de eventos adversos" (subrayado fuera de texto).

Respecto de las cuentas de orden, el numeral 1.2.7.1.5 de la Norma técnica, en el inciso cuarto establece que "Las cuentas de orden contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte del ente público. Estas contingencias pueden ser eventuales o remotas, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible".

En el inciso quinto del mismo numeral, se señala que las cuentas de orden acreedoras contingentes "(...) se revelan teniendo en cuenta las posibles obligaciones provenientes de garantías, demandas y compromisos contractuales" (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el modelo instrumental define la cuenta 9120-LITIGIOS Y DEMANDAS, de la siguiente manera: "Valor de las pretensiones originadas en actos procesales por medio de litigios o demandas de terceros contra el ente público".

Las dinámicas establecen que la misma se debita con: - El valor de las obligaciones adquiridas en el proceso, momento en el cual deben reflejarse en el balance y, - La extinción de la causa que dio origen al litigio o demanda.

Igualmente que se acredita con: - El valor de las pretensiones determinadas por el ente público.

De otra parte, el modelo instrumental del PGCP describe la cuenta 4810-INGRESOS EXTRAORDINARIOS, así: "Valor de los ingresos percibidos por el ente público, provenientes de actividades que no corresponden a su cometido estatal y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiéndose como tales aquellas que, frente a las actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia".

Como se observa el valor registrado por la empresa a título de reversión de la provisión constituida en períodos anteriores, no corresponde a un ingreso extraordinario.

Así mismo, el modelo instrumental en sus descripciones y dinámicas, describe la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, así: "Valor de las partidas correspondientes al reconocimiento y causación en la vigencia, de hechos o eventos financieros, económicos y sociales originados en vigencias anteriores. Igualmente registra la corrección de errores, originados por equivocaciones matemáticas o, en la aplicación de los principios y normas contables (...)

Se acredita con: 1. El valor de las correcciones de errores contables por mayores valores causados en períodos anteriores. (...)"

Por su parte el Catálogo General de Cuentas, en la estructura de esta cuenta, contiene la subcuenta 581535-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS.

Finalmente, es importante enunciar la parte resolutoria del texto de la acción de tutela interpuesta por la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá en contra de la CAR así: "1. REVOCAR el fallo impugnado y en su lugar CONCEDER, COMO MECANISMO TRANSITORIO, el amparo del derecho constitucional fundamental al debido proceso de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá. 2. SUSPENDER los efectos de las resoluciones 0656 de abril 19 de 2000 y 0574 del 11 de abril de 2001 expedidas por la CAR de Cundinamarca hasta tanto la justicia de lo contencioso administrativo decida de fondo la acción de nulidad y restablecimiento del derecho actualmente en curso. 3. PREVENIR a la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá para que efectúe las reservas o apropiaciones presupuestales con miras al pago de la multa impuesta para el evento de un fallo adverso a sus pretensiones" (subrayado fuera de texto).

Lo anterior, no obstante la Empresa haber puesto de manifiesto los inconvenientes de tipo presupuestal y financiero para la cancelación de la multa liquidada por la CAR.

CONCLUSION:

Teniendo en cuenta las consideraciones, y en observancia de la normativa relacionada, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por el Contador General de la Nación.

En consecuencia este despacho se abstiene de emitir concepto acerca del manual de políticas contables adoptado por la Empresa, para la provisión de contingencias.

La provisiones deben revelarse atendiendo el concepto que las origine y cuando la circunstancia que la originó se materialice, debe procederse a reconocer el pasivo real o en su defecto a la extinción de la provisión constituida.

Igualmente, soportado en las dinámicas crédito de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, la provisión deberá revertirse cuando desaparezcan las causas que la originaron.

Ahora, cuando la ocurrencia del evento es poco probable (eventual o remota), éste no afectará la situación financiera del ente público, y para efectos de revelación el Catálogo General de Cuentas del PGCP, contempla en la estructura de cuentas de orden, los conceptos necesarios para el debido registro.

Finalmente, y con base en el principio de "Esencia sobre forma", la esencia financiera de la transacción, debe ser reconocida en la contabilidad de la entidad, teniendo en cuenta que sobre la misma fue preciso que se surtieran los trámites jurídicos y presupuestales.

Sin embargo, si a criterio de la entidad es procedente la reversión de la provisión para contingencias constituida en períodos anteriores, el Catálogo de Cuentas del PGCP contempla las cuentas 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En tal sentido, la reversión efectuada por concepto de provisiones por parte de la entidad, no corresponde a lo definido por la norma como ser susceptible de registrar como INGRESO EXTRAORDINARIO.

CONCEPTO 33364 DE MARZO 08 DE 2004

TEMA: Cuentas de Orden Fiscales

SUBTEMA: 1. Registro de las diferencias originadas en el mayor costo fiscal por el consumo de inventarios ajustados por inflación.

2. Permanencia de la información en las cuentas de orden fiscales

Doctora
LUCENY SALAZAR MONSALVE
Jefe Departamento de Contabilidad
EMCALI

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación en la cual solicita instrucción respecto al manejo de las cuentas de orden deudoras fiscales, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

1.1 Registro de las diferencias originadas en el mayor costo fiscal por el consumo de inventarios ajustados por inflación

Fiscalmente los Inventarios son base para la aplicación de los ajustes integrales por inflación, originando una diferencia con la información contable, la cual se registra en las cuentas de orden, grupo 82-DEUDORAS FISCALES. El ajuste por inflación a los inventarios ocasiona que los costos fiscales por consumos sean mayores a los contables.

Al respecto, la entidad consulta si la anterior diferencia debe registrarse igualmente en cuentas de orden, grupo 82-DEUDORAS FISCALES.

1.2 Permanencia de la información en las cuentas de orden fiscales

La entidad consulta si la información presentada en las cuentas de orden fiscales debe permanecer hasta que las declaraciones tributarias queden en firme.

CONSIDERACIONES

1.1 Registro de las diferencias originadas en el mayor costo fiscal por el consumo de inventarios ajustados por inflación

El numeral 1.2.7.1.5-NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ORDEN del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que "Las cuentas de orden se revelan atendiendo su naturaleza en deudoras y acreedoras. Así mismo, teniendo en cuenta la posibilidad de ocurrencia de hechos que puedan llegar a afectar la situación financiera del ente público y la necesidad de contar con información detallada sobre aspectos administrativos, transacciones con terceros, así como la necesaria para conciliar la información contable y tributaria, en contingentes, de control y fiscales". (Subrayado fuera de texto)

El mismo numeral señala que "Las deudoras y acreedoras fiscales registran las diferencias originadas entre el valor de las cuentas de naturaleza activa y pasiva, del balance y el estado de actividad financiera, económica y social, frente al valor de las cuentas de la misma naturaleza, utilizadas para la elaboración de las declaraciones tributarias. Para efectos de revelación debe tenerse en cuenta el origen de la diferencia generada". (Subrayado fuera de texto)

En el grupo 82-DEUDORAS FISCALES se registran las diferencias entre el valor de las cuentas de naturaleza activa según la contabilidad y las de igual naturaleza, utilizadas para propósitos de información tributaria.

1.2 Permanencia de la información en las cuentas de orden fiscales

Para el efecto, se deben considerar las dinámicas crédito del grupo 82- DEUDORAS FISCALES y las dinámicas débito del grupo 92-ACREEDORAS FISCALES, las cuales muestran las operaciones por las cuales se disminuyen, respectivamente, los grupos de cuentas.

CONCLUSIÓN

1.1 Registro de las diferencias originadas en el mayor costo fiscal por el consumo de inventarios ajustados por inflación

La diferencia entre el costo fiscal por el consumo de inventarios ajustados por inflación y la información contable, se registra en las cuentas de orden, grupo 82-DEUDORAS FISCALES.

1.2 Tiempo por el que deben presentarse las diferencias en estas cuentas

Considerar las dinámicas de los grupos 82-DEUDORAS FISCALES y 92-ACREEDORAS FISCALES.

CONCEPTO 33366 DE MARZO 08 DE 2004

TEMA: Contribución al deporte municipal

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
HÉCTOR RIVERA
Contador
Instituto de Recreación y Deportes de Tunja

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación en la cual solicita orientación sobre la forma como se debe contabilizar la contribución al deporte municipal, creada en el Acuerdo 020 de agosto 30

de 1999. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo segundo del Acuerdo 0020 del 30 de agosto de 1999, expedido por el Concejo Municipal de Tunja, creó la Contribución al deporte municipal.

El artículo tercero del citado Acuerdo define que la Contribución al deporte municipal "Es una imposición que hace el Municipio a toda persona, natural o jurídica, que suscriba contratos o negocios con él, para financiar a través del Instituto de la Juventud, el Deporte, la Recreación, el Aprovechamiento del tiempo libre y la Educación Extra Escolar-IRDET; funcionamiento, programas y proyectos de inversión social (...)".

Por su parte, el artículo quinto señala que "El sujeto activo de la contribución al deporte de que trata el presente Acuerdo, es el Municipio de Tunja". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en la normativa anteriormente citada, el Municipio de Tunja es el titular de la contribución al deporte de que trata el Acuerdo 0020 de 1999, razón por la cual el Municipio debe registrarla en las subcuentas 140142 y 411008 - CONTRIBUCIONES, LICENCIAS Y SALVOCONDUCTOS de las cuentas 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y 4110-NO TRIBUTARIOS, respectivamente. En consecuencia, el Instituto de Recreación y Deportes de Tunja debe reconocer estos recursos como una transferencia recibida del municipio.

Finalmente, les sugerimos revisar los registros contables de la inversión en el ente deportivo "Lanceros Boyacá", toda vez que si la entidad ya está liquidada no es claro que exista una inversión registrada y, por ende, una operación recíproca.

CONCEPTO 33077 DE MARZO 10 DE 2004

TEMA: Aportes patrimoniales en especie

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
GERARDO TORRES MESÍAS
Revisor Fiscal
EPS SALUD CÓNDOR S.A.

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

La EPS SALUD CÓNDOR S.A. se encuentra en un proceso de capitalización con el propósito de cumplir con el patrimonio exigido por la Superintendencia Nacional de Salud, para continuar administrando el Régimen Subsidiado.

La Superintendencia Nacional de Salud autorizó el reglamento de emisión y colocación de 1.000 acciones existentes en reserva. El accionista interesado "Sociedad Médica de Especialistas SOMES Ltda., hizo una oferta de adquisición de acciones para lo cual hará los aportes en especie, así: dos bienes raíces y un software.

De acuerdo con disposiciones de la Superintendencia, cuando se trate de aportes en especie deben remitirse a esa entidad los avalúos para su correspondiente aprobación, la cual se solicitó en octubre de 2003 y se espera llegue en este mes (Enero de 2004).

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que existe por escrito la oferta de adquisición de acciones en especie, la entidad consulta si es procedente contabilizar dichos aportes en la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con la correspondientes contrapartida en las cuentas patrimoniales, o en caso contrario indicar las cuentas que deben afectarse.

CONSIDERACIONES

La Superintendencia Nacional de Salud-SNS mediante oficio 8004-1-131253 del 3 de febrero del año en curso dirigido al doctor Víctor Hugo Moreno Marín, Gerente General de E.P.S. CÓNDOR S.A., señaló como resultado de la evaluación y análisis de los documentos correspondientes a los avalúos de los aportes en especie, los siguientes aspectos:

"(...) para el caso del bien identificado como terraza ubicada en la Carrera 29 A No. 18-10 de la ciudad de Pasto-Nariño (...) efectivamente la titularidad del citado bien aparece a nombre de la Sociedad Médica de Especialistas SOMES LTDA., y en consecuencia esta Dirección no encuentra objeción alguna sobre el avalúo del bien".

En cuanto al bien, casa ubicada en la Carrera 33 No. 19-37 (...) se evidencia que (...) la titularidad del bien aparece a nombre del Sr. Gonzalo Ricardo Guzmán Mora (...) y no de la Sociedad Médica de Especialistas SOMES Ltda., quien es la socia de SALUD CONDOR, tal como se desprende de los documentos aportados a esta Superintendencia, en consecuencia este Despacho no da trámite al avalúo del citado bien al no acreditarse la titularidad del inmueble a favor de SOMES LTDA".

En relación con el avalúo del software aplicativo (...) en razón a que el mismo implementa módulos propios del sistema de información de una IPS y no desarrolla funcionalidades propias del aseguramiento del Sistema General de Seguridad Social en Salud en lo que está comprometida la Entidad Promotora de Salud, las cuales se enmarcan principalmente

en afiliación, carnetización, recaudo, compensación (...), entre otros, considera que bajo estas condiciones, el software aplicativo no es útil para la EPS:

De otra parte, el principio de "Causación" contenido en el numeral 1.2.6.2 del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, se formula de la siguiente manera: "Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos.

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período".

Por su parte, la norma técnica relativa a las cuentas de orden contenida en el numeral 1.2.7.1.5 del marco conceptual del PGCP, establece que "Las cuentas de orden de control comprenden las operaciones que el ente público realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera. Igualmente incluyen aquellas que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Para efectos de revelación en las cuentas deudoras y acreedoras de control se clasifican los bienes, propios o de terceros, los derechos y los compromisos que exigen seguimiento y control".

CONCLUSIÓN

Dado que la Superintendencia no encontró objeción con respecto al avalúo del bien inmueble identificado como terraza ubicada en la Carrera 29 A No. 18-10 de la ciudad de Pasto-Nariño, la entidad puede registrarlo en los activos y en el patrimonio, una vez se surta el trámite de legalización respectivo. Entre tanto, debe registrarse en cuentas de orden de control en el concepto de "Bienes pendientes de legalizar"

De otra parte, no es factible registrar en los activos y patrimonio de la entidad, la casa ubicada en la Carrera 33 No. 19-37 y el software aplicativo, dado que la Superintendencia no aprobó los avalúos respectivos.

En conclusión, los aportes patrimoniales en especie deben registrarse, tanto en los activos como en el patrimonio de la entidad, una vez se obtenga la aprobación del avalúo por parte de la Superintendencia Nacional de Salud y se proceda a su legalización mediante el traslado de propiedad respectivo. Cuando se apruebe el avalúo por parte de la Superintendencia, y mientras se lleve a cabo el trámite de legalización correspondiente, los bienes deben registrarse en las cuentas de orden deudoras de control 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR.

Finalmente, la entidad puede registrar los bienes o derechos que van a constituirse en aportes patrimoniales mientras se obtiene el concepto del avalúo por parte de la Superintendencia, en la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

CONCEPTO 33094 DE MARZO 10 DE 2004

TEMA: Contribución sobre contratos de obra pública

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
ANGEL JABES GARCÍA USMA
Jefe División Financiera
Municipio de Guadalajara de Buga

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación SH-DF-E-0281 en la cual solicita orientación sobre la forma como se deben contabilizar los recaudos que por concepto de deducción se efectúa a los contratos de construcción y mantenimiento de vías, según lo establecido en la Ley 782 de 2002. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo 120 de la Ley 418 de 1997, modificado por el artículo 37 de la Ley 782 de 2002, establece que "Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías de comunicación terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición".

Por su parte, el artículo 122 de la misma Ley, modificado por el artículo 38 de la Ley 782 de 2002, señala: "Créase el Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, que funcionará como una cuenta especial, sin personería jurídica, administrada por el Ministerio del Interior, como un sistema separado de cuenta".

Así mismo, el inciso 4 del citado artículo establece que "Los recursos que recaude la Nación por concepto de la contribución especial del cinco por ciento (5%) consagrada en el presente capítulo, deberán invertirse por el Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, en la realización de gastos destinados a propiciar la seguridad ciudadana, la preservación del orden público".

Por su parte, el inciso quinto señala que "Los recursos que recauden las entidades territoriales por este mismo concepto deben invertirse por el Fondo-Cuenta Territorial, en dotación, material de guerra, reconstrucción de cuarteles y otras instalaciones, compra de equipo de comunicación, montaje y operación de redes de inteligencia, recompensas a personas que colaboren con la justicia y seguridad de las mismas, servicios personales, dotación y raciones para nuevos agentes y soldados o en la realización de gastos destinados a generar un ambiente que propicie la seguridad ciudadana, la preservación del orden público". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la norma técnica relativa a los ingresos contenida en el numeral 1.2.7.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que "Los fondos especiales corresponden a recursos definidos en la ley para la prestación de un servicio público específico por parte de un ente público especializado y que son clasificados presupuestalmente en forma independiente, aunque no tengan personería jurídica. Estos ingresos deben ser reconocidos de conformidad con la norma que los establece.

Los ingresos de estos fondos especiales están definidos en cada una de las disposiciones que los crean, donde se contemplan las diferentes fuentes de recursos que los componen, los cuales deben ser reconocidos de conformidad con la norma, siempre como un ingreso propiamente del fondo".

Así mismo, la citada norma técnica establece que "Los ingresos no tributarios comprenden las tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones especiales, cuotas de valorización, regalías, peajes, valorizaciones, inscripciones, pliegos de licitaciones, formularios y especies valoradas, concesiones, estampillas, patentes, publicaciones, explotación de canteras, pesas y medidas y arrendamientos y alquileres, entre otros. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las normas anteriormente citadas, el Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana es una cuenta especial sin personería jurídica, administrada por el Ministerio del Interior y constituido presupuestalmente como un fondo especial. En tal sentido, las subcuentas 140434 y 412035-FONDO PARA LA SEGURIDAD Y CONVIVENCIA CIUDADANA, de las cuentas 1404-FONDOS ESPECIALES Y 4120-INGRESOS POR FONDOS ESPECIALES, respectivamente, son de uso exclusivo de ese Ministerio para el registro de los recursos de la Nación por concepto de la contribución especial sobre contratos de obra pública.

Tratándose de Departamentos y Municipios es importante precisar que los recursos provenientes de la citada contribución son de propiedad de la entidad territorial, con independencia de su destinación. Así mismo, se debe considerar que al referirse la Ley a "Fondo-Cuenta Territorial", implica un manejo separado de cuentas para lo cual debe identificarse el concepto de ingreso correspondiente. En el caso particular, la contribución deberá registrarse en las subcuentas 140105 Y 411005-CONTRIBUCIÓN ESPECIAL SOBRE CONTRATOS DE OBRAS PÚBLICAS, de las cuentas 1401 y 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Finalmente, se debe considerar que la denominación de las subcuentas anteriormente citadas fue cambiada mediante la Resolución No. 078 del 3 de marzo de 2004, con el objeto de que las entidades territoriales registren y revelen la contribución sobre contratos de obra pública, para lo cual le anexo copia del citado acto administrativo.

CONCEPTO 33104 DE MARZO 10 DE 2004

TEMA: Cuentas por cobrar

SUBTEMA: Castigo

Doctora
MARÍA MERCEDES PERRY FERREIRA
Liquidadora
Caja Agraria en Liquidación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación en la cual consulta el registro contable que se debe efectuar, para castigar una cuenta por cobrar provisionada en el 100%. Al respecto, me permito informarle que este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

La Caja Agraria constituyó una cuenta por cobrar por valor del \$106.294 millones a cargo del Consorcio Pensagro, entidad con la cual suscribió un contrato de fiducia mercantil con el objeto de constituir un patrimonio autónomo con los activos que conforman el Fondo Prestacional Especial, creado mediante el Decreto 2356 de diciembre de 1995. Este fondo se creó para mantener y administrar las provisiones destinadas a amortizar el pasivo actuarial de la Caja y conforme al decreto de creación, debería ser igual a las provisiones para las pensiones de jubilación que tuviera la Caja Agraria a diciembre de 1995. (Subrayado fuera de texto)

El origen de la cuenta por cobrar fue el traslado de recursos al Fondo, en exceso de lo que legalmente estaba obligada a trasladar.

En octubre 30 de 2002, y con ocasión de la liquidación, se realizó la restitución fiduciaria de los inmuebles y se recibió la contabilidad del patrimonio autónomo, presentándose diferencias entre la Caja Agraria y el Consorcio Pensagro por la cuenta por cobrar, por lo que no se ha podido suscribir el acta de liquidación. (Subrayado fuera de texto)

Al respecto, se procedió a consultar a la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-MHCP, quien a su vez se reunió con la Contraloría General de la República-CGR.

Conforme a la comunicación del 6 de noviembre de 2003 suscrita por la doctora Mónica Uribe Botero, Directora General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se concluyó por parte del Ministerio y la CGR que "el Patrimonio Autónomo constituido por la Caja Agraria en Liquidación, es un patrimonio de garantía lo que implica que la entidad en liquidación, sigue respondiendo por la obligación pensional y en el evento en que los bienes afectos al pago del pasivo no generen los rendimientos o no sean garantía suficiente para efectuar dicho pago, o en determinado momento el patrimonio autónomo no cuente con la liquidez necesaria, la entidad es la que debe efectuar el pago con sus recursos, por cuanto la obligación directa de la entidad sigue en cabeza de ésta.

Teniendo en cuenta que el Consejo de Estado declaró nulo el decreto 2356 de 1995, debemos partir de tal declaratoria y en virtud de la misma, se debe entender que no hay lugar al cobro de los recursos que la entidad en liquidación entregó al Consorcio para el pago de las mesadas pensionales. Así las cosas, se deben recoger las cuentas de cobro y efectuar los ajustes contables, tanto en la entidad en liquidación como en el patrimonio autónomo, lo que implica que el patrimonio no debe pagar y la entidad en liquidación no debe cobrar los recursos mencionados".

Así mismo, en la citada comunicación el Ministerio señala la conveniencia de solicitar concepto a la Contaduría General de la Nación para efectos del ajuste contable, en virtud de la declaratoria de nulidad del Decreto 2356 de 1995, previo a la suscripción del acta de liquidación.

CONSIDERACIONES

El parágrafo del artículo 2º de la Resolución 400 de 2000, por la cual se adopta el nuevo Plan General de Contabilidad Pública y se dictan otras disposiciones, señala que "El Plan General de Contabilidad Pública – PGCP deberá ser aplicado por regla general al nivel de documento fuente o soporte, lo cual implica sustituir cualquier otro código de registro básico e incorporar las operaciones de acuerdo con las normas determinadas en el mismo.

En aquellos casos en que se considere necesario o conveniente, se podrá autorizar por parte del Contador General de la Nación la adopción del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP al nivel de documento reporte, de manera temporal o permanente, remitiéndose la información con la homologación técnica respectiva". (Subrayado fuera de texto)

En tal sentido, la Contaduría General de la Nación autorizó a las entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria para aplicar el Plan Único de Cuentas del Sector Financiero a nivel de documento fuente, teniendo en cuenta que conforme al artículo 335 de la Constitución Política, la actividad financiera es considerada de "interés público" y tal

autorización facilita la evaluación y comparación con las entidades financieras de naturaleza privada.

Por lo anterior, la información que remita la entidad financiera a la Contaduría General de la Nación debe obedecer a un proceso técnico de homologación a la estructura del Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP, para lo cual se deben considerar las dinámicas crédito de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y débito de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR), las cuales señalan que las citadas cuentas se disminuyen con "El valor de los deudores que se castiguen por incobrables, una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes."

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que con base en la declaratoria de nulidad del Decreto 2356 de 1995, el MHCP y la CGR concluyeron que no hay lugar al cobro de los recursos que la Caja Agraria entregó al Consorcio para el pago de las mesadas pensionales, y que el derecho reconocido se encuentra provisionado en un 100%, la entidad debe proceder al castigo, debitando la subcuenta en la cual se encuentra registrada la provisión y acreditando aquella en la cual se encuentra registrado el derecho, conforme a la estructura del Plan Único de Cuentas del Sector Financiero.

Finalmente, para efectos de reporte de la información a la Contaduría General de la Nación, la entidad debe adelantar el respectivo proceso técnico de homologación a la estructura de cuentas del Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP.

CONCEPTO 33715 DE MARZO 10 DE 2004

TEMA: Circular Externa 052 de 2003

SUBTEMA: Aplicación cuando el representante legal saliente y entrante es el mismo

Doctores
CLAUDIA LAFAURIE TABOADA Y ERLES EDGARDO ESPINOSA
MINERCOL EN LIQUIDACIÓN

ANTECEDENTES

En atención a sus comunicaciones 0149 y 0178 de febrero 10 y 13, respectivamente, del año en curso, en las cuales se consulta la aplicación de la Circular Externa 052 de 2003, toda vez que el presidente saliente es la misma persona que asume como Gerente

Liquidador. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El objetivo general de la Circular 052 de 2003, consiste en "Garantizar la entrega de la información contable pública por parte de los representantes legales salientes de los entes del sector público a los elegidos o nombrados, y que la misma revele con razonabilidad, los hechos financieros, económicos y sociales del ente en el cual se produce el cambio". (Subrayado fuera de texto)

No obstante lo anterior, el numeral 3.3.3 de la citada circular, establece que "Cuando el representante legal de los Entes a los cuales se ordene su supresión, disolución y liquidación, fusión o escisión, sea el mismo de la entidad en liquidación o de la que recibe, el acta deberá ser suscrita por el representante legal y por los responsables de las áreas que participan en el proceso". (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior, teniendo en cuenta que la liquidación, fusión y escisión, son actos decisorios que aseguran una vida limitada de las entidades, o la terminación de las mismas.

Para el efecto, debe considerarse que conforme al artículo 8 del Decreto 254 de 2000 "Dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha en que asuma funciones el liquidador, éste elaborará, y si es del caso, presentará a la Junta Liquidadora un programa de supresión de cargos, determinando el personal que por la naturaleza de las funciones desarrolladas debe acompañar el proceso de liquidación".

De igual manera, debe tenerse en cuenta el inciso segundo del artículo 4 del mismo decreto, el cual señala que "El liquidador podrá contratar personas especializadas para la realización de las diversas actividades propias del proceso de liquidación."

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que en el proceso de entrega y recibo de información contable participan, no sólo los representantes legales entrante y saliente, sino un grupo de personas que de acuerdo con las características de una liquidación es factible que no continúen participando del proceso, debe aplicarse no sólo el numeral 3.1.1.1 sino la totalidad de la Circular Externa 052 de 2003, en la cual se imparten las "Instrucciones para el suministro de la información financiera, económica y social cuando se produzcan cambios de representante legal en los entes públicos de los niveles nacional y territorial de los sectores central y descentralizado", cuando el presidente saliente es la misma persona que asume como Gerente Liquidador.,

CONCEPTO 32058 DE MARZO 11 DE 2004

TEMA: Plan General de Contabilidad Pública

SUBTEMA: Manejo Portafolio en Inversiones

Doctor
DIEGO FERNANDO RESTREPO S.
Gerente
Centrales de Transportes S.A.

ANTECEDENTES

En atención a su consulta en la cual solicita se indique las subcuentas en que se deben ser registrar las operaciones que a continuación se transcriben, con el propósito de no presentar valores en el código "otros":

1.- Con respecto al registro de las operaciones derivadas del manejo del portafolio de inversiones constituidas para la administración de liquidez, el numeral 2.1.4.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, establece:

"2.1.4.1.3 Aplicación Contable

Las inversiones negociables deben contabilizarse por su costo histórico en el momento de la adquisición, y afectarse con las ganancias o pérdidas generadas por las variaciones en el valor de mercado, las cuales se registrarán en Cuentas de resultado, modificando directamente el valor de las inversiones.

En los registros contables de estas inversiones deben tenerse en cuenta las siguientes reglas:

- *No es preciso hacer ajustes por inflación, por cuanto en el valor de mercado ya están implícitos los valores futuros y las tasas de descuento correspondientes, así como en los precios de cotización en bolsa. En el caso de las inversiones de renta variable, tampoco se hace preciso el registro de provisiones por pérdida de valor, y el superávit por valorización originado por el aumento en el valor de mercado.*
- *Las inversiones de renta fija no serán objeto de causación de rendimientos por ningún concepto, incluso los derivados de la reexpresión de los títulos en moneda extranjera, siempre que el valor de mercado los reconozca, con el fin de evitar un doble registro a resultados.*
- *Los dividendos o utilidades que se repartan en especie, originados en inversiones de renta variable, incluidos los derivados de la capitalización o revalorización del*

patrimonio, no se registrarán como ingreso, es decir, no afectarán el valor de la inversión.

- El valor de los dividendos o utilidades repartidos en efectivo se descontará del valor de la inversión de renta variable.

Para el registro de las actualizaciones de valor de las inversiones negociables deberá considerarse lo siguiente:

Se presenta utilidad cuando el valor resultante de aplicar la metodología de valoración es superior al último valor contabilizado, debiendo efectuarse los siguientes registros:

Códigos	Denominación	Débitos	Créditos
1	ACTIVO		
12	INVERSIONES		
1201	Inversiones Administración Liquidez – Renta Fija		
1202	Inversiones Administración Liquidez – Renta Variable		
1206	Inversiones – Operaciones de cobertura		
1209	Inversiones Renta Fija – DTN		
1211	Inversiones Renta Fija – Fondos Administrados – DTN		
ó			
1212	Inversiones de las Reservas Internacionales	XXX	
4	INGRESOS		
48	OTROS INGRESOS		
4805	Financieros		
4805XX	Utilidad por Valoración a Precios de Mercado de Inversiones de Renta Fija o Variable		XXX

Se presenta Pérdida cuando el valor resultante de aplicar la metodología de valoración es inferior al último valor contabilizado, debiendo efectuarse los siguientes registros:

Códigos	Denominación	Débitos	Créditos
5	GASTOS		
58	OTROS GASTOS		
5805	Financieros		
5805XX	Pérdida por Valoración a Precios de Mercado de las Inversiones de Renta Fija o Variable	XXX	
1	ACTIVO		
12	INVERSIONES		
1201	Inversiones Administración Liquidez - Renta Fija		
1202	Inversiones Administración Liquidez - Renta Variable		

1206	<i>Inversiones – Operaciones de cobertura</i>		
1209	<i>Inversiones Renta Fija – DTN</i>		
1211	<i>Inversiones Renta Fija – Fondos Administrados – DTN</i>		
ó			
1212	<i>Inversiones de las Reservas Internacionales</i>		XXX

El recaudo de los intereses, dividendos y demás rendimientos debe reconocerse como un menor valor de las inversiones y efectuarse los siguientes registros.

Códigos	Denominación	Débitos	Créditos
1	ACTIVO		
11	<i>EFECTIVO</i>	XXX	
1	ACTIVO		
12	<i>INVERSIONES</i>		
1201	<i>Inversiones Administración Liquidez - Renta Fija</i>		
1202	<i>Inversiones Administración Liquidez - Renta Variable</i>		
1206	<i>Inversiones – Operaciones de cobertura</i>		
1209	<i>Inversiones Renta Fija – DTN</i>		
1211	<i>Inversiones Renta Fija – Fondos Administrados – DTN</i>		XXX
ó			
1212	<i>Inversiones de las Reservas Internacionales</i>		

(...)”

El código de la subcuenta a utilizar para el registro de la utilidad o pérdida por valoración de inversiones a precios de mercado, depende del emisor del título, así: Sector financiero, Infis, Entidades públicas o Entidades del exterior.

2.- En cuanto a los códigos para el registro de los ingresos y derechos por concepto de tarifas que pagan las empresas de transporte, el Catálogo General de Cuentas – CGC, contiene la cuenta 4330- SERVICIOS DE TRANSPORTE, la cual se define como el "Valor de los ingresos causados por el ente público originados en la prestación de servicios de tránsito, tales como: permisos y autorizaciones, matrículas y licencias, entre otros.

Así mismo, registra los ingresos causados por el ente público, originados en la prestación del servicio de transportes y los originados en la administración de terminales de transporte”

En consecuencia, los ingresos y derechos que se originan en la prestación de servicios de la terminal de transportes se registran en la cuenta 4330- SERVICIOS DE TRANSPORTE, subcuenta 433015- SERVICIO DE TERMINAL DE TRANSPORTE TERRESTRE, identificando a nivel auxiliar los diferentes conceptos. Así mismo, los derechos por estos mismos

conceptos se registran en la subcuenta 140702- SERVICIOS DE TRÁNSITO Y TRANSPORTE.

3.- El valor de los reintegros por concepto de servicios públicos, cuotas de mantenimiento, reparaciones, que de conformidad con los contratos deben ser reintegrados, corresponden a un menor valor del gasto causado por cada uno de los conceptos, si el registro del reintegro procede en el mismo período en que se originó el gasto. De otra parte, si la causación del reintegro se hace en un período diferente al cual fue constituido el gasto debe reconocerse un ingreso extraordinario por concepto de servicios en la subcuenta 481019- SERVICIOS. En ambos casos la cuenta de deudores para el registro del derecho corresponde a la subcuenta 147041- SERVICIOS.

4.- En cuanto al registro de las remodelaciones, programas de computador, reparaciones mayores a equipos y redes, que en la actualidad están registrando en como Cargo diferido, los códigos a utilizar corresponden a la especificación que enseguida se relaciona:

4.1.- Remodelaciones y reparaciones mayores.

Para el registro de estos conceptos la entidad debe identificar si el objeto del gastos corresponde a mantenimiento, adición o mejora del activo y, en consecuencia, aplicar el numeral 1.2.7.1 Normas técnicas – Propiedades, planta y equipo, que establece: *"El valor de las adiciones y mejoras que aumenten la vida útil del bien, amplíen su capacidad, la eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o permitan una reducción significativa de los costos de operación, constituyen un mayor valor del bien, el cual afectará el cálculo futuro de la depreciación; en caso contrario, se reconocerá como gasto o costo, según corresponda (...)"*.

4.2 Registro del Software.

Este se registra en la cuenta 1970- INTANGIBLES, en las subcuentas 197007-LICENCIAS y 197008-"SOFTWARE", según corresponda.

5.- Los intereses originados en los depósitos en cuentas de ahorro deben ser registrados en la subcuenta 480522- INTERESES DOBLE DEPÓSITOS los intereses por mora en el cobro de los arrendamientos se registran en la subcuenta 480504- INTERESES Y RENDIMIENTOS DE DEUDORES.

6.- El gasto por concepto de comisiones sobre remesas y demás gastos financieros se registran en la subcuenta 580536-COMISIONES Y OTROS GASTOS BANCARIOS.

CONCEPTO 37930 DE MARZO 19 DE 2004

TEMA: Entidad en liquidación

SUBTEMA: Amortización del cálculo actuarial de pensiones

Doctora
MARÍA CAROLINA VILLAMIZAR BONILLA
Liquidadora
CAPRESUB

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 000862 del 4 de marzo de 2004 en la cual solicita concepto acerca de si CAPRESUB en Liquidación debe reflejar en sus estados contables la amortización del 100% del cálculo actuarial de pensiones, teniendo en cuenta que a diciembre 31 de 2003 se actualizó el cálculo actuarial y se registró una amortización acumulada del 21% conforme a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo primero del Decreto 2398 de 2003 ordenó la supresión y liquidación de la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria.

Por su parte, el artículo 18 del citado Decreto establece que "la Superintendencia Bancaria de Colombia continuará reconociendo las pensiones y las cuotas partes que correspondían a la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria –CARPESUB (...)".

De otra parte, el numeral 1.2.6.5 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece el principio de Gestión continuada, bajo el cual "Se presume que la actividad del ente público se extiende por tiempo indefinido; por tanto la aplicación de esta norma no está encaminada a determinar su valor de liquidación.

La presunción de continuidad tiene como propósito establecer el valor que refleje la capacidad del ente para continuar en funcionamiento; si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de fusión, liquidación, escisión o transformación de un ente público, se observarán las normas y procedimientos aplicables para tal efecto".

En tal sentido, la Contaduría General de la Nación expidió la Circular Externa 053 de 2003, de la cual anexo copia, señalando en el numeral 4.5-Obligaciones pensionales que "Cuando la entidad sobre la cual se ordene el proceso de liquidación, fusión o escisión tenga a su cargo el reconocimiento de pensiones, y el acto administrativo correspondiente

determine el traslado de las pensiones reconocidas a otra entidad, se aplicará el siguiente procedimiento:

4.5.1 La entidad en proceso de liquidación, fusión o escisión debitará los saldos registrados en las subcuentas de pensiones por pagar, cálculo actuarial de pensiones actuales y futuras y de cuotas partes de pensiones y, bonos pensionales, acreditando los saldos por amortizar respectivos y los activos reservados para el pago del pasivo pensional, y en caso de presentarse diferencia, se afectará la cuenta 3140 ó 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, subcuenta respectiva.

En el caso de las administradoras del sistema de seguridad social en pensiones, se acreditará, adicionalmente, el valor de las cotizaciones causadas por cobrar y demás conceptos registrados en la cuenta 1417-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN PENSIONES, debitando los conceptos de la cuenta 2570-SEGURIDAD SOCIAL EN PENSIONES y la diferencia se registrará afectando la cuenta 3140 ó 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, subcuenta respectiva”.

La misma circular señala en el numeral 4.7.1 que “En el proceso de liquidación se suspenderá el reconocimiento de depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, provisiones y valorizaciones”.

Lo anterior obedece a que el principio de contabilidad pública de “Gestión continuada” no aplica en una entidad en liquidación, toda vez que esta decisión limita la vida del ente público y cambia la naturaleza de su actividad, trayendo como consecuencia la modificación de las normas y procedimientos aplicables.

CONCLUSIÓN

CAPRESUB en Liquidación no debe reflejar en sus Estados Contables la amortización del 100% del cálculo actuarial, teniendo en cuenta que el artículo 18 del Decreto que ordena la respectiva liquidación establece que la Superintendencia Bancaria continuará reconociendo las pensiones y las cuotas partes que correspondían a la Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria –CAPRESUB.

De otra parte, el procedimiento contable definido por la Contaduría General de la Nación, sustentado en la no aplicación del principio de “Gestión Continuada” establece que deben trasladarse los saldos asociados al pasivo pensional cuando el acto administrativo correspondiente determine el traslado de las pensiones reconocidas a otra entidad. Adicionalmente, el mismo procedimiento señala que no deben registrarse estimaciones.

CONCEPTO 36825 DE MARZO 23 DE 2004

TEMA: Retención cuota de fomento

SUBTEMA: Registro contable

Mayor General
ORLANDO SALZAR GIL
Gerente General
HOTEL SAN DIEGO S.A. HOTEL TEQUENDAMA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En atención a su consulta radicada en este despacho el 24 de febrero de 2004 con el número de trámite 20042-86825, en la cual solicita habilitar una subcuenta en el CGC, para el registro del recaudo de la Cuota de Fomento Hortofrutícola, de conformidad con el artículo 2º de la Ley 726 de 2001.

CONSIDERACIONES

El artículo 2º de la Ley 726 de 2001, establece que: *"El artículo 5o. de la Ley 118 de 1994, quedará así: "Serán recaudadores de la Cuota de Fomento hortofrutícola, las personas naturales o jurídicas y las sociedades de hecho, que procesen o comercialicen frutas u hortalizas, conforme a la reglamentación que para el efecto expida el Gobierno Nacional.*

El recaudador que acredite, mediante paz y salvo expedido por el administrador del fondo, la retención del pago de la cuota proveniente de la operación de venta que realicen los productores, quedará exento de efectuar nuevamente el recaudo.

PARÁGRAFO. Los recaudadores de la Cuota de Fomento Hortofrutícola deberán trasladar dentro del siguiente mes calendario la cuota retenida en el anterior."

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública – PGCP, describe la cuenta 2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, como: *"Obligaciones derivadas del recaudo de regalías, impuestos y otros conceptos, a favor de otros entes públicos, empresas privadas o personas naturales con base en normas legales, convenios o contratos. (...)* (Subrayado fuera de texto)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman las cuentas 1105 - Caja y 1110 - Bancos y corporaciones. La subcuenta 290580 - Recaudos DTN por clasificar corresponde a la subcuenta 472080- Recaudos DTN por clasificar (...)".

CONCLUSIÓN

Por lo expuesto, mediante Resolución No 092 del 12 de marzo del 2004 se habilitó en la cuenta 2905- RECUADOS A FAVOR DE TERCEROS, la subcuenta 290508- CUOTA DE FOMENTO, para el registro de los valores recaudados por concepto de la Cuota de Fomento Hortofrutícola, la cual debe ser trasladada de conformidad con el artículo 2º de la Ley 726 de 2001 *"Los recaudadores de la Cuota de Fomento Hortofrutícola deberán trasladar dentro del siguiente mes calendario la cuota retenida en el mes anterior dentro del siguiente mes calendario"* a la Asociación Hortofrutícola de Colombia – ASOHOFRUCOL.

CONCEPTO 36967 DE MARZO 25 DE 2004

TEMA: Libros de Contabilidad

SUBTEMA: Impresión de Libros Auxiliares

Doctor
HERNANDO RODRIGUEZ FIGUEROA
Vicepresidente Financiero
Instituto Nacional de Radio y Televisión

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación en la cual solicita: 1) Información sobre la obligatoriedad de imprimir los libros auxiliares de contabilidad y 2) La obligatoriedad de refrendar la última hoja de cada mes impreso de los libros principales Mayor y Balances y Diario, me permito hacerle las siguientes precisiones:

CONSIDERACIONES:

Par dar respuesta a la primera pregunta de su consulta, nos debemos remitir al numeral 1.2.7.2 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual establece la obligatoriedad de llevar libros de contabilidad por parte de los entes públicos para el registro de sus operaciones, los cuales formarán parte integral de la contabilidad pública y podrán ser diligenciados **ya sea en forma manual o sistematizada**. Estos corresponden a los libros principales Diario y Mayor y los libros auxiliares.

Estos deben llevarse en idioma español, diligenciarse y conservarse de forma que garanticen la autenticidad e integridad de la información contable pública, para lo cual pueden organizarse con hojas removibles o tarjetas.

Adicionalmente, establece la norma técnica que cuando los entes públicos registren sus operaciones a través del procesamiento electrónico de datos, deberán grabarse copias de respaldo en medios magnéticos y archivarse de manera que garanticen su conservación.

Con relación a la exhibición de libros y documentos de contabilidad, establece que estos deben estar a disposición de la Contaduría General de la Nación y demás autoridades, para el ejercicio de las funciones constitucionales o legales de control, inspección y vigilancia.

En cuanto a la conservación, custodia y tenencia de los libros, comprobantes y soportes, define que los entes públicos están obligados a utilizar cualquier método de preservación, para justificar y comprobar las operaciones que han sido objeto de registro. Para el efecto, y con el fin de prescindir del documento en papel, la norma técnica relativa a los libros de contabilidad permite que se reproduzcan a través de microfilmes o microfichas.

Respecto a su segundo interrogante, la misma norma establece que los libros principales deberán registrarse mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal del ente público, la cual debe quedar inserta en el primer folio de los libros o en el primero que se encuentre hábil. Este requisito es indispensable para iniciar válidamente el proceso de contabilización de las operaciones.

CONCLUSIÓN

En atención a lo expuesto, y realizado el análisis correspondiente, es claro que la entidad puede utilizar métodos alternativos para conservar y exhibir los libros de contabilidad, siempre y cuando se garantice que se encuentren disponibles en todo momento tanto para la Contaduría General de la Nación, como para los organismos de control. Adicionalmente, debe asegurarse su adecuada conservación de tal forma que se garantice la autenticidad e integridad de la información contable pública.

De otra parte, no es necesario, de acuerdo con la norma técnica relativa a los libros de contabilidad, la refrendación de la última hoja de los libros principales. Sin embargo, si la entidad considera importante establecer este procedimiento, es viable su aplicación para efectos de control.

CONCEPTO 37007 DE MARZO 25 DE 2004

TEMA: Libros de Contabilidad

SUBTEMA: Mecanismo alternativo de conservación de archivos

Doctor
ABEL PERIÑAN LAMBIS
Asesor Financiero
Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación en la cual solicita la habilitación de un mecanismo de conservación y custodia de archivos contables que permita suplir la normatividad establecida en el Plan General de Contabilidad Pública, el cual sugiere que podría ser un back up diario, semanal, mensual o anual de la información contable en disquetes, archivos en cintas custodiados en cajas de seguridad por fuera de la entidad y la posibilidad e microfilmación, me permito hacerle las siguientes precisiones:

CONSIDERACIONES:

Para dar respuesta a su consulta debemos remitirnos al artículo 209 de la Constitución Política Colombiana en el cual se establece que la función administrativa esta al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones, lo cual implica que las actuaciones de los servidores públicos deben enmarcarse en estos principios.

De otra parte, la ley 594 de 2000, denominada Ley General de Archivos, en su artículo 25 que trata de los documentos contables, notariales y otros, dispuso que el Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el Ministerio del sector correspondiente, de acuerdo con la normatividad vigente, reglamentarán lo relacionado con los tiempos de retención documental, organización y conservación de los documentos contables, situación que la Contaduría General de la Nación en su calidad de entidad reguladora en materia Contable Pública en el país, estableció a través de las normas técnicas en el Plan General de Contabilidad Pública.

El numeral 1.2.7.2 del mencionado Plan, determina la obligatoriedad de llevar libros de contabilidad por parte de los entes públicos para el registro de sus operaciones, los cuales

formarán parte integral de la contabilidad pública y podrán ser diligenciados **ya sea en forma manual o sistematizada**. Estos corresponden a los libros principales Diario y Mayor y los libros auxiliares.

Estos deben llevarse en idioma español, diligenciarse y conservarse de forma que garanticen la autenticidad e integridad de la información contable pública, para lo cual pueden organizarse con hojas removibles o tarjetas.

Adicionalmente establece la norma técnica que, cuando los entes públicos registren sus operaciones a través del procesamiento electrónico de datos, **deberán grabarse copias de respaldo en medios magnéticos y archivarse de manera que garanticen su conservación**.

Con relación a la exhibición de libros y documentos de contabilidad , establece que estos deben estar a disposición de la Contaduría General de la Nación y demás autoridades, para el ejercicio de las funciones constitucionales o legales de control, inspección y vigilancia.

En cuanto a la conservación, custodia y tenencia de los libros, comprobantes y soportes, define que los entes públicos están obligados a utilizar cualquier método de preservación, para justificar y comprobar las operaciones que han sido objeto de registro. Para el efecto, y con el fin de prescindir del documento en papel, la norma técnica relativa a los libros de contabilidad permite que se reproduzcan a través de microfilmes o microfichas.

CONCLUSIÓN

En atención a lo anteriormente expuesto, y realizado el análisis correspondiente la entidad puede utilizar métodos alternativos para conservar los libros de contabilidad, siempre y cuando se garantice que la función pública relacionada con la de conservación de estos libros se realice de una forma eficaz, económica y con presteza, y a la vez asegure que se encuentren disponibles en todo momento tanto para la Contaduría General de la Nación, como para los organismos de control, adicionalmente, debe asegurarse su adecuada conservación de tal forma que se garantice la autenticidad e integridad de la información contable pública.

CONCEPTO 33374 DE MARZO 26 DE 2004

TEMA: Transferencias

SUBTEMA: Contabilización

Doctor
JUAN CARLOS BONILLA MONTENEGRO

ANTECEDENTES

En atención a su consulta, trasladada a este despacho por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en la cual solicita concepto sobre la contabilización de las transferencias que gira el gobierno a las empresas de servicios público de acueducto y alcantarillado, para que cumplan con "su objeto social de inversión" (sic), y que son administrados a través de encargos fiduciarios, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo 100 de la Ley 142 de 1994, establece: "*presupuestos y fuentes de los subsidios. En los presupuestos de la nación y de las entidades territoriales, las apropiaciones para inversión en acueducto y saneamiento básico y los subsidios se clasificarán en el gasto público social, como inversión social, para que reciban la prioridad que ordena el artículo 366 de la Constitución política. Podrán utilizarse como fuentes de los subsidios los ingresos corrientes y de capital, las participaciones en los ingresos corrientes de la Nación, los recursos de los impuestos para tal efecto de que trata esta ley, y para los servicios de acueducto y alcantarillado y aseo los recursos provenientes del 10% del impuesto predial unificado al que se refiere el artículo 7º de la Ley 44 de 1990. En ningún caso se utilizarán recursos del crédito para atender subsidios. Las empresas de servicios públicos no podrán subsidiar otras empresas de servicios públicos.*" (Subrayado fuera de texto)

el numeral 1.2.7.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública -PGCP establece que los ingresos comprenden "*los recursos originados en traslados sin contraprestación directa efectuados entre los diversos niveles y sectores de la administración pública, bien sea para el financiamiento del cometido estatal del ente público, el cumplimiento de proyectos o convenios especiales, o como producto de los procesos de descentralización administrativa, por ejemplo transferencias corrientes y de capital del gobierno general o de las empresas,(...)*". (Subrayado fuera de texto)

Las apropiaciones para inversión en acueducto y saneamiento básico, que se mencionan en el artículo 100 de la Ley 142 de 1994, son recursos caracterizados por ser recibidos sin contraprestación directa, en desarrollo de convenios o proyectos o como productos de los

procesos de descentralización administrativa, se registran en el grupo 44- TRANSFERENCIAS, identificando la cuenta que corresponda, dependiendo si se trata de una transferencia corriente o de capital, recibida del gobierno o de las empresas.

Ahora bien, en cuanto al registro de los recursos entregados en encargo fiduciario, el PGCP determina que dichos recursos deben ser contabilizados en la cuenta 1425- DEPÓSITOS ENTREGADOS, la cual describe como: "*Valor de los dineros entregados por el ente público para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que a su lo establezcan (...)*"

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto, los recursos que reciba el ente público, sin contraprestación directa, efectuados entre los diversos niveles y sectores de la administración pública para el cumplimiento de proyectos o convenios especiales, se registran en el grupo 44- TRANSFERENCIAS, identificando en la cuenta si corresponde a transferencias corrientes o de capital y en la subcuenta el nivel de la administración de la cual se reciben.

Ahora bien, cuando estos recursos se entreguen en encargo fiduciario debe revelarse tal condición en la subcuenta 142514- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN – ENCARGOS FIDUCIARIOS.

CONCEPTO 33825 DE ABRIL 14 DE 2004

TEMA: Inversiones

SUBTEMA: Contabilización de inversiones valoradas a precios de mercado

Doctora
ELIZABETH MELO CUBILLOS
Coordinador Área Contable
MINISTERIO DE AGRICULTURA Y DESARROLLO RURAL

ANTECEDENTES

En atención a su consulta en la cual solicita concepto sobre la contabilización de las inversiones constituidas en Títulos de Tesorería – TES, al igual que de los intereses o cupón que se recibe al final o al vencimiento del título, en la actualidad se están registrando como Inversiones administración de liquidez renta fija en la Subcuenta 120101- TITULOS DE TESORERIA-TES. Así mismo, sobre el registro de las inversiones

realizadas con el fin de financiar la preinversión o inversión tendientes a estimular la creación y fortalecimiento de pequeñas y medianas empresas, en asocio con pequeños o medianos productores, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

1.1.- El numeral 1.2.7.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública –PGCP, establece en la Norma Técnica de Inversiones, *"Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control que se tenga sobre el ente emisor, mediante la aplicación de metodologías que aproximen su realidad económica (...)"* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 2.1 del manual de procedimientos "INSTRUCCIONES PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS INVERSIONES", determina que *"Atendiendo la finalidad y discrecionalidad al momento de la adquisición, las inversiones se clasifican en:*

- *Administración de liquidez*
- *Fines de política de renta fija*
- *Patrimoniales controlantes y no controlantes*

Las inversiones de administración de liquidez corresponden a aquellos recursos colocados en títulos valores de renta fija o variable, con el propósito de manejar las disponibilidades de recursos, participando en subasta pública, como mecanismo de adquisición o venta".

Las inversiones con fines de política de renta fija están constituidas por los títulos valores de rentabilidad predeterminada, que son adquiridos mediante suscripción convenida o forzosa, por mandato legal. Así mismo, se incluyen aquellas que por iniciativa del ente inversor, se mantienen hasta el vencimiento, cuyo monto deberá revelarse en notas a los estados contables.

Son inversiones hasta el vencimiento, aquellas de renta fija que se efectúan con la intención y capacidad de mantenerlas por un tiempo prolongado en el portafolio sin que se afecte la liquidez del ente público, para el normal desarrollo de sus operaciones. Tal decisión debe manifestarse en el momento de su adquisición".

Para el efecto debe tenerse en cuenta que las inversiones de renta fija cuya redención, a partir de la fecha de compra, sea igual o superior a un año, deben permanecer en el portafolio hasta su vencimiento y en caso de tener plazo superior a tres, deberán mantenerse como mínimo durante tres años".

De otra parte, *"para efectos de actualización de las inversiones se clasifican en negociables y no negociables atendiendo la intención de realización y la disponibilidad de información en el mercado (...). Por norma general las inversiones negociables deben valorarse a precios de mercado, aplicando para el efecto la metodología definida en el*

presente procedimiento, con excepción de aquellas que posean las entidades públicas que no alcancen los indicadores que a continuación se relacionan”.

“– Las entidades públicas del nivel nacional cuya relación de rendimientos por inversiones financieras se encuentre respecto de sus ingresos por debajo del 3% o que sus inversiones financieras en relación con los activos líquidos estén por debajo del 20%, con base en la información a diciembre 31 del año inmediatamente anterior al cálculo del indicador.”

Por lo expuesto, se colige que las inversiones constituidas con el fin de administrar los excedentes de tesorería en inversiones de renta fija negociables, se valoran a precios de mercado, siempre que la entidad cumpla con los indicadores establecidos de ingresos o activos. *“No obstante, las entidades exceptuadas de acuerdo con los indicadores antes mencionados, que se encuentren en condición de valorar sus inversiones a precios de mercado, pueden aplicar dicha metodología, siempre y cuando la apliquen a la totalidad del portafolio”.*

En cuanto a la actualización de estas inversiones el numeral “2.1.3.2.1 Actualización de las Inversiones Negociables” determina que *“En la valoración a precios de mercado, las variaciones de valor que se presenten entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado contablemente, se reconocen como ingresos o gastos y afectan directamente el valor de la inversión. En consecuencia, estas inversiones no serán objeto de reconocimiento de rendimientos o dividendos por cobrar, ajustes por diferencia en cambio ni de amortización de primas, descuentos y otros conceptos. Los rendimientos recibidos en efectivo reducen el valor de la inversión.”* (Subrayado fuera de texto)

Cuando las condiciones financieras del ente emisor presenten variaciones importantes, en particular deterioro de los índices de solvencia, debe reconocerse este hecho, incrementando el margen de descuento asociado al riesgo del emisor. Cualquier cambio que se realice en este sentido debe ser plenamente revelado en notas a los estados contables, indicando las causas del mismo, así como, el efecto producido en el valor de mercado de la inversión.

De otra parte, “Aquellas entidades exceptuadas de la aplicación de la metodología de valoración a precios de mercado, deberán actualizar las inversiones negociables descontando los flujos futuros de forma exponencial empleando la Tasa Interna de Retorno (TIR), calculada en el momento de la compra, la cual será constante para las inversiones de renta fija a tasa fija. Tratándose de inversiones de renta fija a tasa variable, la TIR se modificará en la misma proporción y con la misma periodicidad con que varíe el indicador pactado en el título. (Subrayado fuera de texto)

La diferencia que se presente entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado contablemente, se reconoce como ingreso, afectando directamente el valor de la inversión. El pago de rendimientos en efectivo se reconoce como un menor valor de la inversión. El riesgo de incobrabilidad de estas inversiones, como consecuencia de dificultades financieras del emisor, debe reconocerse como una provisión (...).” (Subrayado fuera de texto)

Tratándose de inversiones patrimoniales, su clasificación y actualización depende del grado de control que se tenga sobre el ente emisor, así:

- ***“(…)Inversiones patrimoniales de controlantes***

Las inversiones patrimoniales que permiten ejercer control o influencia importante en las decisiones financieras y operativas del respectivo ente emisor, independientemente de su grado de bursatilidad, deben valorarse por el método de la participación patrimonial. Este método supone que la entidad controlante tiene el poder de disponer de los resultados de la controlada en el período siguiente y no tiene la intención de enajenar la inversión en el futuro inmediato; por su parte, no existe sobre la entidad controlada, restricción alguna para la distribución de sus resultados. (Subrayado fuera de texto)

El método de participación patrimonial consiste en actualizar el costo de la inversión, con base en las variaciones patrimoniales de la entidad subordinada o controlada, con posterioridad a su adquisición, en la proporción de la participación del ente inversor. (Subrayado fuera de texto)

Para la aplicación de este método, deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

- *Cálculo del porcentaje de participación*
- *Determinación de las variaciones patrimoniales*
 - *Originadas en resultados*
 - *Originadas en las demás partidas patrimoniales*
- *Ajuste al valor intrínseco*
- *Reconocimiento de los rendimientos*
- *Abandono del método*
- *Cálculo del porcentaje de participación*

El porcentaje de participación se calcula dividiendo el total del capital suscrito y pagado o capital social, poseído por la entidad controlante en la subordinada, entre el total del capital suscrito y pagado o capital social de ésta última, excluyendo en ambos casos, el capital correspondiente a los aportes con dividendo preferencial y sin derecho a voto, lo que equivale a establecer la participación de las acciones ordinarias que posee la controlante sobre el total de acciones ordinarias emitidas por la controlada.

- *Determinación de las variaciones patrimoniales*

La entidad controlante debe establecer, trimestralmente, los cambios patrimoniales de la controlada mediante la comparación de los conceptos que conforman el patrimonio de dicha entidad. Para el efecto se adoptará las medidas necesarias que permitan disponer oportunamente de la información, para adelantar los respectivos cálculos y registros de actualización, la cual servirá como soporte contable.

El efecto de la aplicación del método de participación debe quedar reconocido totalmente en el valor de las inversiones, al cierre de cada período.

Las variaciones patrimoniales deben clasificarse en aquellas originadas en resultados del

ejercicio y en las originadas en las demás partidas patrimoniales. (Subrayado fuera de texto)

- *Originadas en resultados*

El primer cálculo del método en el año, de la variación de los resultados, corresponde al resultado del lapso transcurrido. Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la entidad receptora, aumentan o disminuyen el valor registrado de la inversión, con abono o cargo a ingresos o gastos, según sea el caso.

Del resultado del ejercicio deberán excluirse las utilidades o pérdidas originadas en operaciones entre la entidad controlante y la controlada, que no hayan sido realizadas por esta última mediante transacciones con terceros. Igualmente, se excluyen las utilidades que correspondan al capital preferente, es decir, los aportes con dividendo garantizado.

- *Originadas en las demás partidas patrimoniales*

Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, aumentan o reducen el valor registrado, con abono o cargo al Superávit por el Método de Participación.

En el evento en que el Superávit por el Método de Participación, no alcance a absorber la disminución patrimonial acumulada en las partidas patrimoniales distintas a resultados, el exceso deberá reconocerse como pérdida a título de provisión hasta la concurrencia del valor de la inversión, momento en el cual se entiende abandonado el método de participación, acogiendo el método del costo, hasta tanto se presenten variaciones patrimoniales positivas, previa recuperación de las pérdidas adicionales registradas con posterioridad al momento en el cual se suspendió el método de participación.

Cuando el valor de la inversión patrimonial en empresas no societarias sea inferior a cero como consecuencia de la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad pública que tenga registrada la inversión patrimonial debe reconocer pérdidas adicionales afectando sus propios resultados, mediante la constitución en el pasivo de provisiones para contingencias. Lo anterior, en el entendido que su responsabilidad frente al comportamiento de la empresa no societaria, es ilimitada (...)"

Las entidades públicas deberán proceder a reclasificar aquellas inversiones patrimoniales que, una vez alcanzadas las condiciones señaladas formalmente para abandonar la aplicación del método de la participación patrimonial, fueron reclasificadas hacia la cuenta 1207 – Inversiones patrimoniales - método del costo.

Sin perjuicio de lo anterior, estas inversiones deberán actualizarse aplicando el método de costo hasta tanto se revierta la situación financiera que las llevó a tal condición.

De la reclasificación señalada y de la aplicación del respectivo método de reconocimiento para las inversiones patrimoniales, deberá dejarse constancia en notas a los estados contables individuales.

- *Ajuste al valor intrínseco*

Las inversiones cuyo registro se haya efectuado por el método de participación patrimonial, serán objeto de ajuste al valor intrínseco, de tal manera que si el valor de la inversión fuere inferior al valor intrínseco, la diferencia se registrará como valorización de inversiones, con su correspondiente contrapartida en el superávit por valorizaciones. En caso contrario, tal diferencia deberá registrarse como menor valor de las valorizaciones hasta su concurrencia y a partir de allí, el exceso como una pérdida a título de provisiones.

- *Reconocimiento de los rendimientos*

Los dividendos o participaciones recibidos en efectivo, que correspondan a períodos en los cuales se aplicó el método de participación patrimonial, reducen el costo de la inversión hasta el monto en que su costo fue afectado. En caso contrario, si corresponden a períodos en los cuales no se aplicó esta metodología, se reconocen como ingresos en el período en el cual se decretan.

Los dividendos o participaciones correspondientes a aportes preferenciales sin derecho a voto, deberán reconocerse afectando los ingresos del período.

- *Abandono del método*

Cuando dejen de cumplirse los supuestos para la aplicación del método, éste se abandonará regresando al método del costo. En este caso, el valor registrado de la inversión a partir de la fecha de la suspensión, se considera costo y aquellos dividendos y participaciones decretados en efectivo, correspondientes a utilidades previamente reconocidas bajo el método de participación patrimonial, constituyen un menor valor de la inversión.

Para efecto de la primera valoración, el valor base contra el cual debe determinarse el incremento o disminución de la inversión por la aplicación del método de participación, es el valor neto del costo ajustado mas los dividendos causados no recaudados menos las provisiones contabilizadas.

De otra parte en cuanto a la clasificación, registro y actualización de las Inversiones patrimoniales de no controlantes, el PGCP establece:

“(...) Inversiones patrimoniales de no controlantes”

"Estas inversiones se actualizan por el método del costo, el cual consiste en comparar periódicamente, el costo de la inversión frente a su valor de realización, entendido como la cotización en bolsa cuando la inversión se clasifique como de alta o media bursatilidad o, el valor intrínseco cuando se clasifiquen cómo de baja, mínima o sin ninguna cotización.
(Subrayado fuera de texto)

Las inversiones patrimoniales que no permiten ejercer control o influencia importante en las decisiones financieras y operativas del respectivo ente emisor, clasificadas como de baja o mínima bursatilidad o que no se coticen en bolsa, deben ajustarse al valor de realización mediante la comparación del costo ajustado (incluye el ajuste por inflación

acumulado a 31 de diciembre de 2000) y el valor intrínseco.

Quando el valor intrínseco sea superior al costo ajustado (incluye el ajuste por inflación acumulado a 31 de diciembre de 2000), se constituye una valorización. En caso contrario, deberá disminuirse la valorización constituida hasta agotarla y más allá de ese valor, deberán reconocerse las provisiones a que haya lugar, con cargo a los resultados del ejercicio. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, para las inversiones permanentes que se cotizan en bolsa, el valor de realización corresponde a la cotización en bolsa y en el caso de inversiones que no se cotizan en bolsa, el valor de realización es el intrínseco. (Subrayado fuera de texto)

Quando el valor de realización sea superior al costo, se reconoce una valorización. En caso contrario, deberá disminuirse la valorización constituida hasta agotarla y más allá de ese valor se registrarán desvalorizaciones, sin perjuicio que el saldo neto de las valorizaciones y el superávit, llegue a ser contrario a su naturaleza.

En el método del costo, el inversionista reconoce las utilidades por concepto de dividendos y participaciones, en el estado de actividad hasta el monto que percibe como distribuciones de ganancias netas acumuladas de la entidad en la que invierte, originadas con posterioridad a la fecha de adquisición. Ahora bien, si las ganancias distribuidas se generaron con anterioridad a la fecha de adquisición se constituyen en un menor valor de la inversión. (Subrayado fuera de texto)

Las inversiones patrimoniales en general, serán objeto de provisiones, cuando se presente riesgo de incobrabilidad como consecuencia de dificultades financieras del emisor.

Tanto para las inversiones que se constituyan hasta el vencimiento como para las permanentes, el ente público debe soportar mediante acto administrativo el compromiso en el cual manifiesta la intención de mantener en el portafolio, las inversiones de renta fija o de renta variable, durante los plazos mínimos definidos en este procedimiento, conservando copia a disposición de los organismos de control y la Contaduría General de la Nación (...)"

CONCLUSIÓN

En cuanto a la contabilización de las inversiones, estas deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control que se tenga sobre el ente emisor, se clasifican en administración de liquidez, fines de política de renta fija – incluye inversiones hasta el vencimiento-, patrimoniales controlantes y no controlantes- incluye inversiones permanentes-.

"Para efectos de actualización, las inversiones se clasifican en negociables y no negociables, atendiendo la intención de realización y la disponibilidad de información en el mercado". (Subrayado fuera de texto)

"Las inversiones negociables son aquellas que se realizan con la intención de administrar

la liquidez y que de acuerdo con la eficiencia del mercado y la calidad de la información disponible, su valor de mercado se ajusta a su realidad económica. Están constituidas por las inversiones de administración de liquidez de renta fija y variable y las inversiones de cobertura, siempre que para estas últimas exista mercado.

Por su parte, tendrán el tratamiento de inversiones no negociables aquellas adquiridas mediante suscripción convenida o forzosa, las realizadas con la intención de mantenerlas durante un tiempo prolongado, de conformidad con lo señalado en este procedimiento, las de renta variable de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización y las inversiones patrimoniales que conceden el control. Dentro de esta clasificación se encuentran las inversiones con fines de política, las inversiones de cobertura que no se negocien en el mercado secundario y las inversiones patrimoniales”.

CONCEPTO 37378 DE ABRIL 14 DE 2004

TEMA: Ingresos

SUBTEMA: Estampilla “Pro-Universidad del Tolima”

Doctor
HUGO ERNESTO VARGAS ACOSTA
Jefe de Oficina Control de Gestión
Universidad del Tolima

ANTECEDENTES

En atención a su consulta en la cual solicita concepto sobre el procedimiento contable para el registro del valor total autorizado y de la emisión de la estampilla “Pro-Universidad del Tolima”, así como de los gastos incurridos en su elaboración y los ingresos. Igualmente, desde el punto de vista del presupuesto, como se refleja el gasto e ingreso por concepto de estampillas, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Cuentas de orden deudoras

El numeral 1.2.7.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, establece en las Normas técnicas relativas a las Cuentas de Orden, que estas *"Representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la situación financiera del ente público, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados por el*

ente público. Incluye igualmente, el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable y la utilizada para propósitos tributarios (...)". (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la revelación de las Cuentas de Orden determina que "(...) se revelan atendiendo su naturaleza en deudoras y acreedoras. Así mismo, teniendo en cuenta la posibilidad de ocurrencia de hechos que puedan llegar a afectar la situación financiera del ente público y la necesidad de contar con información detallada sobre aspectos administrativos, transacciones con terceros, así como la necesaria para conciliar la información contable y tributaria, en contingentes, de control y fiscales." (Subrayado fuera de texto)

El valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados por el ente público, así como aquellos sobre los cuales se requiere contar con información detallada sobre aspectos administrativos, se revelan en Cuentas de Orden de Control las cuales comprenden "(...) las operaciones que el ente público realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera. Igualmente incluyen aquellas que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Para efectos de revelación en las cuentas deudoras y acreedoras de control se clasifican los bienes, propios o de terceros, los derechos y los compromisos que exigen seguimiento y control (...)".

Ahora bien, el Modelo Instrumental del PGCP, describe la cuenta 8310- CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS DE CONTROL-BONOS, TÍTULOS Y ESPECIES NO COLOCADOS, como el "Valor nominal de los bonos, títulos y especies, como billetes de lotería, boletos de avión y estampillas, legalmente autorizados y emitidos por un ente público, que aún no han sido puestos en circulación (...)". (Subrayado fuera de Texto)

Gastos

La norma técnica de gastos determina que "Corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público." (Subrayado fuera de texto)

Los gastos de administración corresponden a la porción de aquellos que razonablemente deben atribuirse a actividades como dirección, planeación y apoyo logístico de los entes públicos. (Subrayado fuera de texto)

Los gastos de operación corresponden a la porción de aquellos que razonablemente se atribuyen a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal, siempre que no estén contemplados en las cuentas de costos de producción y ventas, por tratarse de la prestación servicios colectivos (...) (Subrayado fuera de texto)

Los gastos deben reconocerse racionalmente sobre la base del costo de los bienes y servicios adquiridos, o los importes estimados cuando se trata de la aplicación de criterios o métodos técnicos que permiten aproximar la cuantificación de algún hecho o evento que no implica en sí mismo una transacción con terceros. Se registran en la medida que

ocurran los hechos financieros, económicos y sociales en forma tal que queden contemplados sistemáticamente en el período contable correspondiente, independiente del flujo de recursos monetarios o financieros (...). (Subrayado fuera de texto)

Los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios, se registran como gastos de administración o de operación según corresponda, los cuales deben reconocerse racionalmente sobre la base del costo de los bienes y servicios adquiridos.

Ingresos

El numeral 1.2.7.1.4 del PGCP, establece la Norma técnica de ingresos y determina que estos son la *"Expresión monetaria de los flujos percibidos por el ente público en el período contable, que refleja la obtención de recursos originados en desarrollo de la actividad financiera, económica y social, básica o complementaria, susceptibles de incrementar el patrimonio público.* (Subrayado fuera de texto)

El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de causación, con base en el acto administrativo que los impone, las declaraciones tributarias, las normas legales o en desarrollo de actividades de comercialización y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios, el reconocimiento de las liquidaciones oficiales se registrará una vez éstas hayan quedado en firme. (Subrayado fuera de texto)

Los ingresos se revelan atendiendo el origen de los mismos, como el poder impositivo del Estado, el desarrollo de operaciones de comercialización, las relaciones con otros entes de la administración pública y la ocurrencia de eventos complementarios a la actividad principal. Se clasifican en ingresos fiscales, venta de bienes y servicios, transferencias, de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos (Subrayado fuera de texto)

Los ingresos fiscales corresponden a los ingresos tributarios, no tributarios, aportes y cotizaciones, rentas parafiscales, ingresos por fondos especiales y sus correspondientes devoluciones y descuentos. (...) (Subrayado fuera de texto)

Los ingresos reflejan la obtención de recursos percibidos por el ente público en el período contable, su reconocimiento debe hacerse en cumplimiento del principio de causación, y se clasifican en ingresos fiscales, venta de bienes y servicios, transferencias, de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos.

Los ingresos fiscales corresponden a los ingresos tributarios, no tributarios, aportes y cotizaciones, rentas parafiscales, ingresos por fondos especiales y sus correspondientes devoluciones y descuentos. Los ingresos tributarios corresponden a aquellos *"originados en tasas y derechos pagados a cambio de bienes y servicios, así como también por concepto de regalías. El pago de los ingresos no tributarios es la retribución abonada por el usuario de un servicio a cargo del Estado, en contrapartida a las prestaciones o ventajas que obtiene de éste (...)*".

CONCLUSIÓN

El valor nominal de las estampillas legalmente autorizados y emitidos por el ente público, que aun no han sido puestas en circulación se registran en cuentas de orden deudoras de control en el código 8310-BONOS, TÍTULOS Y ESPECIES NO COLOCADOS subcuenta 831005- ESTAMPILLAS, para efectos de control.

Las erogaciones en que se incurra en su elaboración, se registran en la subcuenta del gasto 511121 o 521119 "IMPRESOS Y PUBLICACIONES. El valor de los ingresos por concepto de estampillas se registra en la subcuenta 411027-ESTAMPILLAS y los derechos en la cuenta 140122-ESTAMPILLAS

En relación con la clasificación presupuestal, tanto del ingreso como del gasto, este despacho ha dado traslado a la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por considerarlo de su competencia, anexo copia del traslado.

CONCEPTO 38590 DE ABRIL 14 DE 2004

TEMA: Gastos

SUBTEMA: Diferencia entre las cuentas Gasto Público Social y Gasto de Inversión Social

Señor
RICARDO OCHOA

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita concepto relacionado con la diferencia existente entre la cuenta Gasto Público Social y la cuenta Gasto de Inversión Social.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el numeral 1.2.7.1.4. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA Y

SOCIAL del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el cual establece que "El gasto público social incluye el importe de la ejecución de recursos destinados a cubrir las necesidades insatisfechas de la población en los sectores básicos de salud, educación, vivienda, agua potable y saneamiento básico, o en procura del bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida de la población, contemplados presupuestalmente como proyectos de inversión o gastos de funcionamiento, en cumplimiento de lo dispuesto en normas legales"(Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en dicho numeral se expresa que "Los gastos de inversión social incluyen los importes de la ejecución de los proyectos de inversión, tendientes a la consecución de metas del cometido estatal en cumplimiento del Plan de inversiones de los respectivos Planes de desarrollo, que no son susceptibles de registrarse como activos". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el capítulo II Descripciones y Dinámicas del Catálogo General de Cuentas del PGCP, define el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL: "Registra el gasto en que incurre el ente público cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población; programados tanto en funcionamiento como inversión." (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, en cuanto a las cuentas que forman parte del grupo 56-GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL se establece que son "Cuentas representativas de los valores causados en inversión social, originados en la realización de actividades, programas y proyectos, que no constituyen formación bruta de capital, tendientes a la consecución de metas en cumplimiento del cometido estatal del ente público que no se clasifican como gasto público social".

Como puede observarse de los planteamientos anteriores, la diferencia básica entre el concepto de las cuentas Gasto Público Social y Gasto de Inversión Social, es la satisfacción de las necesidades básicas insatisfechas

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL se registran todos aquellos gastos que se encuentran directamente relacionados con la solución de necesidades básicas insatisfechas tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, el cual se encuentra programado presupuestalmente en gastos de funcionamiento o en gastos de inversión, mientras que en el grupo 56-GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL se registra el gasto en programas de inversión no orientados a satisfacer las necesidades básicas insatisfechas que se originan en la realización de actividades, programas y proyectos.

No obstante, debe tenerse en cuenta que ninguno de los dos tipos de gasto contribuye a la formación bruta de capital, puesto que no se incurre en ellos con el fin de adquirir y/o construir un activo.

CONCEPTO 38677 DE ABRIL 14 DE 2004

TEMA: Bienes de arte y cultura

SUBTEMA: Provisión

Doctor
GENISBERTO LÓPEZ CONDE
Secretario General
ICFES

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 11 de marzo de 2004 en la cual solicita concepto acerca de la actualización de valor del material bibliográfico de que dispone el Instituto para prestar el servicio de información a investigadores, estudiantes, profesores universitarios y al sector productivo del país. Lo anterior, teniendo en cuenta que se encuentra registrado al costo histórico y dados los avances tecnológicos su utilización ha venido perdiendo importancia. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo 209 de la Constitución Política señala que "(...) Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el artículo 269 expresa que "En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley (...). (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 87 de 1993 establece que "Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno: (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el principio de Prudencia contenido en el numeral 1.2.6.7 del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que "En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Igualmente y con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo los realizados, sino también aquellos potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, aquellos que supongan riesgos previsibles o

pérdidas eventuales, cuyo origen se determine en el período actual o en períodos anteriores. (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA del Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP representa el "Valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por el ente público, con el propósito de decorar, coleccionar o fomentar la cultura. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta del ente público, así como también los de aquellos entes que prestan el servicio de biblioteca". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la cuenta 1965-PROVISIÓN BIENES DE ARTE Y CULTURA se describe como el "Valor de la contingencia de pérdida de los bienes de arte y cultura, como resultado de daños, deterioro o del exceso del valor en libros sobre el valor de mercado o de realización de los mismos".

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que el material bibliográfico de que dispone el Instituto para prestar el servicio de información a investigadores, estudiantes, profesores universitarios y al sector productivo del país, se encuentra registrado al costo histórico y que dados los avances tecnológicos su utilización ha venido perdiendo importancia, la entidad, con sustento en el principio de contabilidad de "Prudencia", debe reconocer las provisiones a que haya lugar.

Ahora bien, la estimación técnica de las provisiones es una actividad que debe adelantar la entidad, toda vez que la entidad individualmente considerada es responsable y autónoma en la administración y control de sus bienes, lo cual conlleva el hecho de tener que implantar los procedimientos que le permitan protegerlos, minimizando los posibles riesgos de que sean objeto.

Finalmente, para el registro de la provisión del material bibliográfico objeto de estudio, el Catálogo General de Cuentas-CGC tiene creadas las cuentas 1965 y 5311- PROVISIÓN BIENES DE ARTE Y CULTURA.

CONCEPTO 38871 DE ABRIL 14 DE 2004

TEMA: Cédulas de capitalización

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
LUZ STELLA PULIDO MANTILLA
Dirección de Tránsito de Bucaramanga

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 11 de marzo de 2004 en la cual solicita concepto acerca del tratamiento contable de las cédulas de capitalización, las cuales no generan rendimientos sino que dan la oportunidad de participar en la realización de sorteos. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Conforme al Estatuto Orgánico del Sistema Financiero-EOSF, "Las sociedades de capitalización tienen por objeto estimular el ahorro mediante la constitución, en cualquier forma, de capitales determinados, a cambio de desembolsos únicos o periódicos, con posibilidad o sin ella de reembolsos anticipados por medio de sorteos". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la cuenta 2610-CÉDULAS del Plan Único de Cuentas del Sistema Financiero establece que las Cédulas de Capitalización "Constituye una modalidad de ahorro mediante la cual una persona se fija una meta de ahorro mensual por un período de tiempo determinado, al final del cual puede retirar la suma total ahorrada y los intereses capitalizados".

Así mismo, la Circular Externa 07 de 1993 de la Superintendencia Bancaria establece que en la primera página del título de capitalización se debe consignar, en caracteres destacados, la siguiente información:

"ADVERTENCIA PARA EL SUSCRIPTOR:

Mediante el presente contrato el suscriptor se compromete a entregar la suma de dinero pactada en el mismo, durante un tiempo determinado, entendiéndose que de cada cuota una parte se destina a la constitución de un fondo de ahorro y, la otra, a deducir los

gastos iniciales pendientes de amortización en que incurra la capitalizadora tales como expedición del título, papelería, comisiones, administración y costos del sorteo.

Por consiguiente, en caso de rescisión del contrato, vale decir, de la terminación en forma anticipada por parte del suscriptor, la cantidad de dinero a que tiene derecho no siempre resultará igual a la sumatoria de las cuotas pagadas. En tal caso, el valor efectivo a recibir corresponderá al saldo del fondo de ahorro e intereses devengados según la tabla de valores de rescate inserta en el título".

De otra parte, la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES del Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de contabilidad Pública-PGCP, se describe como "Fondos disponibles en cuenta corriente, de ahorro y depósitos simples (...)".

CONCLUSIÓN

Si bien las cédulas de capitalización, implican para quien las adquiere, el compromiso de ahorrar mensualmente una suma por un tiempo determinado, es factible que el suscriptor llegue a dar por terminado el contrato en cualquier momento, no obstante que la cantidad de dinero que reciba no corresponda a la sumatoria de las cuotas pagadas, toda vez que la devolución corresponde al saldo del fondo de ahorro e intereses devengados y no a la parte de la cuota que se destina a deducir los gastos iniciales pendientes de amortización en que incurra la capitalizadora, tales como, expedición del título, papelería, comisiones, administración y costos del sorteo.

Con base en lo anterior, y considerando el objeto de las Sociedades Capitalizadoras, cual es, estimular el ahorro y que las cédulas de capitalización constituyen una modalidad de ahorro, conforme a la definición del Plan Único de Cuentas del Sistema Financiero, su registro, para quien las adquiere debe efectuarse en la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES, subcuenta 111006-CUENTA DE AHORRO.

CONCEPTO 39456 DE ABRIL 14 DE 2004

TEMA: Propiedad, planta y equipo

SUBTEMA: Incorporación de Bienes muebles en entidades en proceso de liquidación

Doctor
HERNANDO CORRAL GARZÓN
Director General
Instituto Colombiano de Participación Jorge Elíecer Gaitán COLPARTICIPAR-En liquidación

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita concepto relacionado con el tratamiento contable de los bienes encontrados en el inventario que no se encuentran registrados en la contabilidad, cuya propiedad es incierta, una vez vencido el plazo para efectuar reclamaciones en desarrollo del proceso de liquidación.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el artículo 1º de la Ley 716 de 2001 prorrogada por la Ley 863 de 2003, el cual establece: *"(...) la obligatoriedad de los entes del sector público de adelantar 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 las entidades públicas. Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan el patrimonio público depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto"*

De igual manera, el artículo 3º de dicha ley expresa que *"Las entidades públicas tendrán que adelantar la gestión administrativa necesaria, para allegar la información y documentación suficiente y pertinente que acredite la realidad y existencia de las operaciones para proceder a establecer los saldos objeto de depuración"*.

Lo anterior implica que las entidades estatales se encuentran obligadas a dar cumplimiento a la ley 716 de 2001 y sus decretos reglamentarios, para lo cual deberán llevar a cabo las acciones de tipo administrativo que les permitan desarrollar el proceso de saneamiento contable con el fin de establecer la realidad financiera, económica y patrimonial de la entidad.

A su vez, el artículo 2º del Decreto 1914 de 2003 establece que *"En desarrollo de los procedimientos relacionados con el saneamiento de la información contable, se aplicarán las normas de auditoría que sean necesarias, para obtener una información contable que refleje razonablemente la situación financiera, económica y patrimonial de los entes públicos."*

Ahora bien, dentro de las gestiones administrativas que adelante la entidad para establecer la existencia real de los bienes, derechos y obligaciones, deben emplearse técnicas de auditoría, tales como circularizaciones, encuestas, entrevistas o cualquier otro procedimiento alternativo que le permita obtener la evidencia documentaria para determinar su incorporación a los activos de la entidad.

En este caso concreto, consideramos que debe requerirse a los presuntos propietarios de los bienes para que alleguen la documentación que respalde su propiedad y proceder si es del caso, a su devolución o incorporación a la contabilidad con los actos administrativos respectivos.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la entidad debe agotar todas las acciones administrativas pertinentes que le permitan establecer el estado real de los bienes detectados en el inventario y que no se encuentran contabilizados, como es realizar encuestas a los funcionarios, actas de levantamiento de información, entre otras acciones administrativas, e incluso requerir a los presuntos propietarios con el fin de establecer si dichos bienes le pertenecen.

Así mismo, si como resultado de dichas acciones se determina que efectivamente los bienes no pertenecen a la entidad, proceder a entregárselos a sus propietarios, y en caso de que no se pueda establecer su propiedad incorporarlos a la masa de liquidación, una vez vencido el plazo de reclamación.

CONCEPTO 38753 DE ABRIL 15 DE 2004

TEMA: Impuesto al patrimonio

SUBTEMA: Creación subcuenta para el registro del diferido

Doctora
ELVIA LUZ RESTREPO SALDARRIAGA
Directora Gestión Contable Tributaria
ISAGEN

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 086-0442 del 9 de marzo de 2004 en la cual solicita se analice por parte de la Contaduría General de la Nación, la creación de una cuenta, en los diferidos, para el registro del Impuesto al patrimonio con el fin de ser amortizado durante el año, toda vez que para algunas empresas éste es de grandes magnitudes. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo 17 de la Ley 863 de 2003, modificó el Capítulo V del Título II del Libro Primero del Estatuto Tributario, con los siguientes artículos:

"Artículo 292. Impuesto al patrimonio. Por los años gravables 2004, 2005 y 2006, créase el Impuesto al Patrimonio a cargo de las personas jurídicas y naturales, contribuyentes declarantes del Impuesto sobre la Renta. Para efectos de este gravamen, el concepto de riqueza es equivalente al total del patrimonio líquido del obligado.

Artículo 293. Hecho generador. El impuesto a que se refiere el artículo anterior se genera anualmente por la posesión de riqueza a 1º de enero de cada año gravable cuyo valor sea superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) (valor año base 2004). (Subrayado fuera de texto)

Artículo 294. Causación. El Impuesto al Patrimonio se causa en el primer día del respectivo ejercicio gravable. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el principio de Asociación de ingresos, costos y gastos contenido en el numeral 1.2.6.9 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que "Los flujos monetarios que representen ingresos, costos y gastos deben estar adecuadamente asociados en el período contable. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, se revelará en notas a los estados contables, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos".

Así mismo, la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, del Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP representa el "Valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios futuros, en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal del ente público.

Los cargos diferidos deben amortizarse durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, o en la vigencia de los respectivos contratos".

CONCLUSIÓN

Como se observa, la característica fundamental de los cargos diferidos es la razonable seguridad de que éstos proveerán beneficios futuros, de tal suerte que su amortización pueda asociarse con los ingresos que genere la entidad. En tal sentido y teniendo en cuenta que el hecho generador del Impuesto al Patrimonio no es la actividad de la entidad sino la posesión de la riqueza a 1º de enero de cada año gravable, el gasto incurrido por ese concepto no es susceptible de ser diferido, razón por la cual no hay lugar a la creación de las subcuentas sugeridas en su comunicación.

CONCEPTO 32574 DE ABRIL 19 DE 2004

TEMA: Operaciones Recíprocas

SUBTEMA: Operación no reportada por el Ministerio de Protección Social

Doctora
RUTH FABIOLA DÍAZ GÓMEZ
Coordinadora Contable
Instituto Nacional de Salud

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación referenciada, me permito atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Informa la entidad que el Ministerio de Protección Social suscribió contrato con la Organización Panamericana de la Salud para la elaboración de vacunas, las cuales, **según lo estipulado en el mismo contrato serán distribuidas por el Instituto Nacional de Salud a las seccionales de salud en el territorio nacional.** (El resaltado es nuestro).

Por su parte, el Instituto Nacional de Salud, conforme lo definido en el contrato, incorporó en su contabilidad las vacunas recibidas del Proveedor, afectando el grupo 15-INVENTARIOS y como contrapartida la subcuenta 472501-BIENES RECIBIDOS. Sin embargo, el Ministerio no reporta en su formato de Operaciones Recíprocas esta operación con el Instituto Nacional de Salud. ¿El registro efectuado es correcto?, de serlo, ¿Esta operación corresponde a una operación recíproca?

CONSIDERACIONES:

El numeral 1.2.7.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP contempla la norma técnica relativa a las cuentas de orden. En la misma define que "Las cuentas de orden de control

comprenden las operaciones que el ente público realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera. Igualmente incluyen aquellas que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Para efectos de revelación en las cuentas deudoras y acreedoras de control se clasifican los bienes, propios o de terceros, los derechos y los compromisos que exigen seguimiento y control"

Por su parte, el modelo instrumental en el Catálogo General de Cuentas-CGC describe la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS como "Valor de los bienes recibidos de terceros en calidad de arrendamiento, préstamo o comodato, entre otros, situación que no implica el traslado del dominio de la propiedad al ente público".

Para el efecto, la estructura de las cuentas de orden deudoras, en la cuenta 9346- BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, contempla la subcuenta 934602-INVENTARIOS.

Finalmente, obtenida información del Ministerio de Protección Social, acerca del registro efectuado por la transacción objeto de consulta, el mismo, en cumplimiento de la ejecución de sus políticas respecto del sector salud, efectuó el registro afectando la cuenta 5502-GASTO PÚBLICO SOCIAL-SALUD, subcuenta 550213-FOSYGA-PROMOCIÓN DE LA SALUD.

CONCLUSION:

Con base en las consideraciones, corresponde al Ministerio de Protección Social, como entidad rectora de las políticas para el sector salud y en ejecución de su presupuesto, registrar a título de gasto público social, el suministro de las vacunas a distribuir a la población.

Por su parte, según lo definido en el contrato suscrito por el Ministerio de Protección Social y la Organización Panamericana de la Salud para la elaboración de las vacunas, corresponde al Instituto Nacional de Salud la distribución de las mismas a través de las seccionales de salud en el territorio nacional. En tal sentido, el registro que procede en el Instituto es un registro en las cuentas de orden, para efectos del control del inventario de vacunas recibidas del Ministerio de Protección Social para su distribución.

Finalmente, es procedente que la entidad realice con la debida oportunidad la conciliación de las operaciones recíprocas con las entidades con las cuales realiza operaciones. Así mismo, efectúe la revisión correspondiente del registro efectuado por dicha transacción y se proceda a realizar el ajuste a que haya lugar, de manera que se garantice la debida eliminación en el proceso de consolidación que adelanta la Contaduría General de la Nación, de esta operación recíproca.

CONCEPTO 34119 DE ABRIL 19 DE 2004

TEMA: Activos

**SUBTEMAS: 1. Vida útil
2. Avalúo**

Doctor
HUGO GONZÁLEZ ANAYA
Contador
Empresa Multipropósito Urrá S.A. – ESP.

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación del 16 de febrero del año en curso, me permito atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Informa la entidad que hace 13 años construyó campamento para el albergue del personal vinculado a las obras de construcción de la represa. En el año 2000 con la entrada en operación de la represa, el campamento entró en desuso y de conformidad con avalúo practicado por la Lonja de Propiedad Raíz de Montería, el valor del mismo es mínimo, teniendo en cuenta la obsolescencia en que se encuentra, la antigüedad, el poco mantenimiento y su ubicación en zona de orden público.

Por lo anterior, solicita concepto sobre los criterios adoptados sobre la vida útil de este tipo de activos, teniendo en cuenta su ubicación geográfica y el objeto para el cual fue construido.

CONSIDERACIONES:

1. Vida útil

El numeral 1.2.7.1.1 Plan General de Contabilidad Pública-PGCP que contiene la norma técnica relativa a las Propiedades, planta y equipo, respecto de las provisiones, establece que "Deben reconocerse provisiones de conformidad con las normas contables vigentes, cuando éstas sean procedentes como resultado de la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; así mismo, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo, o por el deterioro que sufren las propiedades, que requieren condiciones ambientales específicas para su funcionamiento o conservación" (subrayado fuera de texto).

El inciso 11 en cuanto a las valorizaciones y desvalorizaciones, establece que “se reconocerán como resultado del análisis comparativo, entre el valor determinado producto de las actualizaciones realizadas y el valor en libros del respectivo bien”.

El inciso 15 de la norma técnica establece que “Las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como las provisiones cuando sean procedentes, constituyen un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y deberán reflejarse en forma separada. Por su parte cuando haya lugar a la constitución de valorizaciones deberán reflejarse igualmente de manera separada”.

El numeral 2.2.3.4 del PGCP relacionado con los procedimientos relativos a las normas técnicas de contabilidad pública, en define la Vida útil estableciendo que: “Corresponde al lapso durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por un ente público en la prestación de servicios o en la producción de bienes, no obstante considerar características o circunstancias tales como, especificaciones de fábrica, deterioro por uso, acción de factores naturales u obsolescencia por avance tecnológico, entre otros conceptos. (...)”.

La vida útil puede ser modificada cuando circunstancias especiales, cambien la capacidad de producción o de servicios de las propiedades, planta y equipo” (subrayado fuera de texto).

En el numeral 2.2.4.3.3-Años de vida útil de activos depreciables, establece que “En todos los casos, la vida útil de un activo depreciable debe definirse por parte del ente público, en relación con el servicio esperado del activo. (...)” (subrayado fuera de texto).

Por su parte el numeral 2.2.4.3.4-Modificación a los años de vida útil define que “En circunstancias tales como acción de factores naturales, deterioro por uso, obsolescencia, avance tecnológico o especificaciones de fábrica, podrá fijarse una vida útil diferente y revelar tal situación en las notas a los estados contables” (subrayado fuera de texto).

En el numeral 2.2.3.6 define las Propiedades, planta y equipo no explotados como “Los bienes muebles e inmuebles que no han sido objeto de uso o explotación, así como aquellos que debido a características o circunstancias especiales diferentes al mantenimiento, no están siendo utilizados por el ente público (...)”

El numeral 2.2.4.6 contempla lo relativo a la baja de bienes y a los registros a efectuar con ocasión de la pérdida del activo, por siniestro y por bienes inservibles.

Por su parte, el modelo instrumental del PGCP, describe la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (Cr) como: “Registra el menor valor de las propiedades, planta y equipo, resultante de la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; así mismo, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo, o por el deterioro que sufren las propiedades que requieren condiciones ambientales específicas para su funcionamiento o conservación.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 5307 – Provisión para protección de propiedades, planta y equipo”.

2. Avalúo

Respecto de los avalúos, el CGC describe la cuenta 1999-VALORIZACIONES, como "Aumento neto del valor en libros de los activos, determinado mediante avalúos con criterios y normas de reconocido valor técnico.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 3115 o 3240 - Superávit por valorización".

De otra parte, según lo expuesto en su consulta, como resultado del estudio sobre la antigüedad, localización del inmueble en zona con dificultades de orden público, el desuso por más de dos años (desde 1998), la falta de mantenimiento y el estado de conservación y características de la Central de Calderas elaborado por la firma experta, se exponen justificaciones para reflejar un valor mínimo del activo objeto de consulta.

CONCLUSION:

Teniendo en cuenta las consideraciones, y en observancia de la normativa, es competencia de la entidad evaluar los criterios en los cuales es procedente la modificación de la vida útil de una propiedad, debiendo efectuar la correspondiente revelación en notas a los Estados Contables, así mismo sobre la procedencia de registro de valorizaciones o desvalorizaciones, como resultado de la comparación del valor reflejado en los avalúos y su valor en libros.

Finalmente, es necesario que la entidad efectúe la evaluación de la pertinencia o no de la reclasificación del bien objeto de consulta a las cuentas de propiedades Planta y equipo no explotados, dadas las características del mismo, enunciadas en la consulta.

CONCEPTO 39314 DE ABRIL 28 DE 2004

TEMA: Convenios con PNUD

SUBTEMA: Activos adquiridos en desarrollo de convenios

Doctora
MARÍA JENNY BEJARANO TOVAR
Líder Comisión Contraloría General de la República
Comisión Nacional de Regalías

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación del 19 de marzo de 2004 en la cual solicita orientación acerca del tratamiento contable que se debe dar a los equipos de computación adquiridos

con los recursos que la Comisión Nacional de Regalías entrega al PNUD en desarrollo del convenio que tiene por objeto "Brindar asistencia para fortalecer los mecanismos y procedimientos de interventoría administrativa y financiera que ejerce la Comisión Nacional de Regalías" y de los rendimientos que generan estos recursos, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

La cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS del Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, registra el "Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan".

De otra parte, el grupo 16-PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO registra los "Bienes de propiedad del ente público que se adquieren con el propósito de utilizarlos en la producción de bienes, prestación de servicios o en el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. Consecuentemente, tales bienes no están destinados a la enajenación en el curso normal de sus actividades", en particular, los equipos de computación se registran en la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN.

CONCLUSIÓN

Los recursos entregados por la Comisión Nacional de Regalías al PNUD, en desarrollo del convenio que tiene por objeto "Brindar asistencia para fortalecer los mecanismos y procedimientos de interventoría administrativa y financiera que ejerce la Comisión Nacional de Regalías", se deben registrar en la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, los activos que adquiera el PNUD con tales recursos deben incorporarse a la contabilidad de la Comisión Nacional de Regalías, conforme a su naturaleza, acreditando para el efecto, la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN.

Finalmente, el tratamiento de los rendimientos de estos recursos depende del convenio, por lo que se sugiere consultar los términos en que éste fue pactado.

CONCEPTO 39485 DE ABRIL 28 DE 2004

TEMA: Ingresos

SUBTEMA: Indemnizaciones

Doctor
CARLOS PACACIRA RODRÍGUEZ
Subgerente General
Lotería de Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 23 de marzo de 2004 en la cual solicita concepto acerca del registro contable del ingreso originado en la indemnización asumida por la transportadora THOMAS GREG & SONS DE COLOMBIA, EXPRESS, toda vez que a la misma le fueron hurtados 13.500 billetes de lotería, los cuales fueron excluidos del respectivo sorteo. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.6 del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PCGP define los principios de contabilidad pública, en particular, el numeral 1.2.6.1-RECONOCIMIENTO señala que "Los hechos financieros, económicos y sociales se reconocerán en función de los eventos y transacciones que los generan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas".

Por su parte, el numeral 1.2.6.4-REVELACIÓN, señala que "Los estados contables deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos; permitir a los usuarios construir indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informar sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos del ente público".

Así mismo, el numeral 1.2.6.9-ASOCIACIÓN DE INGRESOS, COSTOS Y GASTOS establece que "Los flujos monetarios que representen ingresos, costos y gastos deben estar adecuadamente asociados en el período contable. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, se revelará en notas a los estados contables, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos".

De otra parte, la cuenta 4340-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR del Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP se describe como el "Valor de los ingresos causados por el ente público, originados en la administración y explotación del monopolio de juegos de suerte y azar, de acuerdo con las disposiciones legales".

Así mismo, la cuenta 4810-INGRESOS EXTRAORDINARIOS, corresponde al "Valor de los ingresos percibidos por el ente público, provenientes de actividades que no corresponden a su cometido estatal y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiéndose como tales aquellas que, frente a las actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia".

CONCLUSIÓN

Si bien la indemnización otorgada a la Lotería de Cundinamarca por la firma THOMAS GREG & SONS DE COLOMBIA, EXPRESS equivale al valor de la venta de los billetes hurtados, éstos fueron excluidos del sorteo, negando la posibilidad de participar, tanto a la firma transportadora como al público que los adquirió, no obstante haber sido publicado el hecho en periódicos de amplia circulación nacional. En consecuencia, no pueden clasificarse como provenientes de la actividad de explotación de los juegos de suerte y azar. Por el contrario, corresponden a una operación distinta al cometido estatal de las loterías y se originan en operaciones y transacciones que no se espera que ocurran con relativa frecuencia.

Por lo anterior, y con base en los principios contables de Reconocimiento, Revelación y Asociación de ingresos, costos y gastos, los cuales buscan que los hechos se reconozcan en función de los eventos y transacciones que los generan, que la información que suministre la contabilidad pública permita al usuario hacer una adecuada interpretación de los hechos, y que los ingresos estén adecuadamente asociados con los costos, los ingresos originados en la indemnización de la firma transportadora de los billetes de lotería que fueron hurtados, deben registrarse en la cuenta 4810-INGRESOS EXTRAORDINARIOS, subcuenta 481039-INDEMNIZACIONES DE OTROS SECTORES.

CONCEPTO 39578 DE ABRIL 28 DE 2004

TEMA: Cuentas de presupuesto

SUBTEMA: Gastos por contribuciones imputadas

Señora
YOLANDA E. BARRIENTOS
Auxiliar contable
Fondo Acumulativo Universitario

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 23 de marzo de 2004 en la cual consulta acerca de la manera como se deben registrar las contribuciones imputadas, en las cuentas de Cuentas de planeación y presupuesto contenidas en la estructura de gastos del Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el numeral 1.2.7.1.6 del PGCP, las normas técnicas relativas a las cuentas de planeación y presupuesto *"están orientadas a definir criterios para armonizar, integrar y conciliar los hechos que enmarcan la actividad de los entes públicos, registrados desde la perspectiva financiera, económica y social, con la ejecución de los planes de desarrollo y el presupuesto, constituyendo una herramienta de apoyo a los procesos de seguimiento, control, evaluación de la gestión de los entes públicos y toma de decisiones.*

Este sistema de cuentas se origina en las leyes y demás normas legales mediante las cuales se expiden los respectivos planes de desarrollo y los correspondientes presupuestos de ingresos y gastos". (Subrayado fuera de texto)

Además, el citado numeral expresa que las cuentas de presupuesto "Comprende un sistema de cuentas que constituyen la expresión contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, desde la aprobación hasta la ejecución, facilitando el seguimiento y control de cada una de sus etapas y así permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución".

Las cuentas del presupuesto de gastos "se revelarán atendiendo los criterios de la vigencia a la cual se relaciona la apropiación, en actual, anterior y futuras, identificando los diferentes conceptos de gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión (...)".

De otra parte, conforme al numeral 1.2.7.1.4 del PGCP, "Los gastos se revelan en relación con las funciones internas que se desempeñan, la ocurrencia de eventos o hechos no transaccionales, o las relaciones con otros niveles o sectores de la administración pública y se clasifican teniendo en cuenta su naturaleza en: administrativos, operativos, gastos estimados, gasto social, gasto de inversión social, transferencias, operaciones interinstitucionales y otros gastos".

En particular, las contribuciones imputadas corresponden al valor de las "Prestaciones proporcionadas por los empleadores directamente a los asalariados o a quienes dependen de ellos, con cargo a sus propios recursos, tales como: subsidio familiar, sueldos y salarios pagados parcialmente o en su totalidad a los trabajadores, ausentes del trabajo por causa de enfermedad, accidente de trabajo, licencia de maternidad y, pensiones".

CONCLUSIÓN

Las cuentas de presupuesto son la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos. En tal sentido, la clasificación de los gastos en funcionamiento, servicio de la deuda e inversión dentro de la Clase 0-CUENTAS DE PLANEACIÓN Y PRESUPUESTO, se origina en la estructura del presupuesto aprobado y en la respectiva ejecución. Por su parte, la estructura de cuentas de la Clase 5-GASTOS del CGC del PGCP, atiende los criterios de revelación definidos en la norma técnica relativa a las cuentas de actividad financiera, económica y social, del PGCP.

Por tratarse de dos bases de registro distintas, no es factible que los conceptos de gasto crucen uno a uno, no obstante, el sistema de cuentas estructurado está orientado a armonizar, integrar y conciliar los hechos que enmarcan la actividad de los entes públicos, registrados desde la perspectiva financiera, económica y social, con la ejecución del presupuesto.

Por lo anterior, las prestaciones proporcionadas por los empleadores directamente a los servidores públicos o a quienes dependen de ellos, con cargo a sus propios recursos, tales como: subsidio familiar, sueldos y salarios pagados parcialmente o en su totalidad a los trabajadores, ausentes del trabajo por causa de enfermedad, accidente de trabajo, licencia de maternidad y, pensiones, deben registrarse en las Cuentas de Planeación y Presupuesto, con base en la aprobación y ejecución del presupuesto, con independencia de que en la contabilidad patrimonial se clasifiquen como contribución imputada.

CONCEPTO 39499 DE ABRIL 29 DE 2004

TEMA: Fondos Especiales

SUBTEMA: Fondo para el Desarrollo Cinematográfico

Doctora
CLAUDIA TRIANA DE VARGAS
Directora
PROIMAGENES EN MOVIMIENTO
Calle 35 No. 4-89
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación en la cual solicita orientación sobre la forma como se debe contabilizar la Cuota para el Desarrollo Cinematográfico creada mediante la Ley 814 de

2003, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo 5º de la Ley 814 de 2003 establece que "Para apoyar los objetivos trazados en esta ley y en la Ley 397 de 1997, créase una contribución parafiscal, denominada Cuota para el Desarrollo Cinematográfico, a cargo de los exhibidores cinematográficos, los distribuidores que realicen la actividad de comercialización de derechos de exhibición de películas cinematográficas para salas de cine o salas de exhibición establecidas en territorio nacional y los productores de largometrajes colombianos (...)".

El párrafo 2º del citado artículo señala que "Los ingresos de la Cuota para el Desarrollo Cinematográfico prevista en esta ley no hacen parte del presupuesto general de la Nación". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el artículo 9º de la Ley en comento indica que "Los recursos de la Cuota para el Desarrollo Cinematográfico y los que en esta ley se señalan ingresarán a una cuenta especial denominada Fondo para el Desarrollo Cinematográfico, la cual será administrada y manejada mediante contrato que celebre el Ministerio de Cultura con el Fondo Mixto de Promoción Cinematográfica (...)".

Adicionalmente, el artículo 10º establece: "Créase el Fondo para el Desarrollo Cinematográfico, como una cuenta especial sin personería jurídica administrada por el Fondo Mixto de Promoción Cinematográfica de conformidad con lo previsto en el artículo anterior (...)".

Conforme al artículo citado, el Fondo para el Desarrollo Cinematográfico está constituido, entre otros, por los siguientes recursos: el producto de la Cuota para el Desarrollo Cinematográfico, incluidos los rendimientos financieros que produzca; los recursos derivados de las operaciones que se realicen con los recursos del Fondo; el producto de la venta o liquidación de sus inversiones; las donaciones, transferencias y aportes en dinero que reciba y, aportes provenientes de cooperación internacional.

Por su parte, el artículo 11 establece la destinación de los recursos del fondo, los cuales pueden resumirse en la creación, producción, coproducción y, en general, la realización de largometrajes y cortometrajes colombianos, así como, los incentivos, estímulos y créditos relacionados con la actividad cinematográfica.

El contrato celebrado entre el Ministerio de Cultura y el Fondo Mixto de Promoción Cinematográfica-PROIMAGENES para la administración del Fondo para el Desarrollo Cinematográfico, tiene el siguiente objeto: "El FONDO MIXTO DE PROMOCIÓN CINEMATOGRAFICA PROIMAGENES EN MOVIMIENTO, administrará y manejará los recursos provenientes del recaudo de la Cuota para el Desarrollo Cinematográfico creada mediante la Ley 814 de 2003, así como los demás recursos de que trata el artículo 10º de la citada Ley".

Mediante este contrato, PROIMAGENES se compromete para con el Ministerio, entre otros aspectos, a administrar, recaudar e invertir la Cuota para el Desarrollo Cinematográfico, por lo cual recibe una remuneración equivalente al 9% del recaudo anual de la Cuota para el Desarrollo Cinematográfico. El Ministerio se compromete, dentro del límite de sus funciones y competencias, a prestar todo el apoyo que requiera PROIMAGENES y a ejercer la vigilancia administrativa del contrato.

A su vez, PROIMAGENES celebró un contrato de encargo fiduciario de administración y pagos con FIDUCOLOMBIA S.A. con el objeto de implementar "un mecanismo fiduciario, a través del cual se realice la recepción a nivel nacional de las sumas de dinero correspondientes al pago de la contribución parafiscal de la Cuota para el Desarrollo Cinematográfico (...)". La finalidad de ese contrato es "la inversión y administración de los recursos y la realización de pagos a que haya lugar" de acuerdo con la instrucción que sobre el particular impartió PROIMAGENES.

Ahora bien, las normas técnicas relativas a los ingresos contenidas en el numeral 1.2.7.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establecen que "Los fondos especiales corresponden a recursos definidos en la ley para la prestación de un servicio público específico por parte de un ente público especializado y que son clasificados presupuestalmente en forma independiente, aunque no tengan personería jurídica. Estos ingresos deben ser reconocidos de conformidad con la norma que los establece."

Al respecto, la cuenta 4120-INGRESOS POR FONDOS ESPECIALES del Catálogo General de Cuentas –CGC del PGCP registra los "Ingresos definidos en la ley para la prestación de un servicio público específico, así como los pertenecientes a fondos sin personería jurídica, creados por la ley".

Conforme al Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP, la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, comprende el "Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan. Adicionalmente, deben registrarse los depósitos que se deriven de procesos judiciales, los otorgados en administración y las retenciones sobre contratos de obra". (Subrayado fuera de texto)

Finalmente, los fondos sin personería jurídica aunque deben tratarse como contabilidades separadas en coherencia con los actos jurídicos de su creación, deben incorporarse a la de los entes administradores o gestores a los cuales están adscritos, si se advierte que no constituyen entes contables.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que conforme al artículo 10 de la Ley 814 de 2003, se crea el Fondo para el Desarrollo Cinematográfico como una cuenta especial sin personería jurídica, y que las fuentes de recursos de este Fondo, son entre otras, la Cuota para el Desarrollo Cinematográfico, así como el producto de la misma; los recursos derivados de las operaciones que se realicen con los recursos del Fondo; el producto de la venta o liquidación de sus inversiones; las donaciones, transferencias y aportes en dinero que reciba y, aportes provenientes de cooperación internacionales una fuente de los recursos

del Fondo para el Desarrollo Cinematográfico, los ingresos del Fondo deben registrarse en la cuenta 4120-FONDOS ESPECIALES, subcuenta 412038-FONDO PARA EL DESARROLLO CINEMATOGRAFICO, toda vez que esta cuenta registra los "Ingresos definidos en la ley para la prestación de un servicio público específico, así como los pertenecientes a fondos sin personería jurídica, creados por la ley".

Al respecto, es necesario precisar que el responsable de efectuar el registro contable relacionado en el párrafo anterior, es el Fondo Mixto de Promoción Cinematográfica PROIMAGENES EN MOVIMIENTO, teniendo en cuenta que conforme a la Ley, es ésta la entidad encargada de administrar la cuenta especial denominada Fondo para el Desarrollo Cinematográfico, y que la Cuota para el Desarrollo Cinematográfico no hace parte del presupuesto general de la Nación, por lo que el ingreso por dicho concepto no lo presupuesta ni contabiliza el Ministerio de Cultura. Lo anterior, con independencia del contrato suscrito con el Ministerio de Cultura, dado que, conforme al mismo, el Ministerio ejerce una vigilancia administrativa del recaudo, manejo e inversión de los recursos del Fondo para el Desarrollo Cinematográfico. (Subrayado fuera de texto)

En todo caso, la contabilidad del Fondo para el Desarrollo Cinematográfico debe llevarse en cuentas separadas de las del Fondo Mixto de Promoción Cinematográfica PROIMAGENES EN MOVIMIENTO, para lo cual se tendrá en cuenta el Procedimiento para el manejo contable, la agregación y/o consolidación de la información financiera económica y social contenido en el numeral 4.1 del PGCP.

Finalmente, los recursos administrados por FIDUCOLOMBIA en desarrollo del contrato de encargo fiduciario de administración y pagos, deben registrarse en la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN, incorporando en la contabilidad del Fondo la ejecución de dichos recursos, con base en la información remitida por la Fiduciaria y atendiendo las normas técnicas de reconocimiento y revelación que correspondan, conforme a lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 33147 DE MAYO 03 DE 2004

TEMA: Derechos fiduciarios sobre patrimonios autónomos

SUBTEMA: Derechos fiduciarios sobre patrimonios autónomos

Doctor
GERMÁN ÁVILA PLAZAS
Gerente General
METROVIENDA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 30 de enero de 2004 en la cual solicita concepto acerca del registro contable de los derechos de participación que tiene METROVIVIENDA en los patrimonios autónomos, toda vez que conforme a las escrituras públicas Nos. 303 de mayo de 2000 y 2450 de agosto de 2002, suscribió contratos de fiducia mercantil con Fiducolumbia y Fiduoccidente, respectivamente, cuyo objeto es la realización con cargo al patrimonio autónomo, de todas las actividades inherentes a la dirección, coordinación, supervisión y control de los procesos relacionados con el diseño, urbanización y comercialización de un proyecto urbanístico que destine un porcentaje del área útil del terreno para que se construya vivienda de interés social prioritaria. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo 3º de la Resolución 145 del 21 de abril de 2004, modificó la denominación de la cuenta 1926-BIENES EN PROCESO DE TITULARIZACIÓN por la de DERECHOS EN FIDEICOMISO. Así mismo, modificó la descripción y dinámicas de la citada cuenta, con el objeto de que las entidades públicas puedan registrar dicha cuenta, los derechos fiduciarios que tengan sobre patrimonios autónomos constituidos mediante contratos de fiducia mercantil. En tal sentido, la descripción de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO corresponde al "Valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan al fideicomitente o beneficiario la posibilidad de ejercerlos de acuerdo al acto constitutivo o la Ley".

CONCLUSIÓN

Los derechos fiduciarios que dan participación a METROVIVIENDA en los patrimonios autónomos constituidos, se registran en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISOS, subcuenta 192603-FIDUCIA MERCANTIL-CONSTITUCIÓN DE PATIRMONIO AUTÓNOMO, la cual fue red denominada mediante la Resolución 145 del 21 de abril de 2004, de la cual anexo copia.

CONCEPTO 37362 DE MAYO 03 DE 2004

TEMA: Comprobantes contables

SUBTEMA: Conservación en medio magnético

Doctor
JORGE ENRIQUE COTE VELOSA
Vicepresidente Administrativo y Financiero
EMPRESA COLOMBIANA DE GAS - ECOGAS

ANTECEDENTES:

Damos alcance a nuestra comunicación radicada con el expediente 200311-30031, relacionada con su solicitud de autorizar a la entidad para prescindir de la impresión de los comprobantes contables, conservándolos en medio magnético.

Informa la entidad que la misma cuenta con un aplicativo que garantiza la conservación íntegra de la información a partir del momento en que se genera en forma definitiva, cumpliendo requisitos de verificabilidad, conservación y trazabilidad, incluyendo información sobre responsables de la elaboración por medio de la asignación de claves de usuarios de los sistemas.

Al respecto me permito informarle que la misma será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES:

El numeral 1.2.7.2 del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP establece que los Comprobantes de contabilidad son "Documentos en los cuales se resumen las operaciones financieras, económicas y sociales del ente público y sirven de fuente para registrar los movimientos en el libro correspondiente. Deben elaborarse en idioma español con base en los documentos soporte, indicando la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones y numerarse en forma consecutiva; su codificación se hará de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas.

Estos comprobantes pueden elaborarse por medios manual, mecánico o electrónico y conservarse de manera que sea posible su verificación posterior" (subrayado fuera de texto).

Respecto de la forma de llevar los libros, estipula que "En los libros de contabilidad debe anotarse el número y la fecha de los comprobantes de contabilidad que sirven de respaldo. (...)" (subrayado fuera de texto).

En consecuencia, el comprobante de contabilidad es el documento en el cual se resumen los diferentes soportes originados en las operaciones de la entidad y el mismo es el documento mediante el cual se llevan a cabo los registros en los libros de contabilidad en forma cronológica y organizada.

La misma norma respecto de la conservación, custodia y tenencia de los libros, comprobantes y soportes, establece que "El ente público está obligado a conservar los libros de contabilidad, comprobantes de contabilidad y documentos soporte, para la justificación y comprobación de las operaciones que han sido objeto de registro. Para su conservación y con el fin de prescindir del documento en papel, podrán reproducirse a través de microfilmes o microfichas" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSION:

Soportado en las consideraciones y bajo el sustento que expone la entidad, en el sentido de que cuenta con una herramienta que le brinda las seguridades suficientes para el registro de los comprobantes de contabilidad, y atendiendo la relación costo/beneficio que se deriva del volumen de impresión de dichos documentos, es factible que la entidad prescinda de la impresión de los mismos siempre que se elaboren y conserven de manera que garanticen requisitos de verificabilidad por parte de los diferentes usuarios de la información contable.

CONCEPTO 39516 MAYO 03 DE 2004

TEMA: Provisión de fondos para agregadurías militares en otros países

SUBTEMA: Registro contable

Capitán de Navío
VÍCTOR MANUEL MARTÍNEZ VARGAS
Director Financiero
Ministerio de Defensa Nacional

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación MDFAD-074 del 25 de marzo de 2004, en la cual solicita concepto acerca del tratamiento contable para los rubros presupuestales de gastos 2 0 1

80 1 -Sostenimiento de Embajadas y Consulados-Bienes y 2 0 2 80 12-Sostenimiento de Embajadas y Consulados-Servicios. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El Ministerio de Defensa Nacional cuenta con agregadurías militares en diferentes países, las cuales no tienen una estructura administrativa y financiera para ejecutar recursos, razón por la cual en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF, la ejecución de la cadena presupuestal para la provisión de fondos a estas agregadurías, la realiza la unidad ejecutora del nivel central en Colombia.

Al efectuar la obligación en el SIIF, para el caso del rubro presupuestal 2 0 1 80 1, automáticamente se registra la causación del gasto afectándose la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, subcuenta 240101-BIENES Y SERVICIOS y a la vez, el sistema despliega la plantilla de ayudas por operación permitiendo seleccionar una subcuenta del gasto o de activo.

La entidad selecciona la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, subcuenta 191001-MATERIALES Y SUMINISTROS y el auxiliar 19100190-Otros materiales y suministros, en razón a que no se conoce inicialmente el concepto de gasto que va a ser incurrido por las agregadurías.

Una vez ubicados los recursos por parte de la Dirección General del Tesoro Nacional-DTN, la Central contable de la Unidad Ejecutora reversa el registro que efectuó en la etapa de la obligación por no corresponder ni a un cargo diferido ni a una cuenta por pagar.

De otra parte, con los dineros recibidos, el tesorero procede a adquirir los dólares para ser consignados a las respectivas agregadurías y la Oficina de Contabilidad del nivel central, constituye con el comprobante de pago, en forma manual, un deudor afectando la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS y como contrapartida la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES.

Las agregadurías remiten mensualmente al área financiera de la Fuerza, el informe detallado de los gastos realizados con los recursos girados, con el fin de que el área contable de la Unidad Ejecutora del nivel central efectúe a través de asientos manuales el registro del cargo diferido o gasto respectivo, disminuyendo la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS.

El procedimiento para el rubro de servicios 2 0 2 80 12, es el mismo que para bienes, seleccionando en la ayuda por operación los códigos 511190090 y 521190-OTROS GASTOS GENERALES.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que las agregadurías son dependencias del Ministerio que no cuentan con la estructura administrativa y financiera para ejecutar los recursos y para llevar la respectiva contabilidad, por lo que la ejecución presupuestal y el registro contable se llevan a cabo en la Oficina de Contabilidad del nivel central, el acto administrativo en donde el ordenador del gasto solicita la afectación de la apropiación para las diferentes agregadurías militares, deberá solicitarse como giro por provisión de fondos, lo que implica un registro contable automático en el sistema, afectando la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS, subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS y como contrapartida la cuenta 1110-BANCOS.

Ahora bien, con el informe detallado de los gastos realizados con los recursos girados por las agregadurías, se legalizará la provisión de fondos, afectando las cuentas de cargos diferidos o gastos, según corresponda, y disminuyendo el valor del anticipo. Estos registros que se harán por el sistema en forma automática. Con este procedimiento se evitan las reclasificaciones manuales que en la actualidad se efectúan, conforme al procedimiento descrito por la entidad.

Finalmente, si hay lugar a un reintegro en razón a que los gastos fueron inferiores a los recursos girados, deberá aplicarse el procedimiento general definido en el sistema para estos casos.

CONCEPTO 39793 DE MAYO 03 DE 2004

TEMA: Bienes de arte y cultura

SUBTEMA: Avalúo de bienes de arte y cultura

Doctor
HERNANDO CORRAL GARZÓN
Director General
COLPARTICIPAR EN LIQUIDACIÓN
Instituto Colombiano de la Participación Jorge Eliécer Gaitán

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera

general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación.

La entidad se encuentra en proceso de liquidación y debe transferir los bienes de arte y cultura al Ministerio de Educación. Por tanto, solicita concepto sobre la manera de avaluar estos bienes, si así lo requieren, o si pueden quedar registrados a su costo histórico.

CONSIDERACIONES

El numeral 4.2.1 de la Circular Externa 053 de 2003 establece que *"La entidad sobre la cual se ordene la liquidación, fusión o escisión debe adelantar los respectivos inventarios, para efectos de realizar la entrega de los bienes, derechos y obligaciones reales"*.

Así mismo, el numeral 4.4 de la mencionada Circular Externa expresa que *"Si en el acto administrativo que determina la liquidación, fusión o escisión de una entidad pública se establece el traslado de recursos u obligaciones a otra entidad pública, deberá aplicar el procedimiento contable señalado en los numerales 4.4.1 al 4.13"*.

Específicamente el numeral 4.4.2 establece que *"El traslado de los bienes se efectuará por su valor en libros, utilizando como contrapartida la cuenta 3140 ó 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda."* (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el numeral 4.4.3 determina que *"La entidad receptora de los activos de que trata el numeral anterior, los incorporará en las cuentas respectivas, en relación con su naturaleza, acreditando la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda. El valor por el cual deben registrarse los activos corresponderá al que se defina en el acto que ordene la liquidación, fusión o escisión; en su defecto, se utilizará un valor establecido mediante un método de reconocido valor técnico"*.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto se concluye que la entidad deberá adelantar el respectivo inventario, a efectos de realizar la entrega de los bienes. Si en el acto administrativo que determinó la liquidación se estableció el traslado de bienes, se efectuará por su valor en libros, entendiendo éste como el resultado de las cuentas que registran el costo histórico y las respectivas cuentas valuativas (depreciación, ajustes por inflación, valorizaciones, provisiones, según corresponda).

La entidad receptora incorporará los bienes en las cuentas respectivas de patrimonio por el valor definido en el acto que ordene la liquidación, o en su defecto, utilizará un valor establecido mediante un método de reconocido valor técnico.

CONCEPTO 39883 DE MAYO 03 DE 2004

TEMA: Contratos con cooperativas de trabajo asociado

SUBTEMA: Registro de pagos por servicios

Doctor
WALTER ALBEIRO PINEDA ORREGO
Director Administrativo y Financiero
Teleantioquia

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación.

¿Qué cuenta debe ser utilizada para el registro de los servicios contratados con cooperativas de trabajo, la 5202-SUELDOS O SALARIOS o 5211-GENERALES?.

CONSIDERACIONES

La Norma Técnica Relativa a los Gastos establece que *"Los gastos de operación corresponden a la porción de aquellos que razonablemente se atribuyen a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal, siempre que no estén contemplados en las cuentas de costos de producción y ventas, por tratarse de la prestación de servicios colectivos"*.

La descripción de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS expresa que registra el *"Valor de la remuneración causada a favor de los servidores públicos, como retribución por la prestación de sus servicios al ente público"*.

A su vez, la descripción de la cuenta 5211-GENERALES determina que registra el *"Valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas del ente público, diferentes a los originados en la prestación de servicios personales"*.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que, dada la naturaleza de los servicios que está contratando la entidad como apoyo al desarrollo de las actividades operativas, se deberán

registrar los pagos en la cuenta 5211-GENERALES subcuenta 521109-COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS.

CONCEPTO 41289 DE MAYO 03 DE 2004

TEMA: Inversiones patrimoniales en entidades de carácter no societario

SUBTEMA: Aplicación del Método de Participación Patrimonial

Doctora
YAMILE VEGA GUTIÉRREZ
Contadora Pública
Alcaldía Municipal de Barrancabermeja

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 2 de abril de 2004, en la cual solicita concepto acerca del tratamiento contable de la inversión que tiene el Municipio de Barrancabermeja en la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Barrancabermeja-EDASABA, empresa de carácter no societario que viene presentando un patrimonio negativo desde hace varios años. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El numeral 2.1.3.2.2.2-INVERSIONES PATRIMONIALES, del manual de procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que "Las inversiones patrimoniales que permiten ejercer control o influencia importante en las decisiones financieras y operativas del respectivo ente emisor, independientemente de su grado de bursatilidad, deben valorarse por el método de la participación patrimonial (...).

El método de participación patrimonial consiste en actualizar el costo de la inversión, con base en las variaciones patrimoniales de la entidad subordinada o controlada, con posterioridad a su adquisición, en la proporción de la participación del ente inversor". (Subrayado fuera de texto)

Conforme al mismo numeral, "las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la entidad receptora, aumentan o disminuyen el valor registrado de la inversión, con abono o cargo a ingresos o gastos, según sea el caso". Por su parte, "las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, aumentan

o reducen el valor registrado, con abono o cargo al Superávit por el Método de Participación”.

La citada norma también establece que “En el evento en que el Superávit por el Método de Participación, no alcance a absorber la disminución patrimonial acumulada en las partidas patrimoniales distintas a resultados, el exceso deberá reconocerse como pérdida a título de provisión hasta la concurrencia del valor de la inversión, momento en el cual se entiende abandonado el método de participación, acogiendo el método del costo, hasta tanto se presenten variaciones patrimoniales positivas, previa recuperación de las pérdidas adicionales registradas con posterioridad al momento en el cual se suspendió el método de participación.

Cuando el valor de la inversión patrimonial en empresas no societarias sea inferior a cero como consecuencia de la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad pública que tenga registrada la inversión patrimonial debe reconocer pérdidas adicionales afectando sus propios resultados, mediante la constitución en el pasivo de provisiones para contingencias. Lo anterior, en el entendido que su responsabilidad frente al comportamiento de la empresa no societaria, es ilimitada”.

Para la situación descrita en el párrafo anterior, el Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP tiene las cuentas 2710 y 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, subcuentas 271013 y 531409-INVERSIONES PATRIMONIALES EN EMPRESAS NO SOCIETARIAS, respectivamente.

CONCLUSIÓN

La inversión que tiene el Municipio de Barrancabermeja en la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Barrancabermeja–EDASABA, debe valorarse aplicando el Método de Participación Patrimonial, conforme lo establece el numeral 2.1.3.2.2.2 del manual de procedimientos del PGCP.

Ahora bien, teniendo en cuenta que EDASABA es una empresa de carácter no societario que viene presentando un patrimonio negativo, el Municipio de Barrancabermeja debe reconocer pérdidas adicionales afectando sus propios resultados, mediante la constitución de provisiones para contingencias en el pasivo, para lo cual están previstas las cuentas 2710 y 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, subcuentas 271013 y 531409-INVERSIONES PATRIMONIALES EN EMPRESAS NO SOCIETARIAS, respectivamente, en el Catálogo General de Cuentas.

CONCEPTO 36524 DE MAYO 05 DE 2004

TEMA: Cuentas por pagar y Reservas presupuestales

SUBTEMA: Registro contable de cuentas por pagar y reservas presupuestales

Doctora
MARÍA ANGÉLICA ORTIZ HERRERA
Alcaldesa Municipal
Arbeláez, Cundinamarca

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación.

Con relación a las preguntas segunda a la quinta, me permito informarle que fueron trasladadas a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público por considerarlo de competencia de dicha entidad.

Serán resueltas las preguntas primera y sexta:

¿De acuerdo con las normas vigentes, cuáles son los requisitos legales para constituir una cuenta por pagar a 31 de diciembre de 2003?.

¿Las cuentas por pagar y reservas presupuestales constituidas a diciembre de 2003, que no reúnan los requisitos legales, se pueden contabilizar o no?. En caso afirmativo en qué parte del balance, a diciembre 31 de 2003, se deben incluir?

CONSIDERACIONES

La descripción del grupo 05-CUENTAS POR PAGAR del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que *"Representa las obligaciones adquiridas con el presupuesto de la vigencia anterior, pendientes de pago, constituyéndose como Cuentas por pagar, de conformidad con las normas legales"*.

Por su parte, la publicación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Dirección del Presupuesto Nacional "ASPECTOS GENERALES DEL PROCESO PRESUPUESTAL COLOMBIANO determina que *"Las entidades podrán constituir cuentas por pagar a 31 de diciembre de cada vigencia fiscal, cuando se deriven de la entrega a satisfacción de los*

bienes y servicios contratados o se hayan pactado anticipos a contratos antes del 31 de diciembre”.

“Su régimen legal es el establecido en el artículo 89 del Decreto 111 de 1996; artículos 37, 38 y 39 del Decreto 568 de 1996 y en las disposiciones generales de la ley anual de presupuesto”.

La publicación mencionada establece que las *Reservas Presupuestales son los compromisos legalmente adquiridos por los órganos que conforman el Presupuesto General de la Nación, que tienen registro presupuestal, pero cuyo objeto no fue cumplido dentro del año fiscal que termina y serán pagados dentro de la vigencia fiscal siguiente (...).* A su vez, la descripción del grupo 04-RESERVAS PRESUPUESTALES establece que *“Representa las cuentas que permiten hacer seguimiento en la vigencia, a la ejecución de las reservas presupuestales constituidas con los compromisos de la vigencia anterior”.* Respecto a la contabilización o no de las cuentas por pagar y las reservas presupuestales que no reúnan los requisitos legales, el principio Esencia sobre Forma expresa que *“La esencia financiera económica y social de los hechos debe primar sobre el requisito de forma o instrumental, al momento del reconocimiento de los eventos y transacciones que los generan, respecto de los cuales se presume la debida observación de las realidades jurídicas y presupuestales que rigen al ente público.”* (Subrayado fuera de texto)

Además, el principio de causación establece que *“Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos”.*

“El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto se concluye lo siguiente:

1. Los requisitos legales para la constitución de las cuentas por pagar se encuentran desarrollados en el artículo 89 del Estatuto Orgánico del Presupuesto contenido en el Decreto 111 de 1996, los artículos 37, 38 y 39 del Decreto 568 de 1996 y en las disposiciones generales de la Ley anual de presupuesto. Además, para efectos de registro contable deberá observar las descripciones y dinámicas desarrolladas en el PGCP en el grupo 05-CUENTAS POR PAGAR.

2. Respecto a la contabilización de las cuentas por pagar y las reservas presupuestales constituidas a 31 de diciembre de 2003 que no reúnen los requisitos legales, la entidad deberá establecer si dichos bienes o servicios fueron entregados o prestados, independiente del cumplimiento o no de los requerimientos presupuestales; es decir, que basados en el principio de Esencia sobre Forma y de Causación, la entidad deberá reconocer los activos y pasivos generados en las operaciones realizadas.

CONCEPTO 41712 DE MAYO 05 DE 2004

TEMA: Inversiones patrimoniales

SUBTEMA: Aplicación del Método de Participación Patrimonial

Doctora
ADRIANA PÁEZ HERRERA
Aeropuerto internacional de Matecaña

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 15 de abril de 2004, en la cual consulta si en la aplicación del método de participación patrimonial, las variaciones patrimoniales de la controlada se calculan con base en los saldos del patrimonio a la fecha en que se hizo la inversión o a diciembre del último año. Así mismo, consulta el registro contable que se debe efectuar cuando el valor de la inversión no alcanza a absorber la pérdida originada en las variaciones patrimoniales negativas. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El numeral 2.1.3.2.2 Inversiones patrimoniales, del manual de procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que "Las inversiones patrimoniales que permiten ejercer control o influencia importante en las decisiones financieras y operativas del respectivo ente emisor, independientemente de su grado de bursatilidad, deben valorarse por el método de la participación patrimonial (...).

El método de participación patrimonial consiste en actualizar el costo de la inversión, con base en las variaciones patrimoniales de la entidad subordinada o controlada, con posterioridad a su adquisición, en la proporción de la participación del ente inversor".

La entidad controlante debe establecer, trimestralmente, los cambios patrimoniales de la controlada mediante la comparación de los conceptos que conforman el patrimonio de dicha entidad. Para el efecto se adoptarán las medidas necesarias que permitan disponer oportunamente de la información, para adelantar los respectivos cálculos y registros de actualización, la cual servirá como soporte contable.

Conforme al mismo numeral, "las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la entidad receptora, aumentan o disminuyen el valor registrado de la inversión, con abono o cargo a ingresos o gastos, según sea el caso". Por su parte, "las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, aumentan o reducen el valor registrado, con abono o cargo al Superávit por el Método de Participación".

La citada norma establece que "En el evento en que el Superávit por el Método de Participación, no alcance a absorber la disminución patrimonial acumulada en las partidas patrimoniales distintas a resultados, el exceso deberá reconocerse como pérdida a título de provisión hasta la concurrencia del valor de la inversión, momento en el cual se entiende abandonado el método de participación, acogiendo el método del costo, hasta tanto se presenten variaciones patrimoniales positivas, previa recuperación de las pérdidas adicionales registradas con posterioridad al momento en el cual se suspendió el método de participación. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, señala que "Cuando el valor de la inversión patrimonial en empresas no societarias sea inferior a cero como consecuencia de la aplicación del método de participación patrimonial, la entidad pública que tenga registrada la inversión patrimonial debe reconocer pérdidas adicionales afectando sus propios resultados, mediante la constitución en el pasivo de provisiones para contingencias. Lo anterior, en el entendido que su responsabilidad frente al comportamiento de la empresa no societaria, es ilimitada.

Para el registro de la situación descrita en el párrafo anterior, el Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP tiene las cuentas 2710 y 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, subcuentas 271013 y 531409-INVERSIONES PATRIMONIALES EN EMPRESAS NO SOCIETARIAS, respectivamente.

CONCLUSIÓN

Las inversiones patrimoniales en las cuales se tenga el control, deben valorarse aplicando el Método de Participación Patrimonial, conforme a lo establecido en el numeral 2.1.3.2.2.2 del manual de procedimientos del PGCP.

Para el reconocimiento de pérdidas adicionales al valor de la inversión, debe tenerse en cuenta que el ente emisor sea de carácter no societario. En este caso, se afectan los resultados del ente inversor, mediante la constitución de una provisión para contingencias, utilizando para el registro, las cuentas 2710 y 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, subcuentas 271013 y 531409-INVERSIONES PATRIMONIALES EN EMPRESAS NO SOCIETARIAS, respectivamente, en el Catálogo General de Cuentas, sin tener que revelar la inversión con saldo negativo.

Ahora bien, si el ente emisor es una empresa de carácter societario donde el inversor tiene una responsabilidad limitada, las pérdidas se reconocen hasta el monto de la inversión.

Finalmente, la periodicidad establecida para la aplicación del método de participación, es trimestral. Lo anterior significa que los saldos patrimoniales de la entidad controlada a la fecha de corte del trimestre que se presenta, deben compararse con los del trimestre inmediatamente anterior. Ahora bien, considerando que no necesariamente la entidad

emisora efectúa cierres contables trimestrales, para la comparación deben tenerse en cuenta las variaciones presentadas en el estado de actividad financiera, económica y social.

CONCEPTO 39451 DE MAYO 06 DE 2004

TEMA: 1. Libros de contabilidad

SUBTEMA: 1.1 Registro en la Cámara de Comercio

1.2 Obligatoriedad de imprimir los libros auxiliares

1.3 Validez del acta de apertura suscrita extemporáneamente

Doctor
ANTONIO JOSÉ MARULANDA ROJAS
Contralor Delegado
Contraloría General de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 2004EE5628 del 15 de marzo de 2004, en la cual solicita concepto para determinar si INRAVISIÓN debe registrar los libros de contabilidad en la Cámara de Comercio e imprimir los libros auxiliares. Así mismo, consulta acerca de la validez del acta de apertura de los libros de contabilidad suscrita extemporáneamente. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

1.1 Registro de los libros de contabilidad en la Cámara de Comercio

El artículo 85 de la Ley 489 de 1998, establece que "Las empresas industriales y comerciales del Estado son organismos creados por la Ley o autorizados por ésta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial y de gestión económica conforme a las reglas de Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la Ley, y reúnen las siguientes características:

- a. Personería jurídica
- b. Autonomía administrativa y financiera

- c. Capital independiente, constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos, o el rendimiento de tasas que perciban por las funciones o servicios, y contribuciones de destinación especial en los casos autorizados por la Constitución”.

Ahora bien, para establecer si las empresas industriales y comerciales del Estado deben registrar sus libros de contabilidad en la Cámara de Comercio, deben revisarse los siguientes artículos del Código de Comercio:

El artículo 10 indica que “Son comerciantes las personas que profesionalmente se ocupan en alguna de las actividades que la ley señala mercantiles”. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 26 establece que “el registro mercantil tendrá por objeto llevar la matrícula de los comerciantes y de los establecimientos de comercio, así como la inscripción de todos los actos, libros y documentos respecto de los cuales la ley exigiere esa formalidad”. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 28, señala que deberán inscribirse en el registro mercantil, (...) Los libros de contabilidad, los de registro de accionistas, los de actas de asamblea (...)”

De otra parte, las Normas técnicas relativas a los libros de contabilidad, incluidas las formalidades del registro, se encuentran contenidas en el numeral 1.2.7.2 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP.

En las citadas normas se señala que “los libros principales deben registrarse mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal del ente público, la cual debe quedar inserta en el primer folio de los libros o en el primero que se encuentre hábil. Este requisito es indispensable para iniciar válidamente el proceso de contabilización de las operaciones”.

Así mismo, se señala que “En el registro de los libros principales se indicará, por lo menos, el nombre del ente público, nombre del libro, fecha de registro y número de folios con numeración sucesiva y continua. Sólo podrá registrarse un nuevo libro cuando al anterior le queden pocos folios por usar o deba ser sustituido por causa de fuerza mayor, que calificará el representante legal o quien haga sus veces”.

1.2 Obligatoriedad de imprimir los libros auxiliares

Las normas técnicas relativas a los libros de contabilidad contenidas en el numeral 1.2.7.2 del marco conceptual del PGCP, establecen que “Los entes públicos deberán llevar libros de contabilidad para el registro de sus operaciones, los cuales formarán parte integral de la contabilidad pública y podrán ser diligenciados ya sea en forma manual o sistematizada”.

Así mismo, el citado numeral señala que “Los libros de contabilidad deben llevarse en idioma español, diligenciarse y conservarse de forma que garanticen la autenticidad e integridad de la información contable pública. Contendrán el registro actualizado de los hechos o actividades que por su naturaleza afecten la situación financiera, económica y

social del ente público, convirtiéndose en la fuente de información básica para la elaboración de los estados contables e informes complementarios. El registro contable de las operaciones se efectuará, con sus débitos y créditos, en el orden cronológico en que se presenten, en forma individual o por resúmenes mensuales. Los libros auxiliares permiten el conocimiento de las transacciones individuales”.

Para el registro de las operaciones señala que “el ente público puede organizar los libros principales con hojas removibles o tarjetas. Cuando se registren las operaciones a través del procesamiento electrónico de datos, deben grabarse copias de respaldo en medios magnéticos y archivarlas de manera que garanticen su conservación (...)”. (Subrayado fuera de texto)

1.3 Validez del acta de apertura suscrita extemporáneamente

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, 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”.

Por su parte la Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación y se dictan otras disposiciones, establece en el artículo 4º las funciones de la Contaduría, así:

“La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

- 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. (...)
- g) Establecer los libros de contabilidad que deben llevar las Entidades y Organismos del sector público, los documentos que deben soportar legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas, y los requisitos que éstos deben cumplir. (Subrayado fuera de texto)
- i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación
- j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa (...)

De otra parte, el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo establece que las consultas a efectuar a las autoridades deben tener relación con las materias a su cargo.

Como se observa, el pronunciarse acerca de la validez del acta de apertura de los libros de contabilidad que ha sido suscrita extemporáneamente, desborda las competencias del Contador General de la Nación.

CONCLUSIÓN

1.1 Registro de los libros de contabilidad en la Cámara de Comercio

Del contenido del artículo 85 de la Ley 489 de 1998, se deduce que las empresas industriales y comerciales del Estado son entidades públicas que desarrollan actividades, que en principio, son propias de los particulares, como son aquellas de naturaleza industrial y comercial. Sin embargo, su finalidad no es el provecho económico, sino la satisfacción de las necesidades sociales.

Por otra parte, de los artículos del Código de Comercio citados en las consideraciones, se infiere que para establecer la condición de comerciante, además de la profesionalización, existen otros elementos como son la habitualidad en la realización de las actividades mercantiles y el ánimo de lucro, en el sentido que la finalidad perseguida en el ejercicio de tales actividades, sea la obtención de un provecho o ganancia económica para quien las realiza.

Al respecto, las empresas industriales y comerciales del Estado realizan actos de comercio, de manera habitual; sin embargo, no tienen como finalidad principal el obtener lucro en el desarrollo de sus actividades, sino que su objetivo se orienta a la atención del interés público, en desarrollo de la función que cumple el Estado.

Con base en lo anteriormente expuesto, las empresas industriales y comerciales del Estado no son comerciantes y por lo tanto, no están obligadas a inscribir los libros oficiales en el registro mercantil. En consecuencia, para el registro de los libros principales de contabilidad, deben aplicar las Normas técnicas contenidas en el numeral 1.2.7.2 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP.

1.2 Obligatoriedad de imprimir los libros auxiliares

Teniendo en cuenta que los libros de contabilidad pueden diligenciarse en forma sistematizada, garantizando en todo caso, la autenticidad e integridad de la información contable pública, y que deben grabarse copias de respaldo, en medios magnéticos, de las operaciones registradas a través del procesamiento electrónico de datos y archivarlas de manera que garanticen su conservación, es factible que la entidad prescinda de la impresión de los libros auxiliares, máxime si se tiene en cuenta la relación costo/beneficio, siempre que se elaboren y conserven de manera que garanticen la verificabilidad por parte de los diferentes usuarios de la información contable pública.

1.3 Validez del acta de apertura suscrita extemporáneamente

Con base en las normas citadas en las consideraciones, le corresponde al Contador General de la Nación la expedición de las normas contables de carácter técnico y procedimental que deben aplicar las entidades del sector público, en particular, las relativas a los libros de contabilidad que deben llevar y los requisitos que éstos deben cumplir. Así mismo, la emisión de los conceptos que ayuden a la interpretación y aplicación de las norma emitidas. En consecuencia, es el usuario de la información contable pública quien establece la validez del acta de apertura de los libros de contabilidad, con base en las normas que al respecto hayan sido expedidas, y no el Contador General de la Nación, toda vez que el pronunciarse al respecto, desborda las competencias que le han sido otorgadas por la Constitución y la Ley.

CONCEPTO 39582 DE MAYO 06 DE 2004

TEMA: Documentos Soporte

SUBTEMA: Conservación de documentos soporte

Doctora
JANNETH RODRÍGUEZ MORA
Coordinadora Grupo de Archivo Central
Procuraduría General de la Nación

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación.

En su oficio solicita concepto para determinar si los documentos que reposan en las oficinas de contabilidad de las entidades públicas deben conservarse en originales, debido a que la oficina de tesorería de la entidad conserva los documentos originales y es necesario sacar copias de toda la documentación para enviar a la oficina de contabilidad, lo cual constituye duplicidad de documentos, desperdicio de papel y los gastos adicionales de copias y personal que esto acarrea.

CONSIDERACIONES

Las Normas Técnicas Relativas a los Libros de Contabilidad del Plan General de Contabilidad establecen que *"La responsabilidad del manejo, organización y conservación de los documentos relativos a los archivos oficiales corresponde a los servidores públicos; por tal razón el representante legal o quien haga sus veces, designará mediante acto administrativo el funcionario responsable de la custodia y tenencia de los libros, los comprobantes de contabilidad y los respectivos documentos soporte"*.

"Según lo preceptuado en el reglamento expedido por el Archivo General de la Nación, los documentos de archivos oficiales son potencialmente parte del patrimonio documental de la Nación; por lo tanto, aquellos que hacen parte de la contabilidad pública deberán conservarse de acuerdo con la reglamentación que sobre el tema se expida".

En este sentido, es preciso atender la reglamentación contenida en los Títulos IV-Administración de archivos, V-Gestión de documentos y XI-Conservación de documentos de la Ley 594 de 2000, por medio de la cual se expide la Ley General de Archivos.

Por su parte, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993 define los objetivos del Sistema de Control Interno, entre los que destacamos el de garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional; definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos.

A su vez, el artículo 4º de la misma Ley 87 expresa que toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad; simplificación y actualización de normas y procedimientos; entre otros.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto se concluye que la responsabilidad sobre la conservación de los documentos soporte corresponde a los servidores de la entidad y será el representante quien designe mediante acto administrativo el funcionario responsable de su custodia y tenencia. El manejo de los documentos originales y las copias será una actuación interna basada en las políticas y procedimientos de la entidad y en la reglamentación aplicable al respecto.

Además, basados en la Ley 87 de 1993, las entidades están facultadas para desarrollar sus propios procedimientos y guías de acción de acuerdo con sus necesidades, a fin de garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones y procesos.

CONCEPTO 41924 DE MAYO 11 DE 2004

TEMA: Entidades en proceso de liquidación

SUBTEMA: Registro de activos recibidos de la liquidación de contratos a Riesgo Compartido "Joint Venture"

Doctor
JAVIER ALONSO LASTRA FUSCALDO
Apoderado General de la liquidación
TELECOM EN LIQUIDACIÓN
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En atención a su consulta, radicada en este despacho el 22 de abril de 2004 con el número de radicación 20044-41924, en la cual solicita el procedimiento a seguir para la contabilización de la infraestructura que recibió Telecom de cada asociado, en el momento de la terminación los contratos de "Joint Venture", considerando que la empresa se encuentra en liquidación, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

La Resolución 598 de 2003, modifica la estructura del Catálogo General de Cuentas, incluyendo la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, la cual *"Representa los recursos asignados, los resultados de ejercicios anteriores, los superávits por valorización de activos y donación, y la incorporación de bienes, derechos y obligaciones de los entes públicos, de las entidades descentralizadas en procesos de liquidación, fusión o escisión. En los entes públicos de carácter societario no incluye los saldos de las cuentas 3203-Aportes sociales y 3204-Capital suscrito y pagado (...)"* (Subrayado fuera de texto)

La dinámica de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES establece que *"Se debita con: 1.- El traslado de la pérdida o déficit del ejercicio, al inicio del siguiente período contable. 2.- El valor del traslado de los activos. 3.- El valor de los pasivos incorporados. Se acredita con: 1- La reclasificación de los saldos de las cuentas del patrimonio, al iniciarse los procesos de liquidación, fusión o escisión. 2.- El valor del traslado de los pasivos. 3.- El traslado de la utilidad o excedente del ejercicio, al inicio del siguiente período contable. 4.- El valor de los activos incorporados"* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

En consecuencia, la incorporación de la infraestructura producto de la liquidación de los Contratos "Joint Venture" debe ser registrada en los activos de la empresa en liquidación, afectando la cuenta 3260- PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES y teniendo en cuenta el procedimiento definido para estos procesos en la Circular Externa 053 de 2003, de la cual anexamos copia.

No obstante, si durante la ejecución del contrato, la empresa incorporó en su información contable el derecho sobre la infraestructura, o la estimación de un pasivo relacionado con la misma, el procedimiento que debe seguir en el momento de la liquidación de los contratos "Joint Venture" corresponde a la incorporación del activo que se está recibiendo, afectando los derechos constituidos –Reclasificación- o la disminución de un pasivo – Cancelación-.

CONCEPTO 39609 DE MAYO 12 DE 2004

TEMA: Oportunidad del reconocimiento contable de las transacciones

SUBTEMA: Reconocimiento contable de la disminución del valor y venta de acciones

Doctor
JUAN GUILLERMO GÓMEZ MESA
Gerente Departamental de Antioquia
Contraloría General de la República
Medellín - Antioquia.

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación en la cual solicita información sobre la fecha en que se debe realizar el registro contable de la disminución del valor de las acciones y del registro de la venta de las acciones de un socio a otro, me permito hacerle las siguientes precisiones de forma general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador general de la Nación:

CONSIDERACIONES:

Para dar respuesta a su consulta debemos remitirnos al numeral 1.2.6.2. del Plan General de Contabilidad Pública, en el cual se define el principio de Causación, el cual establece

que "Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos. El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período", lo cual implica que para el caso de la disminución del valor de las acciones de una empresa o la venta de estas entre socios, el registro contable deberá efectuarse una vez se realice la reforma al contrato social, se eleve a escritura pública y su posterior registro en la Cámara de Comercio.

Lo anterior implica que de acuerdo con lo establecido en el artículo 158 del Código de Comercio, el cual dispone que "Toda reforma del contrato de sociedad comercial deberá reducirse a escritura pública que se registrará como se dispone para la escritura de constitución de la sociedad, en la cámara de comercio correspondiente al domicilio social al tiempo de la reforma", deberá cumplirse la totalidad de estos requisitos, sin los cuales la reforma no tendrá efecto ante terceros.

De otra parte, para que las reformas tengan efecto entre los mismos socios, el citado artículo del Código de Comercio establece que "Las reformas tendrán efecto entre los asociados desde cuando se acuerden o pacten conforme a los estatutos".

CONCLUSIÓN

En atención a lo anteriormente expuesto y al análisis correspondiente, la entidad debe realizar el registro contable de la disminución del valor de las acciones, en el momento en que dicha disminución sea registrada en la Cámara de Comercio, toda vez que cuando la empresa fue creada, se protocolizó y registró la Escritura de constitución en ésta entidad, en la cual se establecía el valor nominal de las acciones, situación que sólo cambia con la protocolización de una nueva escritura en la cual conste el nuevo valor nominal de las acciones.

En lo relacionado con el registro de la venta de las acciones de un socio a otro, previo al cumplimiento de los requisitos legales, la fecha para el registro será aquella en que se formaliza el acuerdo o pacto de venta de las acciones, conforme a los estatutos.

CONCEPTO 40500 DE MAYO 12 DE 2004

TEMA: Diferidos

SUBTEMA: Investigaciones

Doctora
MARÍA ESPERANZA RAMÍREZ CORTÉS
Contadora
Instituto de Investigaciones Ambientales del Pacífico
Quibdó - Chocó

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 4282 del 31 de marzo de 2004, en la cual consulta el registro contable de las investigaciones realizadas por el Instituto, teniendo en cuenta que el objeto que éste cumple, consiste en "realizar, promover, impulsar, apoyar y divulgar estudios científicos y tecnológicos, así como programas alternativos de generación y fortalecimiento de conocimientos, innovaciones y prácticas tradicionales relacionadas con la realidad natural, social y etnocultural del Chocó Biogeográfico", las cuales han sido registradas en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, subcuenta 191008-ESTUDIOS Y PROYECTOS sin que a la fecha hayan sido amortizadas. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

La norma técnica relativa a otros activos, contenida en el numeral 1.2.7.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que "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".

La cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, del Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP, registra el "Valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios futuros, en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal del ente público.

Los cargos diferidos deben amortizarse durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, o en la vigencia de los respectivos contratos".

Por su parte, la cuenta 1911-INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA registra el "Valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios futuros, en desarrollo de los proyectos de inversión social (...).

La inversión social diferida debe amortizarse durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios, o en la vigencia de los respectivos proyectos".

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que el cometido estatal del Instituto consiste en "realizar, promover, impulsar, apoyar y divulgar estudios científicos y tecnológicos, así como programas alternativos de generación y fortalecimiento de conocimientos, innovaciones y prácticas tradicionales relacionadas con la realidad natural, social y etnocultural del Chocó Biogeográfico, el registro contable de las investigaciones que adelanta el Instituto debe efectuarse en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, subcuenta 191008-ESTUDIOS Y PROYECTOS, siempre y cuando se tenga la razonable seguridad de que los costos y gastos incurridos proveerán beneficios futuros. De lo contrario, se afectará directamente el gasto mediante su registro en las cuentas 5111 ó 5211-GENERALES, subcuentas 511106 ó 521106-ESTUDIOS Y PROYECTOS, según corresponda.

Ahora bien, si los costos y gastos incurridos se originan en la ejecución de proyectos de inversión social, deberán registrarse en la cuenta 1911-INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA, SUBCUENTA 191103-MEDIO AMBIENTE, AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO y amortizarse afectando la cuenta 5603- MEDIO AMBIENTE, AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO. Lo anterior, si se tiene la seguridad de que proveerán beneficios futuros. De lo contrario se registrarán directamente en el gasto.

La clasificación como activo diferido implica para la entidad, adelantar un proceso de amortización 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.

Por lo anterior, y considerando que la entidad ha acumulado el valor de las investigaciones durante siete años, debe proceder a evaluar si los valores allí registrados generarán beneficios futuros, caso en el cual se establecerá técnicamente el valor de la amortización a la fecha. Para el ajuste, se acreditará el valor del activo diferido debitando la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, subcuentas 581510-GASTOS GENERALES o 581577-GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL-MEDIO AMBIENTE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO, por los montos correspondientes a ejercicios anteriores, o las cuentas de gastos del ejercicio, si la amortización se asocia al ejercicio actual.

Finalmente, cuando no se tiene la razonable seguridad de que los valores acumulados por las investigaciones adelantadas van a generar beneficios futuros, deberán registrarse directamente en las cuentas 5111 ó 5211-GENERALES, subcuentas 511106 ó 521106-ESTUDIOS Y PROYECTOS, según corresponda.

CONCEPTO 41361 DE MAYO 12 DE 2004

TEMA: Gastos pagados por anticipado

SUBTEMA: Mantenimiento

Doctora
PILAR LUCÍA CASTAÑEDA MENDOZA
Contabilidad
Superintendencia Bancaria

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 16 de abril de 2004 en la cual consulta si la garantía de los bienes nuevos forma parte del costo. Al respecto, es importante tener en cuenta la información adicional suministrada telefónicamente por usted, en el sentido de que el contrato firmado por la Superintendencia Bancaria, cuyo objeto es el suministro e instalación de los bienes requeridos para la ampliación de servidores, incorpora un valor que debe pagar la Superintendencia, con el fin de que el proveedor de los equipos garantice el mantenimiento oportuno de los bienes que se encuentren en servicio y durante un año, sin que ello implique para la entidad el incurrir en gastos adicionales. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

De conformidad con el numeral 1.2.7.1 del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el costo histórico "Está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido el ente para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación (...)".

De otra parte, la cuenta 1905-GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO registra el "Valor de los pagos efectuados anticipadamente por concepto de gastos originados en la prestación de servicios que se recibirán de terceros, en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal del ente público.

Los gastos pagados por anticipado deben amortizarse durante el período en que se reciban los servicios o se causen los costos o gastos".

CONCLUSIÓN

Los gastos incurridos para el mantenimiento de los equipos de cómputo no forman parte de su costo, toda vez que no se requieren para colocar los bienes en condiciones de utilización o venta, sino que se causan cuando los bienes se encuentran en servicio. Lo anterior, con independencia de que se hayan pagado desde la fecha de adquisición de los mismos.

En consecuencia, la entidad debe registrar los montos cancelados por dicho concepto en la cuenta 1905-GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO, subcuenta 190508-MANTENIMIENTO y amortizarlos durante el período en que se reciban los servicios, a través de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, subcuenta 511115-MANTENIMIENTO, ya que de acuerdo con la información suministrada telefónicamente, el contrato firmado con el proveedor tiene vigencia de un año, durante el cual la entidad tiene derecho a que se le preste, con prioridad, el servicio de mantenimiento, sin necesidad de incurrir en gastos adicionales.

CONCEPTO 41618 DE MAYO 20 DE 2004

TEMA: Contingencias

SUBTEMA: Clasificación

Doctora
SONIA ABISAMBRA DE SANÍN
Presidente
FIDUCOLDEX
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 2602 del 19 de abril de 2004, en la cual solicita concepto sobre el registro contable que debe efectuar FIDUCOLDEX, como administradora del Fideicomiso Proexport Colombia, con ocasión de la notificación efectuada por la Alcaldía de Cartagena de Indias sobre el pago del impuesto predial por los años 1999 y 2000, y de la sobretasa del medio ambiente por los años 1997 a 2002, que sobre un inmueble de propiedad de dicho fideicomiso figuraba a su cargo en la mencionada ciudad, para lo cual la Fiduciaria interpuso recurso de consideración argumentando que para esos años PROEXPORT estaba exento del pago del impuesto predial y con base en un concepto emitido por la firma Orozco Pardo y Asociados en el cual se señala que FIDUCÓLDEX no debe constituir provisión alguna al respecto, la entidad registró en los estados financieros del fideicomiso una contingencia.

Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a las cuentas de orden contenidas en el numeral 1.2.7.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública establecen que "Las cuentas de orden contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte del ente público. Estas contingencias pueden ser eventuales o remotas, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, las normas técnicas contenidas en el numeral 1.2.7.1.2 del PGCP establecen que los pasivos estimados corresponden a las "obligaciones a cargo del ente público generadas en circunstancias ciertas, cuyo valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables, cuantificables y confiables.

Deben reconocerse por el valor que se estime, empleando criterios técnicos de conformidad con las disposiciones legales vigentes, constituyéndose en provisiones". (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, para efectos de establecer la clasificación de la contingencia en eventual, remota o probable, y el monto y oportunidad del respectivo registro, es necesario referirnos a las competencias del Contador General de la Nación de conformidad con el Artículo 354 de la Constitución Política y a la Ley 298 de 1996.

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, 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".

Por su parte la Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación y se dictan otras disposiciones, establece en el artículo 4º las funciones de la Contaduría, así:

"La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:
Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público".

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

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 (...).

CONCLUSIÓN

De las normas anteriormente citadas, se concluye que le corresponde al Contador General de la Nación la expedición de las normas contables de carácter técnico y procedimental que deben aplicar las entidades del sector público, así como la emisión de los conceptos que ayuden a su interpretación y aplicación. Por su parte, es responsabilidad de la entidad, la evaluación de la contingencia, con el fin de estimar técnicamente el monto, clasificación y oportunidad del registro.

En consecuencia, si con la información disponible, la entidad establece que la contingencia originada en la notificación efectuada por la Alcaldía de Cartagena de Indias se considera eventual o remota, deberá registrarse en las cuentas de orden contingentes. Por el contrario, si la contingencia se considera probable, debe registrarse en los pasivos estimados, constituyendo las provisiones a que haya lugar.

CONCEPTO 43975 DE MAYO 20 DE 2004

TEMA: Inversiones

SUBTEMA: Reconocimiento

Doctor
HORACIO GUARDIA MACHADO
Contador General del Departamento
Departamento de Antioquia
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 2602 del 3 de mayo de 2004, en la cual solicita concepto sobre los registros que deben realizarse en la compra de acciones cuando se presentan primas en la colocación de las mismas, toda vez que la Contraloría Departamental solicita registrar el monto de la inversión restando la prima en la colocación de acciones y mostrando la diferencia como una pérdida del ejercicio. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

La norma técnica relativa al reconocimiento y revelación de los hechos económicos, financieros y sociales, contenida en el numeral 1.2.7.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que el Costo histórico "Está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido el ente para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, harán parte del costo histórico las adiciones y mejoras objeto de capitalización efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso.

En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el valor será el convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de valuación alternativos.

La cifra resultante de las anteriores situaciones constituirá el costo histórico por el cual se registrará la transacción en contabilidad. Dicho valor será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia (...)"

Por su parte, las normas técnicas relativas a los activos contenidas en el numeral 1.2.7.1.1 del PGCP definen las inversiones como los "Recursos aplicados en la creación y fortalecimiento de los entes públicos, así como en la adquisición de títulos valores, destinados al cumplimiento de políticas sociales, económicas y financieras del Estado".

La citada norma técnica establece que "Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control que se tenga sobre el ente emisor, mediante la aplicación de metodologías que aproximen su realidad económica, tales como: La cotización en bolsa, el valor presente neto para la determinación del precio de mercado o la rentabilidad interna del título, el método de participación patrimonial y el método del costo". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Las inversiones deben reconocerse por el costo histórico, el cual, en el caso particular de la compra de acciones, está constituido por el precio de adquisición, con independencia de que la operación se haya efectuado por un valor distinto al valor nominal de las acciones. En tal sentido, el mayor valor en la colocación de las acciones con respecto al valor nominal es un hecho que debe reconocer la entidad que emite las acciones y no quien las adquiere.

Ahora bien, con el fin de que la información relativa a las inversiones patrimoniales revele el valor que mejor aproxime la realidad económica de las mismas, éstas deben actualizarse mediante la aplicación de metodologías, tales como, la cotización en bolsa para aquellas que se clasifican en administración de liquidez y, por ende, deben valorarse a precios de mercado; el método de participación patrimonial, cuando el ente inversor controla el emisor, o en su defecto el método del costo, para lo cual debe consultarse el

procedimiento contenido en el numeral 2.1-INSTRUCCIONES PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS INVERSIONES, del PGCP.

CONCEPTO 40155 DE MAYO 21 DE 2004

TEMA: Retención en la fuente

SUBTEMA: Contabilización de la Retención en la Fuente

Doctora
MARÍA CRISTINA MANTILLA PUERTO
Contadora
E.S.E. Santiago de Tunja

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita aclaración sobre el momento de causación de la retención en la fuente, dado que de acuerdo con el concepto No. 104513 del 3 de diciembre de 2001, emanado de la DIAN, se establece que para efectos fiscales la retención en la fuente se causará y practicará en el momento del pago.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, el cual establece que: *"Las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación operarán bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales"*

Así mismo, el artículo 15 del Decreto 406 de 2001 expresa que: *"De conformidad con el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación, deberán causar y practicar retención en la fuente cuando se efectúe el pago sujeto a retención"*

Lo anterior implica que las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación, para efectos de retención en la fuente, no causarán la misma en el momento en que surja

la obligación, sino que operarán bajo el sistema de caja, es decir que la deben causar y practicar en el momento en que se realice el pago.

Igualmente, el concepto No. 104513 de diciembre 3 de 2001 de la DIAN establece que: *"Como la retención en la fuente tiene por objeto que el impuesto se recaude en lo posible en el momento en que se cause, y teniendo en cuenta que las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación no podían descontar ni consignar oportunamente las retenciones por carencia de recursos, se adoptó el nuevo mecanismo con el fin de atender tal circunstancia "*

Para efectos fiscales, la retención se causará y practicará en el momento del pago, con el fin de evitar que se generen intereses por la mora en su consignación, lo cual no quiere decir que si existe la disponibilidad de recursos y la entidad está en la capacidad de efectuar y consignar las retenciones en el momento en que contablemente se registren no lo pueda hacer. Considera el despacho que en este evento, si existen los recursos, las entidades pueden causar y practicar las retenciones en el momento de su registro contable.

En el evento que no exista disposición de recursos, así se lleve la contabilidad por el sistema de causación, la retención en todo caso se practicará en el momento del pago, por parte de la entidad ejecutora del Presupuesto General de la Nación, en virtud de la norma tributaria". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que conforme lo que establece el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, y el artículo 15 del Decreto 406 de 2001, las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación deben causar y practicar la retención en la fuente bajo el sistema de caja, es decir cuando se realice el pago sujeto a retención. Por tanto, dado que la E.S.E. Santiago de Tunja no es una entidad ejecutora del Presupuesto General de la Nación, no puede aplicar el sistema de retención sobre pagos efectivos, bajo el sistema de caja, sino que debe continuar con el sistema de causación, es decir, realizar el registro de la retención en el momento en que surja la obligación.

CONCEPTO 42047 DE MAYO 21 DE 2004

TEMA: Modificación de los años de vida útil

SUBTEMA: Redes, líneas, cables y sus accesorios

Doctora
GLORIA VARÓN BARRAGÁN
Gerente General Segunda Suplente
Empresa de Energía del Quindío EDEQ S.A. E.S.P
Armenia

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación.

Teniendo en cuenta que el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP determina para los activos fijos eléctricos, tales como redes, líneas, cables y sus accesorios, una vida útil promedio de 25 años, ¿Cómo podría variarse ese promedio, de tal forma que permita aumentar el período de vida útil de esos activos fijos, y si para tal efecto es necesario realizar un estudio técnico que soporte la variación?.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos a los numerales 2.2.4.3.2 y 2.2.4.3.3 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP.

El numeral 2.2.4.3.2 establece que "La vida útil estimada de un activo depreciable puede ser diferente a su vida física, por lo cual deberá revisarse periódicamente. Cuando se compruebe que la vida útil de un activo es diferente a la estimada inicialmente, debe modificarse la alícuota de depreciación de tal manera que se ajuste la vida útil real con base en cálculos de reconocido valor técnico. Bajo esta circunstancia, el saldo por depreciar se distribuirá entre los años que resten de la nueva vida útil estimada". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el numeral 2.2.4.3.3 expresa que *"En todos los casos, la vida útil de un activo depreciable debe definirse por parte del ente público, en relación con el servicio esperado del activo. En circunstancias normales pueden considerarse como vida útil para los activos depreciables, cuando se utilizan los métodos de depreciación de Línea recta, Suma de los*

dígitos de los años o Saldos decrecientes, las siguientes: (...) Redes, líneas y cables aéreos y sus accesorios 25 años”.

CONCLUSIÓN

Aunque el PGCP establece vidas útiles para los activos depreciables, la entidad podrá definirla de acuerdo con el servicio esperado y las condiciones específicas del bien, ya sea porque considere que es mayor o menor, basada en circunstancias como características de fabricación, uso, deterioro u obsolescencia.

Ahora bien, dado que la vida útil estimada de un activo depreciable puede ser diferente a su vida física, la entidad deberá revisar periódicamente esta situación. De comprobarse que la vida útil es diferente a la estimada inicialmente podrá ajustar la alícuota de depreciación a la vida útil real con base en cálculos de reconocido valor técnico. En este sentido, el saldo por depreciar se distribuirá entre los años que resten de la nueva vida útil estimada.

CONCEPTO 42309 DE MAYO 21 DE 2004

TEMA: Inversiones

SUBTEMA: Contabilización de la venta de TES

Señora
MARTHA HAYDEE CARRILLO SIERRA

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, en la cual solicita que se le indique como realizar la contabilización de la venta de títulos de tesorería TES, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el numeral 1.2.7.1.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP donde se establece que las INVERSIONES se conforman por "*Recursos aplicados en la creación y fortalecimiento de los entes públicos, así como en la adquisición de títulos*

valores, destinados al cumplimiento de políticas sociales, económicas y financieras del Estado”

Es decir, que los recursos invertidos en títulos valores que tengan por objeto fortalecer la entidad, deben reconocerse como INVERSIONES en la cuenta y subcuenta correspondiente de acuerdo con la finalidad de la inversión.

Así mismo, el numeral 1.2.7.1.4. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA O SOCIAL del PGCP en lo relacionado con el concepto de OTROS INGRESOS establece que *“Los otros ingresos comprenden conceptos de recursos percibidos por el ente público que no provienen de su actividad básica, pero que constituyen una fuente de recursos (...)”*(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en cuanto al concepto de OTROS GASTOS, el PGCP establece que: *“ Los otros gastos corresponden a importes de conceptos complementarios en que incurre el ente público que no están considerados en forma específica en las anteriores clasificaciones. Hacen parte de este grupo los gastos extraordinarios, cuyas partidas en ocasiones provienen de actividades que no corresponden al cometido estatal del ente, pero que igualmente generan un impacto negativo en el patrimonio institucional.”* (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior para significar que en la venta de unos títulos de inversión, se puede presentar una utilidad o pérdida al comparar el precio de venta con el valor registrado de la inversión.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que cuando el valor de venta de los TES sea mayor al valor por el cual están registrados en libros, la entidad deberá reconocer una utilidad en la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS del grupo OTROS INGRESOS. Así mismo, si el valor de venta es menor al valor en libros deberá reconocer una pérdida en la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS del grupo OTROS GASTOS. En ambos casos, reversar el registro de la cuenta del grupo 12-INVERSIONES donde se haya registrado la inversión, y debitar la cuenta de efectivo o de deudores según corresponda, por el valor recibido de la venta.

CONCEPTO 41716 DE MAYO 27 DE 2004

TEMA: Cargos diferidos

SUBTEMA: Registro del canon de arrendamiento mensual

Doctor
JUAN GUILLERMO GÓMEZ MEJÍA
Gerente Departamental Antioquia
Contraloría General de la República
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

En atención a sus comunicaciones de la referencia en las cuales solicita concepto sobre el registro en la forma de cargos diferidos de gastos causados mensualmente por concepto del arrendamiento de la red de fibra óptica, este despacho se permite atender su consulta no sin antes informarle que la misma será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

La solicitud está sustentada en los siguientes aspectos:

- Para la prestación de algunos servicios que ofrece INTERNEXA S.A., se utiliza la red nacional de fibra óptica de propiedad de ISA S.A. E.S.P.
- Mediante contrato de usufructo firmado entre las entidades el 28 de diciembre de 2001, se pactó un cobro de derecho de usufructo (uso y exclusividad) mediante el pago de 20 anualidades, las cuales viene facturando ISA a INTERNEXA, en forma mensual independiente del modo de facturación (trimestre vencido).
- En el contrato se pactó como período de gracia para el pago los dos años iniciales del mismo (2002 y 2003) el cual no se cumplió.
- Del derecho por el uso de la fibra que se cobra en el período, se reciben beneficios en el mismo período.
- El gasto mensual es por la disponibilidad de la capacidad total de la red, no se puede diferir la capacidad instalada ociosa.
- La entidad viene registrando únicamente como gasto del período los valores directamente relacionados con el ingreso, y la diferencia la vienen registrando como un diferido.

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.7.1.2 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP relativo a la norma técnica de Cuentas por Pagar define que "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 y (...).

Se causan en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generen las obligaciones correspondientes de conformidad con las condiciones contractuales. (...)"

En el numeral 1.2.7.1. están definidos los Gastos como "los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público" (resaltado fuera de texto).

El mismo numeral del PGCP, respecto de los Costos de ventas y operación, establece que "El costo de ventas comprende el valor de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos durante el período contable. (...)

El costo de ventas se reconoce por (...) y por los costos de producción acumulados, en el caso de los bienes producidos y los servicios prestados. Así mismo, los costos de operación se reconocen por el costo histórico" (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el modelo instrumental del PGCP describe el grupo 19-OTROS ACTIVOS como "Cuentas representativas del valor de los desembolsos en los cuales incurre el ente público, con el fin de obtener beneficios futuros que se amortizarán o extinguirán gradualmente" (subrayado fuera de texto).

Así mismo describe la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS como "Valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios futuros, en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal del ente público.

Los cargos diferidos deben amortizarse durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, o en la vigencia de los respectivos contratos" (subrayado fuera de texto).

La cuenta 6340-SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES, "Representa el valor de los costos incurridos por el ente público en la prestación del servicio de telecomunicaciones vendido, en desarrollo de su cometido estatal" (subrayado fuera de texto).

El numeral 1.2.6 del PGCP se refiere a los principios de contabilidad pública, de los cuales hacen parte el de "Esencia sobre forma", "Prudencia" y el de "Asociación de ingresos, costos y gastos", los cuales se formulan de la siguiente manera:

“1.2.6.6 Esencia sobre forma

La esencia financiera económica y social de los hechos debe primar sobre el requisito de forma o instrumental, al momento del reconocimiento de los eventos y transacciones que los generan, respecto de los cuales se presume la debida observancia de las realidades jurídicas y presupuestales que rigen al ente público”.

“1.2.6.7 Prudencia

En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Igualmente y con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo los realizados, sino también aquellos potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, aquellos que supongan riesgos previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se determine en el período actual o en períodos anteriores.

Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable y verificable un hecho, éstas se informarán en notas a los estados contables, donde se justificará la opción escogida y cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto económico, financiero y social en los mismos, de haber optado por uno de éstos y no por la opción elegida.

“1.2.6.9 Asociación de ingresos, costos y gastos

Los flujos monetarios que representen ingresos, costos y gastos deben estar adecuadamente asociados en el período contable. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, se revelará en notas a los estados contables, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos”.

CONCLUSIÓN

Soportado en las pautas básicas que guían el proceso para la generación de la información, definidas en el Plan General de Contabilidad Pública – PGCP como “Principios” enunciados en las consideraciones, respecto de los gastos deben contabilizarse no solo los realizados, sino también aquellos potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, aquellos que supongan riesgos previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se determine en el período actual o en períodos anteriores.

Así mismo, con base en el Principio de Esencia sobre forma, “La esencia financiera económica y social de los hechos debe primar sobre el requisito de forma o instrumental, al momento del reconocimiento de los eventos y transacciones que los generan, respecto de los cuales se presume la debida observancia de las realidades jurídicas y presupuestales que rigen al ente público”.

En tal sentido, no obstante que la operación corresponde a un negocio nuevo, y que el ingreso por venta del servicio en los primeros años no absorbe proporcionalmente la totalidad de las erogaciones asociadas al mismo, no es factible que el valor en exceso de

los costos de operación sea registrado como un cargo diferido, por corresponder éste a un costo asociado directamente a la prestación del servicio de telecomunicaciones.

CONCEPTO 44672 DE MAYO 27 DE 2004

TEMA: Superávit por valorización

SUBTEMA: Capitalización del Superávit por valorización

Doctor
JAIME ENRIQUE GARZÓN RODRIGUEZ
Gerente
Instituto Financiero de Boyacá-INFIBOY
Tunja, Boyacá

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita concepto sobre la posibilidad de capitalizar el saldo de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, incorporándola a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, para fortalecerla patrimonialmente.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el capítulo II Descripciones y Dinámicas del Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, donde se describe la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN en el siguiente sentido "*Representa el aumento neto del valor en libros de los activos, determinado por avalúos o valores estimados mediante mediciones basadas en criterios y normas de reconocido valor técnico*"

Así las cosas, una vez practicados los avalúos, debe reconocerse una valorización o desvalorización según corresponda, en la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, por la diferencia resultante entre el valor arrojado en el avalúo y el valor en libros del bien.

De otra parte, el numeral 1.2.7.1.3. NORMAS TECNICAS RELATIVAS AL PATRIMONIO PÚBLICO del PGCP, en lo relacionado con el CAPITAL FISCAL establece que *“Corresponde a los aportes otorgados para la creación y desarrollo de los establecimientos públicos, y también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y el deterioro por la utilización de bienes de beneficio y uso público”* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la descripción de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL expresa que: *“Representa el valor de los aportes públicos otorgados y desembolsados para la creación de entidades descentralizadas adscritas y entes autónomos, de acuerdo con las disposiciones legales que regulan su creación y funcionamiento”* (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior, para significar que las cuentas 3208-CAPITAL FISCAL y 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, no contemplan en sus dinámicas procedimiento alguno para registrar el traslado de los saldos entre estas cuentas dado que, desde el punto de vista conceptual, las valorizaciones no corresponden a una transacción real, sino a una expectativa de realización, que se materializa o se reconoce como un incremento patrimonial en el momento de realizarse el bien.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que las NORMAS TECNICAS RELATIVAS AL PATRIMONIO PÚBLICO y las dinámicas de las cuentas 3208-CAPITAL FISCAL y 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIONES, no contemplan la posibilidad de registrar el traslado de los saldos entre estas cuentas, por tanto consideramos que no es procedente realizar este registro para capitalizar la entidad.

CONCEPTO 33707 DE MAYO 28 DE 2004

TEMA: Hurtos

SUBTEMA: Reconocimiento, registro y revelación

Doctor
GERMAN B. BENAVIDES N.
Alcalde Municipal
Alcaldía de Puerres

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20042-36524 este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Consulta "la contabilización de un siniestro (Hurto ocurrido el 09 de Octubre de 2003 a funcionarios de la Alcaldía Municipal anterior), esta cuenta esta soportada con una demanda ante el Juzgado Municipal el cual aun no ha dictado sentencia alguna; esta cuenta fue contabilizada por su valor total de \$24.000.000 m/cte a Gastos Extraordinarios y luego reclasificados a cuentas de orden."(Sic)

CONSIDERACIONES:

Para absolver los interrogantes formulados resulta conveniente, hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

El principio contable de PRUDENCIA contenido en el numeral 1.2.6.7. del PGCP establece que *"En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Igualmente y con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo los realizados, sino también aquellos potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, aquellos que supongan riesgos previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se determine en el período actual o en períodos anteriores.*

Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable y verificable un hecho, éstas se informarán en notas a los estados contables, donde se justificará la opción escogida y cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto económico, financiero y social en los mismos, de haber optado por uno de éstos y no por la opción elegida."

Con respecto a los Otros Activos, las normas técnicas de activos, contenidas en el numeral 1.2.7.1.1. del PGCP, establece que *"Comprenden los derechos y bienes tangibles e intangibles que son complementarios para el cumplimiento del cometido estatal o están asociados a su administración y mantenimiento, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, tránsito o modalidad especial de adquisición. (...) Las responsabilidades serán reconocidas por el costo de reposición el cual se actualizará de acuerdo con las normas que le sean aplicables al respectivo activo, con el fin de garantizar el mantenimiento del patrimonio público."*

En cuanto al reconocimiento y registro de pérdida de activos, el numeral 2.2.4.6.1. del PGCP determina que *"Cuando la pérdida del activo se constituye en responsabilidad, se afectará la cuenta 1950- RESPONSABILIDADES, por el valor de reposición del bien. La diferencia entre el valor de reposición y el valor en libros del activo retirado, se constituye como un crédito diferido en la subcuenta 291509- INGRESO EN LA CONSTITUCIÓN DE RESPONSABILIDADES. (Subrayado fuera de texto)*

En este sentido, la DESCRIPCIÓN de la cuenta 1950- RESPONSABILIDADES contenida en el Catálogo General de Cuentas del PGCP la define como *"Valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades, para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad o no, de las personas involucradas en el proceso."*

Se registra en esta cuenta además, el valor de los avances entregados y no legalizados dentro del tiempo establecido para ello.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o fondo objeto del proceso de responsabilidad. La diferencia entre el valor en libros y el valor de reposición tiene como contrapartida la subcuenta 291509- INGRESO EN LA CONSTITUCIÓN DE RESPONSABILIDADES."

Es así que, desde el punto de vista contable, la cuenta 1950-RESPONSABILIDADES se clasifica en tres subcuentas: 195002-RESPONSABILIDADES FISCALES, 195003-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-INTERNAS y 195004-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-AUTORIDAD COMPETENTE. En estos casos, son sumas de dinero, derechos o bienes dejados a cargo, bien sea de una persona natural o jurídica, por faltantes de fondos o bienes públicos. Para el caso de las responsabilidades en proceso debe señalarse que en éstas aún no se ha determinado el responsable, toda vez que no se ha iniciado el proceso de responsabilidad fiscal, o el mismo aún no concluido.

Para reconocer y registrar la responsabilidad fiscal debe haberse proferido fallo con responsabilidad fiscal y este debe estar debidamente ejecutoriado.

Respecto a la norma técnica de gastos, el numeral 1.2.7.1.4. del PGCP, establece que *"Corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público. (...) Los otros gastos corresponden a importes de conceptos complementarios en que incurre el ente público que no están considerados en forma específica en las anteriores clasificaciones. Hacen parte de este grupo los gastos extraordinarios, cuyas partidas en ocasiones provienen de actividades que no corresponden al cometido estatal del ente, pero que igualmente generan un impacto negativo en el patrimonio institucional." (Subrayados fuera de texto)*

CONCLUSIÓN

En lo correspondiente al reconocimiento, registro y revelación del hurto de dineros al Municipio, es pertinente precisar que las normas técnicas de activos, en lo referente a la pérdida de derechos y bienes, han establecido que una vez se tenga conocimiento de dicha situación, debe retirarse de la cuenta en donde estaban registrados y llevarse a la cuenta de responsabilidades en proceso o fiscales según sea el caso, es decir, se debe proceder a una reclasificación.

Si como resultado de la investigación llevada a cabo se estima conveniente la eliminación de los bienes y derechos perdidos, deberán afectarse las provisiones constituidas, registrando simultáneamente a las cuentas de orden y control, el valor de los bienes y derechos castigados, con el fin de preservar la información que soporte las acciones fiscales y legales, procedimiento que debe soportarse en actos administrativos debidamente documentados, los cuales sustentarán en forma detallada, las decisiones y resultados de la investigación.

CONCEPTO 37974 DE MAYO 28 DE 2004

TEMA: Responsabilidades

SUBTEMA: Reconocimiento, registro y revelación

Doctor
HÉCTOR RODRÍGUEZ GONZÁLEZ
Jefe División de Contabilidad
UAE de Aeronáutica Civil
hector.rodríguez@aerocivil.gov.co

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20043-37974 este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

Consulta sobre el registro de las Responsabilidades Fiscales y su correspondiente mandamiento de pago emitido por la Contraloría General de la República-CGR. También, solicita orientación acerca de la contrapartida que se debe utilizar para registrar los valores de responsabilidades que se incluyan en los fallos, como consecuencia de actualizaciones del dinero, habida cuenta que dichas cuantías sobrepasan el valor contable del bien o derecho objeto del fallo de responsabilidad.

CONSIDERACIONES:

Para absolver los interrogantes formulados resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

Las NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS contenidas en el numeral 1.2.7.1.1. del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que "Estas normas están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los bienes y derechos ciertos del ente público, derivados del desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. (Subrayado fuera de texto)

Estos bienes y derechos se originan en la ley, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos que los generan. Desde el punto de vista económico, nacen como consecuencia de operaciones que suponen el incremento de los pasivos, el patrimonio o realización de ingresos."

En lo referente a las RESPONSABILIDADES, el numeral en mención establece que "(...) serán reconocidas por el costo de reposición el cual se actualizará de acuerdo con las normas que le sean aplicables al respectivo activo, con el fin de garantizar el mantenimiento del patrimonio público.

El Modelo Instrumental contenido en el Capítulo II del PGCP, describe la cuenta 1950-RESPONSABILIDADES como "Valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades, para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad o no, de las personas involucradas en el proceso. Se registra en esta cuenta además, el valor de los avances entregados y no legalizados dentro del tiempo establecido para ello. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o fondo objeto del proceso de responsabilidad." (Subrayados fuera de texto)

En cuanto al procedimiento contable de las RESPONSABILIDADES para Propiedades, Planta y Equipo, el numeral 2.2.4.8.4. del PGCP indican el manejo cuando se presentan mayores o menores valores en la constitución de dichas responsabilidades.

CONCLUSIÓN

En lo correspondiente a las responsabilidades fiscales proferidos por la CGR, es pertinente precisar que corresponde a la AEROCIVIL reconocer, registrar y revelar en su información financiera, económica y social los actos administrativos proferidos por juicios fiscales que correspondan a sus funcionarios, para lo cual se requiere del respectivo documento soporte, facilitado por la CGR, reclasificando de la subcuenta 195004-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-AUTORIDAD COMPETENTE a la subcuenta 195002-RESPONSABILIDADES FISCALES, al igual que sus correspondientes provisiones.

Cuando el responsable sobre el cual se emitió mandamiento de pago cancele el valor del bien o derecho, la CGR o la Dirección del Tesoro Nacional-DTN o quien haga sus veces, deberá reportar dicha consignación a la entidad que tiene registrado el valor que corresponde al deterioro o detrimento patrimonial, para que proceda a eliminar el registro contable de la respectiva responsabilidad fiscal.

Con relación a los valores de las responsabilidades que se incluyen en los fallos, como consecuencia de actualizaciones del dinero, y que sobrepasan el valor contable del bien o derecho objeto del fallo de responsabilidad, se precisa que se deberán registrar en la subcuenta 195002-RESPONSABILIDADES FISCALES y su correspondiente causación en la subcuenta 291509-INGRESO EN LA CONSTITUCIÓN DE RESPONSABILIDADES.

CONCEPTO 41858 MAYO 31 DE 2004

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: 1.1 Bienes retirados del servicio

1.2 Valor por el cual se retiran los bienes del servicio

1.3 Clasificación de bienes entregados en arrendamiento

Mayor

JOSE FERNANDO VELASQUEZ LEYTON
Coordinador Grupo de Contaduría General
Dirección General Policía Nacional

ANTECEDENTES

En atención a sus comunicaciones en las cuales consulta sobre tres aspectos relacionados con propiedades, planta y equipo, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

Los temas objeto de consulta son formulados en los siguientes términos:

“La institución posee equipos de computo, los cuales requieren ser repotenciados, es decir, se hace necesario cambiar partes de los mismos para aumentar su capacidad operativa (Monitores, discos duros, teclados, tarjetas, CPU, etc.). Es de anotar, que las partes antes mencionadas son adquiridas con recursos de materiales y suministros y registradas contablemente en cargos diferidos.

1.1.- “Con base en lo anterior, se requiere conocer que se hace con los repuestos cambiados al equipo de computo, ya que estos no están en mal estado, se pueden dar de baja”.

1.2.- “Cuál sería su valor”

1.3.- La institución elabora contratos de arrendamiento con algunas unidades cuyo objeto es dar en arrendamiento las cafeterías de algunas unidades incluyendo los bienes muebles que allí se encuentran, es correcto registrar contablemente este tipo de bienes en la cuenta contable 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, si no lo es, qué tratamiento contable se debe aplicar para el registro de este tipo de bienes en esta situación particular."

CONSIDERACIONES

1.1.- Conforme al artículo 209 de la Constitución Política "(...) *Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley*". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el artículo 269 expresa que "*En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley (...)*". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 3º de la Ley 87 de 1993 "*Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones*", establece que: "*Son características del Control Interno las siguientes: a) El sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad*".

En el mismo sentido, el artículo 4º determina que: "*Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno: (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos*". (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, la entidad individualmente considerada es responsable y autónoma en la administración y control de sus bienes, lo cual conlleva el hecho de tener que implantar los procedimientos que soporten los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad, así como, la adopción de normas para la protección y utilización de los recursos.

1.2.- En cuanto a la Baja de bienes, el numeral 2.2.4.4 del PGCP, determina, que: "*Las Propiedades, planta y equipo que hayan sido dados de baja, deben retirarse contablemente afectando el costo histórico, los ajustes por inflación (acumulados a 31 de diciembre de 2000), los registros de depreciación o amortización acumulada, así como las valorizaciones, desvalorizaciones y provisiones que afecten al activo correspondiente (...)*". Los registros contables, para el retiro de tales bienes los determina la situación que la origina, entre otras, "*pérdida de bienes, por siniestro o inservibles*".

En relación con los bienes inservibles se establece que: "*Los activos totalmente depreciados o amortizados, que sean retirados del servicio, por considerarse inservibles,*

se registrarán en la cuenta de orden deudora, 8315- Activos totalmente depreciados, agotados o amortizados, hasta tanto se defina su destinación final.

Igualmente, aquellos activos que no se encuentren en condiciones de uso y no están totalmente depreciados o amortizados, afectarán la cuenta de gastos extraordinarios 581033- Pérdida en baja de propiedades, planta y equipo, por el valor residual, afectando adicionalmente la cuenta 8315- Activos totalmente depreciados, agotados o amortizados(...)"

1.3.-La norma técnica de otros activos contenida en el numeral 1.2.7.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública- PGCP, establece que *"Comprende los derechos y bienes tangibles que son complementarios para el cumplimiento del cometido estatal o están asociados a su administración y mantenimiento, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, tránsito o modalidad especial adquisición (...). Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien y su condición, en los siguientes conceptos: (...) En relación con la modalidad del encargo en bienes entregados a terceros, (...)"*

Los bienes entregados a terceros se registran en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, la cual se describe como el *"Valor de los bienes muebles e inmuebles, de propiedad del ente público, entregados a terceros para su uso o administración, mediante contratos de comodato, encargo fiduciario o "Leasing", que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos (...)"*.

Se clasifican como Bienes Entregados a Terceros aquellos en relación con los cuales la entidad celebre contratos de administración, "leasing", asociación, comodato, y concesión.

Ahora bien, en cuanto a las Propiedades, Planta y Equipo la norma técnica contenida en el numeral 1.2.7.1.1 del PGCP, determina que *"Comprende los bienes tangibles adquiridos, construidos, o que se encuentran en tránsito, en construcción, en mantenimiento, o en montaje y que se utilizan para atender necesidades sociales, mediante la producción de bienes, la prestación de servicios, o para la utilización en la administración o usufructo del ente público, y por tanto no están destinados para la venta en desarrollo de actividades comerciales, siempre que su vida útil probable, en condiciones normales, exceda de un año, entendiéndose éste, como el tiempo o los factores necesarios para estimar la operatividad del bien.* (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, de conformidad con el artículo 1973 del Código Civil el *"Contrato de arrendamiento es un contrato en el que las dos partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o prestar un servicio y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado (...)"*. Los bienes objeto de este tipo de contrato se clasifican como propiedades, planta y equipo, pues de ellos se esta usufructuando la entidad a través de un ingreso por concepto de arrendamiento, al cual se asocia el gasto por depreciación, en cumplimiento del principio de contabilidad pública de *Asociación de ingresos, costos y gastos* que establece: *"Los flujos monetarios que representen ingresos, costos y gastos deben estar adecuadamente asociados en el período contable. (...)"*.

CONCLUSIÓN

1.1 Las entidades públicas están facultadas por la Constitución y la Ley para desarrollar los procedimientos que soporten el sistema contable y les permita el cumplimiento de las normas que se adopten para la protección y utilización racional de los recursos.

1.2.-Si como consecuencia del punto anterior se determina dar de baja los bienes, el valor de su retiro debe corresponder al procedimiento mediante el cual "Las Propiedades, planta y equipo que hayan sido dados de baja, deben retirarse contablemente afectando el costo histórico, los ajustes por inflación (acumulados a 31 de diciembre de 2000), los registros de depreciación o amortización acumulada, así como las valorizaciones, desvalorizaciones y provisiones que afecten al activo correspondiente (...)".

Los registros contables, para el retiro de tales bienes los determina la situación que la origina, entre otras, "pérdida de bienes, por siniestro o inservibles".

1.3.- Los bienes muebles o inmuebles sobre los cuales el ente público celebre contratos de arrendamiento percibiendo por ellos un ingreso, se clasifican como Propiedades, Planta y Equipo, y le serán aplicables las normas técnicas y procedimentales definidas en el PGCP.

CONCEPTO 42203 DE MAYO 31 DE 2004

TEMA: Contribución a Superintendencias

SUBTEMA: Devolución de cheques

Doctor
OSCAR BETANCOURT CAICEDO
Jefe de División Financiera (E)
Superintendencia Nacional de Salud

ANTECEDENTES

En atención a su oficio del 28 de abril de 2004, en el cual solicita concepto sobre "el procedimiento a seguir con la devolución de cheques a terceros que por alguna causal no pueden ser cobrados por parte de la entidad (...) Así mismo, solicito aclaración si contablemente la caja general debe afectarse con la devolución de estos cheques; de ser así, cuál sería el registro contable para el ingreso y que pasaría con la cuenta deudora" (Sic). Este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta

de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Los derechos de cobro por concepto de contribuciones a superintendencias son registrados en la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, en la subcuenta 140135-CONTRIBUCIONES A SUPERINTENDENCIAS, esta cuenta se describe como los "*Derechos a favor del ente público, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros*". La contrapartida de esta cuenta "*corresponde a las subcuentas que conforman la cuenta 4110-No Tributarios (...)*". Su dinámica establece que: "*Se debita con: El valor causado por los diferentes conceptos de ingresos no tributarios (...). Se acredita con: El valor del pago total o parcial de los ingresos no tributarios (...)*"

Así mismo, la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES, corresponde "*A los fondos disponibles en cuenta corriente, de ahorros y depósitos simples. (...) La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman la cuenta 1105-Caja y a las demás subcuentas que registren las transacciones, en cuya realización se involucre, la recepción de pagos mediante consignación en cuentas de depósito del ente público*". Su dinámica establece que: "*Se debita con: 1.- El valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos (...). Se acredita con: 2.- El valor de las notas débito expedidas por las entidades financieras por conceptos tales como gastos bancarios, cheques devueltos, pagos de obligaciones financieras y otros (...)*" (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, la cuenta 1105-CAJA, corresponde a los "*Fondos en dinero, cheques y comprobantes de pago con tarjetas, de disponibilidad inmediata*" Su dinámica establece que: "*Se debita con: 2) Los valores en cheques y comprobantes de pago efectuados con tarjetas, devuelto por los diferentes establecimientos bancarios (...). Se acredita con: 1) El valor de los depósitos efectuados en cuentas de bancos, corporaciones u otras entidades financieras. 2) El valor correspondiente a los cheques devueltos que se trasladen a las acciones de cobro que correspondan (...)*" (Subrayado fuera de texto)

Los derechos constituidos a favor del ente público, por concepto de contribuciones y registrados en la subcuenta 140135-CONTRIBUCIONES A SUPERINTENDENCIAS, se disminuyen (se acredita) con el valor recibido en efectivo, cheques y comprobantes de pago con tarjetas, correspondiéndole registro debito a la cuenta 1105-CAJA y/o 1110-BANCOS Y CORPORACIONES, dependiendo si los recursos se reciben en la caja entidad o si el tercero consigna directamente en las cuentas bancarias.

Con el valor de los depósitos efectuados mediante consignaciones o traslados bancarios por diferentes conceptos se debita la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES y se acredita la cuenta 1105-CAJA.

Si por alguna de las causales establecidas por las entidades financieras, los cheques consignados en las cuentas bancarias de la entidad son devueltos, estamos ante la aplicación de la dinámica dos del debito de la cuenta caja "*2) Los valores en cheques y*

comprobantes de pago efectuados con tarjetas, devuelto por los diferentes establecimientos bancarios” y la dinámica dinámica dos del crédito de la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES “2.- El valor de las notas débito expedidas por las entidades financieras por conceptos tales como gastos bancarios, cheques devueltos, pagos de obligaciones financieras y otros”

CONCLUSIÓN

El registro de los cheques depositados en las cuentas bancarias de la entidad y que son devueltos por los establecimientos bancarios, se registran de conformidad con la dinámica de las cuentas 1105-CAJA y 1110-BANCOS Y CORPORACIONES, así:

- Con la devolución del cheque a la entidad.

Códigos	Denominación	Débitos	Créditos
1105	CAJA		
110501	Caja principal	XXX	
1110	BANCOS Y CORPORACIONES		
1110XX	Subcuenta que corresponda		XXX

Si la entidad, devuelve el cheque al respectivo deudor o se traslada a las acciones de cobro que correspondan, se constituye el respectivo derecho y acreditando la cuenta 1105-CAJA.

Códigos	Denominación	Débitos	Créditos
1401	INGRESOS NO TRIBUTARIOS		
140135	Contribuciones a superintendencias	XXX	
1105	CAJA		
110501	Caja principal		XXX

CONCEPTO 44615 DE MAYO 31 DE 2004

TEMA: Embargo y secuestro de bienes

SUBTEMA: Contabilización del embargo y secuestro de vehículos

Doctora
CLARA INÉS RIVERA PEÑA
Profesional Especializado
Área de Contabilidad
Instituto Nacional de Vías
Ciudad

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación.

En su oficio solicita el procedimiento contable a seguir para el registro de la operación de embargo y secuestro establecido por el Tribunal Contencioso Administrativo del Valle del Cauca a vehículos del Instituto Nacional de Vías.

CONSIDERACIONES

Las Normas Técnicas Relativas a las Cuentas de Orden establece que las CUENTAS DE ORDEN DE CONTROL "Comprenden las operaciones que el ente público realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera. Igualmente incluyen aquellas que permiten ejercer un mayor control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Para efectos de revelación en las cuentas deudoras y acreedoras de control se clasifican los bienes, propios o de terceros, los derechos y los compromisos que exigen seguimiento y control".

Por su parte, la Norma Técnica relativa a las Notas a los Estados Contables del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP expresa que "Corresponden a las explicaciones que complementan los estados contables y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria, de los hechos financieros, económicos y sociales relevantes, la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos, de difícil representación o medición cuantitativa, que han afectado o puedan afectar la situación del ente público".

En este sentido, las notas de carácter específico relativas a situaciones particulares de las clases, grupos, cuentas y subcuentas establece que "Relaciona la información adicional que permita efectuar un mejor análisis de las cifras consignadas en los Estados contables, atendiendo a los principales rubros que conforman los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, gastos, cuentas de orden y, cuentas de planeación y presupuesto del ente público".

CONCLUSIÓN

Dado que la situación presentada en su consulta no constituye la eliminación de los bienes de la información contable, la entidad podrá realizar un registro en CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS DE CONTROL, por el valor de los bienes objeto de embargo y secuestro, y deberá revelar en las notas a los estados contables la situación presentada.

CONCEPTO 42773 DE JUNIO 03 DE 2004

TEMA: Propiedades, planta y equipo no explotados

SUBTEMA: Depreciación acumulada y provisión de bienes no explotados

Doctor
MANUEL CAMPO IBARRA
Gerente de Contabilidad
Corporación Eléctrica de la Costa Atlántica S.A. E.S.P. -CORELCA

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación en la cual plantea que no existe una subcuenta en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, del Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública- PGCP, para el registro de la depreciación acumulada y del ajuste por inflación a la depreciación de los bienes que, habiendo estado en servicio, son trasladados a este concepto, así como de las provisiones constituidas, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

- Depreciación de Propiedades, planta y equipo

En cuanto a la depreciación, el numeral 1.2.7.1.1 Norma técnica de Propiedades, planta y equipo, del PGCP establece que *"Por regla general la depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos a la generación de productos o servicios del ente público. No obstante, aquellos activos considerados de menor cuantía, podrán depreciarse totalmente en el período en el cual fueron formados o adquiridos. La determinación de la depreciación debe efectuarse mediante criterios de reconocido valor técnico, aplicando aquel que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente (...)"*. (Subrayado fuera de texto)

La depreciación así constituida se registra en la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (Cr), la cual se describe como *"Valor acumulado de la pérdida de capacidad operacional que ha sufrido la propiedad, planta y equipo por el uso u otros factores normales, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo ajustado por erogaciones capitalizables."*

Su dinámica establece que *"Se debita con: 1.-El valor acumulado de la depreciación que tengan los bienes a la fecha de enajenación, cesión, aporte u otra modalidad de retiro. 2.- El valor de la depreciación acumulada de los bienes retirados del servicio por deterioro, obsolescencia, destrucción, pérdida u otras causas.3.-El valor de los ajustes por inflación individualizados de la depreciación acumulada de los bienes enajenados, retirados y trasladados. Se acredita con: El valor de la depreciación calculada periódicamente."*

Para efectos del cálculo de la depreciación el numeral 2.2.4.3.1 del PGCP establece que: "La depreciación se calculará sobre el 100% del valor del activo (incluyendo el ajuste por inflación acumulado hasta 31 de diciembre de 2000) para cada bien individual y de ello se llevará un registro permanente en Kárdex, así como un cuadro de depreciación que formará parte integral de la información contable".

Ahora bien, el manual de procedimientos del PGCP en el numeral 2.2.3.6 establece en cuanto a las Propiedades, planta y equipo no explotados que *"Corresponde a los bienes muebles e inmuebles que no han sido objeto de uso o explotación, así como aquellos que debido a características o circunstancias especiales diferentes al mantenimiento, no están siendo utilizados por el ente público. En esta cuenta no se incluyen los conceptos de bienes inservibles y bienes muebles en bodega".* (Subrayado fuera de texto)

La depreciación corresponde a la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos a la generación de productos o servicios del ente público. En consecuencia, cuando un activo sea retirado temporalmente del servicio, debe suspenderse la depreciación hasta cuando empiece a usarse nuevamente, tal como lo establece el numeral 2.2.4.3.1.11 *"Suspensión de la depreciación. Cuando un activo sea retirado temporalmente del servicio por situaciones tales como mantenimiento, o porque se encuentran contabilizados en la cuenta Propiedades, planta y equipo no explotados, debe suspenderse la depreciación hasta cuando empiece a usarse nuevamente."*

En el mismo sentido, la descripción de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, determina que corresponde al *"Valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad del ente público que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación para el desarrollo de su cometido estatal (...)"*

Así mismo, su dinámica establece que *"Se debita con: (...) 2.- El valor de los bienes que dejen de utilizarse, con excepción de los retirados para mantenimiento. Se acredita con: 1.- El valor de las propiedades, planta y equipo que se colocan en servicio. 2.-El valor registrado en libros al momento de su enajenación o entrega a cualquier título.3.-El valor de los ajustes por inflación individualizados, de las propiedades, planta y equipo, que se trasladan al servicio, se enajenen o entreguen a cualquier título (...)"*

Se registra en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad del ente público que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación para el desarrollo de su cometido estatal, mientras permanezcan en esta condición no serán

objeto de depreciación, puesto que no existe contribución a la generación de bienes o servicios.

- Provisión para Propiedades, Planta y Equipo

En cuanto a la provisión la norma técnica de Propiedades, planta y equipo establece que *"Deben reconocerse provisiones de conformidad con las normas contables vigentes, cuando éstas sean procedentes como resultado de la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; así mismo, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo, o por el deterioro que sufren las propiedades, que requieren condiciones ambientales específicas para su funcionamiento o conservación (...)"*.(Subrayado fuera de texto)

Las provisiones así constituidas se registran en la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (Cr), la cual se describe como *"Registra el menor valor de las propiedades, planta y equipo, resultante de la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; así mismo, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo, o por el deterioro que sufren las propiedades que requieren condiciones ambientales específicas para su funcionamiento o conservación"*.

CONCLUSIÓN

- La depreciación como el reconocimiento de la contribución de un activo a la generación de bienes y servicios, se registra en la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (Cr), el saldo que revela esta cuenta se constituye con los valores crédito correspondientes al valor de la depreciación calculada periódicamente y, se debita con el valor acumulado por depreciación en la fecha en que el activo se enajene, se entregue en cesión, aporte o se retire del servicio. En consecuencia, hasta cuando una de estas situaciones se presente la depreciación permanece registrada en esta cuenta, y el traslado del activo a la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS no genera en si mismo, ningún registro en la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (Cr).
- Por su parte la provisión constituida *"como resultado de la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; así mismo, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo, o por el deterioro que sufren las propiedades, que requieren condiciones ambientales específicas para su funcionamiento o conservación"*, se registra en la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Ahora bien, con el fin de tener la historia individual del activo debe aplicarse el numeral el numeral 2.2.4.3.1 del PGCP en cuanto a *"llevar un registro permanente en kárdex del activo"*.

CONCEPTO 41804 DE JUNIO 04 DE 2004

TEMA: Norma técnica relativa a los activos

SUBTEMA: Reconocimiento y revelación de activos de menor cuantía

Señores
CENTRAL DE ABASTOS DE BUCARAMANGA

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, atentamente me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo establece la Resolución 540 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

En su comunicación nos consulta si existe normatividad referente a la contabilización de activos menores tales como cosedoras, calculadora, estabilizadores etc, y si se deben contabilizar como activos fijos, activos de operación o directamente en el gasto.

CONSIDERACIONES

El numeral 2.2.3. del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece los aspectos conceptuales relativos al reconocimiento y revelación de los activos de propiedades planta y equipo:

"Corresponde a los bienes tangibles que cumplen las siguientes características:

- De propiedad del ente público.
- Adquiridos a cualquier título, para usarlos en la prestación de servicios o en la producción de bienes, usufructuarlos o utilizarlos en la administración del ente público, así como aquellos que por circunstancias especiales no están siendo explotados.
- No están destinados para la venta en desarrollo de actividades comerciales.
- Su vida útil probable estimada en condiciones normales de funcionamiento excede de un año".

El numeral 2.2.4.3.9 relativo al reconocimiento y registro de la depreciación de activos de menor cuantía establece que: "Los activos depreciables adquiridos a partir del 1º de enero de 1999, cuyo valor total de adquisición sea igual o inferior a \$620.000 (Hoy \$840.000), podrán depreciarse totalmente, para efectos contables, en el mismo año en que se adquieran, sin considerar la vida útil de los mismos. Este valor se modificará anualmente,

de acuerdo con el decreto que expida el Gobierno Nacional, relacionado con los reajustes a los valores absolutos expresados en moneda nacional referente a esta clase de bienes. Igualmente podrán depreciarse con estos criterios los saldos que figuren en el balance de los activos adquiridos en años anteriores”.

De otra parte, el numeral 2.2.4.3.10 relacionado con el registro de los bienes adquiridos por un valor inferior a medio (0.5) salario mínimo legal mensual vigente, que para el año 2004 corresponde a \$179.000, expresa que: "*Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo legal mensual vigente, podrán llevarse directamente al gasto, sin detrimento de adoptar las medidas necesarias para garantizar la gestión del control administrativo y fiscal que deba tenerse sobre ellos, o, al activo como una propiedad, planta y equipo si la entidad así lo determina. Igual procedimiento puede adoptarse en relación con los bienes adquiridos con anterioridad a la entrada en vigencia de esta norma*".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los activos considerados de menor cuantía deben registrarse teniendo en cuenta el costo de adquisición, si es igual o inferior a \$898.000 (para el año 2004), podrán ser objeto del registro total de la depreciación, para efectos contables, en el mismo año en que se adquieran, sin considerar la vida útil de los mismos, o si se adquieran por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo legal mensual vigente, que para el año 2004 corresponde a \$179.000, podrán llevarse directamente al gasto.

En el evento de que llegará a decidirse por alguno de los procedimientos expuestos, se podrán llevar directamente al gasto o al activo como una propiedad, planta y equipo, de manera independiente al manejo administrativo que la entidad tenga resuelto para sus bienes, de acuerdo con los objetivos del control interno expuestos en el Artículo 4 de la Ley 87 de 1993.

CONCEPTO 42086 DE JUNIO 04 DE 2004

TEMA: Estados Contables

SUBTEMA: Facultad de la junta de socios para cambiar los estados contables

Doctor
JERONIMO MANUEL GUERRA CÁRDENAS
Director Vigilancia Fiscal
Contraloría General de la República

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación en la cual solicita concepto para establecer si la junta de socios de ALCALIS tiene la facultad para cambiar los estados contables que fueron presentados a la Contraloría General de la República y a al Contaduría General de la Nación, y que fueron objeto de revisión, me permito hacerle las siguientes precisiones de forma general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador general de la Nación:

CONSIDERACIONES:

Para dar respuesta a su consulta debemos remitirnos al Plan General de Contabilidad Pública, que en su numeral 1.2.6.10., establece como principio de contabilidad pública el correspondiente a los Hechos posteriores al cierre, definiendo que " Las informaciones conocidas con posterioridad a la fecha de cierre y antes de la emisión de los estados contables, que por su importancia suministren evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de dicha fecha, deben registrarse en el mismo período".

De otra parte, el parágrafo 2º de la Resolución 250 de 2003, establece que " Las entidades públicas y privadas sujetas al ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública -PGCP-, que deban someter su información financiera, económica y social a la aprobación de asambleas de accionistas o juntas directivas, deberán remitir la correspondiente al 31 de diciembre a la Contaduría General de la Nación en la fecha establecida en el presente artículo, sin perjuicio de garantizar que la información que quede incorporada en el balance general de la nación sea la aprobada por la asamblea general o la junta directiva. Para ello, si la información aprobada llegara a ser modificada con respecto a la enviada previamente, deberá remitirse nuevamente acompañada del acta de aprobación respectiva, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la realización de la asamblea o junta".

Así las cosas, y teniendo en cuenta los términos de su consulta, los estados contables presentados a la Contaduría General de la Nación en las fechas establecidas en la Resolución 250 de 2003, pueden ser susceptibles de modificación, en la medida en que se requiera la aprobación por parte de la junta de socios, pero necesariamente deberán ser presentados, una vez hayan sido modificados, dentro de los términos establecidos en la mencionada resolución.

CONCLUSIÓN

En atención a lo anteriormente expuesto, y realizado el análisis correspondiente podemos concluir que la junta de socios de ALCALIS si tiene la facultad de modificar los estados contables y volverlos a presentar a la Contaduría General de la Nación, dentro de los términos establecidos.

CONCEPTO 42290 DE JUNIO 04 DE 2004

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Cálculo de vida útil y valorización

Doctora
RUTH FABIOLA DIAZ GOMEZ
Profesional Especializado
Instituto Nacional de Salud

ANTECEDENTES

En atención a su consulta en la cual solicita concepto para establecer si el Instituto Nacional de Salud-INS, debe valorizar y calcular la vida útil de los bienes que se constituyen en Propiedades, planta y equipo, de acuerdo con las situaciones que a continuación se plantean, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

"1.- El INS cuenta con una base de datos en UNIX información externa a la contable que contienen el costo histórico, los ajustes por inflación a 31 de diciembre de 2000 y calcula mensualmente la depreciación de cada uno de los elementos correspondientes a propiedad, planta y equipo con excepción de los inmuebles.

2.-En el año 1998 se asignó valores a los bienes que no contaban con soporte sobre su adquisición y/o costo histórico.

3.- El INS mediante conteo físico realizado en abril 1 de 2003 confirmó la información de la base de datos UNIX, por lo que se constituye en el inventario real de nuestros activos fijos.

4.- Sin embargo la sumatoria de los rubros contables difieren en aproximadamente \$5 millones frente a la totalidad que reporta UNIX, es decir mediante compensación de menores y mayores valores la diferencia neta es de \$5 millones.

5.- A los activos de propiedad, planta y equipo no se les ha efectuado actualización de valorización”.

CONSIDERACIONES

La respuesta a su consulta se sustentará en el Marco conceptual numeral 1.2.7.1.1 “Norma técnica de propiedades, planta y equipo” y el numeral 2.2.4.2.4 del manual de procedimientos “Instrucciones relativas al reconocimiento y revelación de las Propiedades, planta y equipo”, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, las cuales son aplicables a “los bienes tangibles adquiridos, construidos,(...) no están destinados para la venta en desarrollo de actividades comerciales, siempre que su vida útil probable, exceda de un año(...)”, bien sea que se trate de bienes muebles e inmuebles.

- **Periodicidad de los avalúos**

La norma técnica de propiedades, planta y equipo establece que los bienes que la conforman *“Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos tales como: el costo de reposición, el valor de realización, valor presente (capitalización de rentas o ingresos) y el método (técnica) residual. Para establecer el costo de reposición pueden emplearse avalúos o precios de referencia, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos, debiendo realizar para el efecto los respectivos avalúos técnicos”*(Subrayado fuera de texto)

Como producto de las actualizaciones se registrará teniendo en cuenta que *“Las valorizaciones y desvalorizaciones se reconocerán como resultado del análisis comparativo, entre el valor determinado producto de las actualizaciones realizadas y el valor en libros del respectivo bien”*.

En cuanto a la vigencia de los avalúos, el numeral 2.2.4.2.4 determina que *“Los avalúos de que trata la Resolución 276 de Octubre 18 de 2001, deberán efectuarse a partir de la expedición de la norma y tendrán una vigencia de dos (2) años. Sin embargo, las entidades públicas que hayan practicado avalúos durante el año inmediatamente anterior a la expedición de esta norma, podrán mantener registrado dicho valor durante el tiempo que reste para completar el lapso de dos (2) años”*. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente contempla que "No obstante lo anterior, siempre que a juicio del representante legal, el valor registrado del bien no refleje su realidad económica, deberá efectuarse la actualización respectiva (...)"

Las valorizaciones y desvalorizaciones se constituyen como resultado de la comparación del valor en libros frente al resultado obtenido en la aplicación de métodos de actualización tales como, el costo de reposición, el valor de realización, valor presente y el método (técnica) residual, empleando avalúos o precios de referencia, y tendrán una vigencia de dos (2) años. No obstante, siempre que a juicio del representante legal, el valor registrado del bien no refleje su realidad económica, deberá efectuarse la actualización respectiva.

- **Ajustes a la vida útil**

EL numeral 1.2.7.1.1 Norma técnica de propiedades, planta y equipo, establece que la depreciación *"debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos a la generación de productos o servicios del ente público. No obstante, aquellos activos considerados de menor cuantía, podrán depreciarse totalmente en el período en el cual fueron formados o adquiridos. La determinación de la depreciación debe efectuarse mediante criterios de reconocido valor técnico, aplicando aquel que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente (...)"*(Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, el numeral 2.2.3.4 del PGCP, establece que la vida útil, *"Corresponde al lapso durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por un ente público en la prestación de servicios o en la producción de bienes, no obstante considerar características o circunstancias tales como, especificaciones de fábrica, deterioro por uso, acción de factores naturales u obsolescencia por avance tecnológico, entre otros conceptos. También se considera vida útil el número de unidades de producción u otras similares que el ente público espera obtener del activo.*

La vida útil puede ser modificada cuando circunstancias especiales, cambien la capacidad de producción o de servicios de las propiedades, planta y equipo."(Subrayado fuera de texto)

En cuanto a los ajustes a la alícuota de depreciación, el numeral 2.4.3.1.2 establece que *"La vida útil estimada de un activo depreciable puede ser diferente a su vida física, por lo cual deberá revisarse periódicamente. Cuando se compruebe que la vida útil de un activo es diferente a la estimada inicialmente, debe modificarse la alícuota de depreciación de tal manera que se ajuste a la vida útil real con base en cálculos de reconocido valor técnico. Bajo esta circunstancia, el saldo por depreciar se distribuirá entre los años que resten de la nueva vida útil estimada.* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, *"El método de depreciación adoptado debe revisarse periódicamente con el fin de ajustarlo a los cambios significativos que llegaren a presentarse en el patrón esperado de beneficios económicos. Debe cambiarse cuando circunstancias especiales lo ameriten, de acuerdo con los servicios recibidos del activo, caso en el cual el efecto de dicho cambio*

debe cuantificarse y revelarse en las Notas a los Estados Contables, indicando las razones que lo justificaron (...).(Subrayado fuera de texto)

La depreciación debe ser calculada mediante la aplicación de criterios de reconocido valor técnico, buscando aquel que refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo.

- **Compensación de menores y mayores valores de activos**

La "No compensación" corresponde a un principio de contabilidad pública el cual se enuncia, así: *"En ningún caso deben compensarse las partidas de activos y pasivos del balance, ni las de gastos e ingresos que integran el estado de actividad, ni los gastos e ingresos correspondientes a la programación y ejecución presupuestal"*.

Ahora bien, en cuanto a mantener un registro individualizado de los activos el numeral 2.2.4.3.1 del PGCP establece que: "La depreciación se calculará sobre el 100% del valor del activo (incluyendo el ajuste por inflación acumulado hasta 31 de diciembre de 2000) para cada bien individual y de ello se llevará un registro permanente en Kárdex, así como un cuadro de depreciación que formará parte integral de la información contable".

CONCLUSIÓN

- **Actualización de los avalúos**

La vigencia de los avalúos está determinada en el numeral 2.2.4.2.4, el cual determina que *"Los avalúos de que trata la Resolución 276 de Octubre 18 de 2001, deberán efectuarse a partir de la expedición de la norma y tendrán una vigencia de dos (2) años. Sin embargo, las entidades públicas que hayan practicado avalúos durante el año inmediatamente anterior a la expedición de esta norma, podrán mantener registrado dicho valor durante el tiempo que reste para completar el lapso de dos (2) años"*. (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente contempla que *"No obstante lo anterior, siempre que a juicio del representante legal, el valor registrado del bien no refleje su realidad económica, deberá efectuarse la actualización respectiva (...)"*

- **Ajustes a la vida útil**

La vida útil puede ser modificada cuando circunstancias especiales, cambien la capacidad de producción o de servicios de las propiedades, planta y equipo. *"En todos los casos, la vida útil de un activo depreciable debe definirse por parte del ente público, en relación con el servicio esperado del activo"*.

- **No compensación**

Para efectos de evitar las compensaciones de valores entre los diferentes bienes que conforman las Propiedades, planta y equipo, es necesario que la entidad mantenga un registro individualizado da cada bien en particular para lo cual es procedente aplicar el

numeral el numeral 2.2.4.3.1 del PGCP en cuanto a "*llevar un registro permanente en kárdex del activo*".

Por último, si la entidad está adelantando el proceso de saneamiento contable, deberá aplicar la Circular Externa 056 de 2004, en cuanto a la valoración de bienes y el registro del valor actual, contenido en el numeral *5.5 Ajustes de saldos contables con el valor determinado en la toma física de bienes*.

CONCEPTO 45054 DE JUNIO 04 DE 2004

TEMA: Subsidios de costos educativos

SUBTEMA: Contabilización de subsidios de costos educativos

Doctor
EDWIN ALONSO MARIÑO ORTIZ
Contador Externo
Secretaría de Educación
Departamento de Casanare
Yopal, Casanare

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita que se le indique cómo deben ser contabilizados los recursos recibidos por las instituciones educativas, producto de los subsidios de costos educativos que otorga el ente territorial a la población pobre y vulnerable.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta se debe tener en cuenta el numeral 1.2.7.1.4. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA O SOCIAL del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP , el cual define los INGRESOS en el siguiente sentido: "Expresión monetaria de los flujos percibidos por el ente público en el período contable, que refleja la obtención de recursos originados en desarrollo de la

actividad financiera, económica y social, básica o complementaria, susceptibles de incrementar el patrimonio público'.

Así mismo, el capítulo II Descripciones y Dinámicas del Catálogo General de Cuentas del PGCP define la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS en el siguiente sentido: *"Valor de los ingresos causados por el ente público, originados en actividades científicas, académicas, culturales, recreativas, investigativas docentes, de extensión y asesoría, entre otras"*.

Así las cosas, los recursos que reciban las entidades estatales en desarrollo de su cometido estatal relacionados con actividades académicas, científicas, culturales, entre otras, deben reconocerse como INGRESOS, en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto, se concluye que los recursos que reciben las instituciones educativas como producto de los subsidios de costos educativos que otorgan los entes territoriales a la población pobre y vulnerable, debe reconocerse como ingresos en la respectiva subcuenta de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS, dado que corresponden a recursos que obtiene la institución en desarrollo de su cometido estatal.

CONCEPTO 42082 DE JUNIO 07 DE 2004

TEMA: Responsabilidades

SUBTEMA: Reconocimiento, registro y revelación

Doctor
ÁLVARO BARRETO LUGO
Apoderado de la Liquidación
Telesantarosa en Liquidación
Armenia - Quindío

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20044-42082 este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera

general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Consulta sobre la contabilización que debe realizarse de responsabilidades fiscales según investigación realizada por la Contraloría a dos extrabajadores de la entidad, aunque el valor es relevante consideramos procedente su registro solo en cuentas de orden ya que dichos valores se consideran irrecuperables por la insolvencia económica que presentan dichos extrabajadores.

CONSIDERACIONES:

Para absolver los interrogantes formulados es necesario hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

La Contaduría General de la Nación-CGN en lo relacionado con el reconocimiento y registro del proceso de liquidación en entidades públicas, situación en la que se encuentra actualmente TELESANTAROSA, expidió la Circular Externa 053 del 18 de diciembre de 2004, la cual en su numeral 3 establece que *"La liquidación, fusión y escisión, son fenómenos que aseguran una vida limitada de las entidades, o la terminación de las mismas y, como consecuencia de ellos, se modifican las normas contables aplicables, en lo relativo a los criterios de reconocimiento y revelación. No obstante, es importante indicar que si bien en los tres fenómenos mencionados se pierde la continuidad del ente, los criterios de reconocimiento y revelación varían según el caso específico. Para el caso de un ente público en liquidación, el propósito es producir información sobre el grado de avance del proceso de realización de sus activos y cancelación de sus pasivos, por tanto, los sistemas especiales de valoración a precios de mercado con base en los cuales se determina el valor de realización o de mercado, se tendrán como mediciones confiables y verificables. Adicionalmente, para los entes en liquidación, no aplica la clasificación de activos y pasivos en corrientes y no corrientes que generalmente se hace en virtud del principio de "Gestión continuada", pues la realización de los activos para el pago de los pasivos, hace que éstos se clasifiquen en "corriente."* (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto en el ordenamiento normativo señalado, es pertinente precisar que dado que la entidad se encuentra en proceso de liquidación el cual persigue la realización de los activos para el pago de sus pasivos, no es procedente reconocer y registrar en cuentas de orden las responsabilidades fiscales resultantes de la investigación realizada por el organismo de control respectivo, ya que el proceso de jurisdicción coactiva y recaudo no lo llevará a cabo TELESANTAROSA en liquidación sino la Contraloría General de la República-CGR y la Dirección del Tesoro Nacional-DTN o quien haga sus veces.

CONCEPTO 44161 DE JUNIO 08 DE 2004

TEMA: Ingresos y Gastos

SUBTEMA: Ajustes de ejercicios anteriores

Doctor
ALEXANDER RIVERA SALGADO
Contador
Hospital del Sagrado Corazón de Jesús
Quimbaya, Quindío

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, en la cual solicita aclaración sobre la dinámica de la cuenta AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación.

CONSIDERACIONES

La descripción de las cuentas 4815 y 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES establecen que, según corresponda a ingreso o gasto, registran el "valor de las partidas correspondientes al reconocimiento y causación en la vigencia, de hechos o eventos financieros, económicos y sociales originados en vigencias anteriores. Igualmente registra la corrección de errores, originados por equivocaciones matemáticas o, en la aplicación de los principios y normas contables". (Subrayado fuera de texto).

En el ejercicio corriente pueden encontrarse errores en la preparación de los estados contables de uno o más ejercicios anteriores. Estos errores pueden generarse en cálculos matemáticos, aplicación de políticas contables, tergiversación de hechos o inadvertencias. La corrección se incluye en la determinación del resultado del ejercicio corriente.

La contrapartida corresponderá a las subcuentas que registren el tipo de transacción que será objeto de corrección.

CONCLUSIÓN

Las cuentas 4815 y 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES registran todas aquellas operaciones que, no obstante haberse originado en vigencias anteriores, serán

reconocidas y causadas en la vigencia. Así mismo, registra los errores que se adviertan por cálculos matemáticos, aplicación de políticas, normas y principios contables.

El ajuste deberá realizarse de acuerdo con la cuenta que fue afectada. Si guarda relación con un ingreso podrá debitarse o acreditarse para disminuirlo o aumentarlo. Si se relaciona con un gasto podrá debitarse o acreditarse para aumentarlo o disminuirlo. La contrapartida será la cuenta que registre el tipo de transacción objeto de corrección.

CONCEPTO 39203 DE JUNIO 09 DE 2004

TEMA: Glosas recursos NAS

SUBTEMA: Reconocimiento, registro y revelación

Subteniente
WILLIAM EDUARDO BERNAL ARIZA
Coordinador (E) Grupo Contaduría General
Dirección General de la Policía Nacional

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20043-39203 este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Consulta sobre la viabilidad de registrar en la contabilidad de la Dirección Antinarcóticos lo referente a las glosas efectuadas por la NAS en la cuenta responsabilidades pendientes por legalizar; teniendo en cuenta que corresponden a facturas pagadas con recursos NAS por parte de los Fondos Rotatorios manejados en las Unidades Antinarcóticos del País y no reintegrado su valor por la Embajada Americana, quien descontó de los reintegros a favor de los Fondos Rotatorios, un valor por glosas durante la vigencia 2001, quedando un saldo no reconocido por NAS.

CONSIDERACIONES:

Para absolver los interrogantes formulados resulta conveniente, hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

Los sistemas de control interno de las entidades públicas, en cuanto a su diseño y desarrollo, según el literal f) del Artículo 2 de la Ley 87 de 1993 se orientan a "*Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación*", es decir, que se deberá contar con herramientas que permitan estar verificando y evaluando los riesgos latentes a que se expone el ente público, respecto al manejo de los bienes, derechos y obligaciones a su cargo o manejo.

Es así que el literal e) del Artículo 4 de la citada ley, en lo que tiene que ver con los elementos mínimos que deben implementar bajo su responsabilidad los directivos de las entidades públicas, esta el de "*Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos.*"

Por ende en lo que tiene que ver con el adecuado manejo de los recursos públicos, el Artículo 3 de la Ley 610 de 2000, en lo referente a la gestión fiscal establece que "*(...) es el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales.*"

En desarrollo de la gestión fiscal se pueden presentar o generar responsabilidades fiscales, las cuales están definidas en el Artículo 1 de la Ley 610 de 2000 como "*El proceso de responsabilidad fiscal es el conjunto de actuaciones administrativas adelantadas por las Contralorías con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado.*"

Referente al concepto daño patrimonial al Estado, el Artículo 6 de la ley en mención, lo define como "*la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, uso indebido o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado, producida por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional y organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de las contralorías.* (Subrayado fuera de texto)

Dicho daño podrá ocasionarse por acción u omisión de los servidores públicos o por la persona natural o jurídica de derecho privado, que en forma dolosa o culposa produzcan directamente o contribuyan al detrimento al patrimonio público."

En materia contable pública, las NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS contenidas en el numeral 1.2.7.1.1. del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establecen que "*Estas normas están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los bienes y derechos ciertos del ente público,*

derivados del desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. (Subrayado fuera de texto)

Estos bienes y derechos se originan en la ley, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos que los generan. Desde el punto de vista económico, nacen como consecuencia de operaciones que suponen el incremento de los pasivos, el patrimonio o realización de ingresos."

En lo referente a las RESPONSABILIDADES, el numeral en mención establece que "(...) serán reconocidas por el costo de reposición el cual se actualizará de acuerdo con las normas que le sean aplicables al respectivo activo, con el fin de garantizar el mantenimiento del patrimonio público.

A su vez el Modelo Instrumental contenido en el Capítulo II del PGCP, describe la cuenta 1950-RESPONSABILIDADES como "Valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades, para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad o no, de las personas involucradas en el proceso. Se registra en esta cuenta además, el valor de los avances entregados y no legalizados dentro del tiempo establecido para ello. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o fondo objeto del proceso de responsabilidad." (Subrayado fuera de texto)

En todo caso, la norma técnica y modelo instrumental expuestos son de origen y efecto contable, y no pretenden sustituir el ejercicio de las acciones legales o fiscales que puedan desprenderse por la omisión o error en cumplimiento de las funciones de los servidores públicos, y puedan ocasionar detrimento patrimonial al Estado.

CONCLUSIÓN

En lo correspondiente a la viabilidad de registrar en la contabilidad de la Dirección Antinarcóticos lo referente a las glosas a los recursos NAS efectuadas por la Embajada Americana en la cuenta responsabilidades pendientes por legalizar, es pertinente precisar que el catálogo general de cuentas del PGCP, no contiene un concepto denominado "*responsabilidades pendientes por legalizar*". Existe el concepto 1950-RESPONSABILIDADES, el cual se subdivide en 195002-RESPONSABILIDADES FISCALES, 195003-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-INTERNAS y 195004-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-AUTORIDAD COMPETENTE.

Así las cosas, se deberá analizar el convenio que reguló la ejecución de los recursos NAS, a efectos de establecer si se adoptaron las normas de protección y utilización de dichos recursos, en desarrollo del sistema de control interno de la entidad. Si como resultado del análisis, verificación y evaluación, la entidad considera pertinente el iniciar un proceso de responsabilidad, deberá proceder a reconocer y registrar tal hecho, conforme a las consideraciones contables enunciadas.

CONCEPTO 40539 DE JUNIO 15 DE 2004

TEMA: Redes férreas, fluviales y marítimas

SUBTEMA: Contabilización de la Inversión en redes férreas, fluviales y marítimas

Doctora
CLARA INÉS RIVERA PEÑA
Profesional Especializado
Área de Contabilidad
Instituto Nacional de Vías-INVIAS

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita se le indique en que cuentas del activo, se debe registrar la INVERSIÓN recibida de FERROVÍAS relacionada con la red férrea no concesionada, la recibida del Ministerio de Transporte correspondiente a la red fluvial y marítima no concesionada y la que en adelante realice el INVIAS, de acuerdo con la modificación de su objeto social, conforme lo establece el Decreto 2056 de 2003.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el numeral 1.2.7.1.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS que en lo relacionado con las PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO establece que: "Comprende los bienes tangibles adquiridos, construidos, o que se encuentran en tránsito, en construcción, en mantenimiento, o en montaje y que se utilizan para atender necesidades sociales, mediante la producción de bienes, la prestación de servicios, o para la utilización en la administración o usufructo del ente público (...)".

Así mismo, la mencionada norma técnica en lo referente a los activos denominados BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES expresa que: "Comprende los bienes destinados para el uso y goce de todos los habitantes del territorio nacional, que son de dominio del ente público y pueden o no, ser administrados por éste.

Están orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución”.

La misma norma técnica en cuanto a los activos denominados RECURSOS NATURALES Y DEL AMBIENTE establece que: “Los recursos naturales y del ambiente son bienes tangibles e intangibles, que por sus propiedades, especie, género o clase, se encuentran en la naturaleza y el ambiente sin que hayan sido objeto de transformación. Comprende los recursos existentes, los formados, más todas aquellas inversiones adelantadas y orientadas a conservar o explotar los recursos naturales y del ambiente, así como el costo de ejecutar cualquier actividad conexas con la conservación de los mismos”. (El subrayado es nuestro).

Lo anterior, para significar que en la respuesta a la consulta formulada sobre INVERSIONES realizadas por FERROVIAS relacionada con la Red Férrea y por el Ministerio de Transporte correspondiente a la Red Fluvial y Marítima y la que realizará el Instituto, se pueden presentar diferentes alternativas de reconocimiento y registro dentro de los conceptos de ACTIVOS, por cuanto dependiendo del tipo de inversión, del objetivo de la misma y del bien en el cual se realiza, ésta puede tener una interpretación como PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO o como RECURSO NATURAL Y DEL AMBIENTE.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la inversión recibida de FERROVIAS relacionada con la Red Férrea no concesionada y la recibida del Ministerio de Transporte correspondiente a la Red Fluvial y Marítima no concesionada y la que en adelante realice el Instituto, debe reconocerse en primera instancia en el grupo de PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, en la cuenta 1650-REDES, LINEAS Y CABLES, subcuenta correspondiente, en el caso que se trate de redes que son propiedad del ente público y fueron adquiridas con el fin de ser utilizadas para el desarrollo de su cometido estatal.

Igualmente, estas inversiones se podrían registrar como BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO si constituyen infraestructura destinadas para el goce y disfrute de la comunidad en general, y no existe restricciones para su uso. En este caso, las cuentas a utilizar son 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN, o 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, en la subcuenta que corresponda o identifique el tipo de bien.

De otra parte, si la inversión que se recibe o la que en adelante se realice corresponde, o fue realizada con el fin de proteger y conservar los recursos naturales, en el caso de la Red Fluvial y Marítima, el registro contable de estas inversiones se puede reconocer en las cuentas del activo RECURSOS NATURALES Y DEL AMBIENTE.

CONCEPTO 45212 DE JUNIO 15 DE 2004

TEMA: Descuentos en compras

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
ANA GLADYS CARO DIAZ
Directora
Fondo de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana del
Municipio de Sabaneta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 6 de mayo de 2004 en la cual consulta acerca del registro contable de los descuentos en compras, teniendo en cuenta que la entidad creó un centro de ventas de materiales para la construcción, y los proveedores conceden descuentos comerciales condicionados por pronto pago. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

La norma técnica relativa al reconocimiento y revelación de los hechos económicos, financieros y sociales, contenida en el numeral 1.2.7.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que el Costo histórico "Está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido el ente para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, harán parte del costo histórico las adiciones y mejoras objeto de capitalización efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso.

En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el valor será el convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de valuación alternativos.

La cifra resultante de las anteriores situaciones constituirá el costo histórico por el cual se registrará la transacción en contabilidad. Dicho valor será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia (...)"

Por su parte, las normas técnicas relativas a los activos, contenidas en el numeral 1.2.7.1.1 del PGCP establecen que “Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente (...)”.

De conformidad con las normas técnicas relativas a los ingresos, “las devoluciones y descuentos deben registrarse (...) como un menor valor del ingreso (...)”.

Con la misma lógica, los descuentos en compras se registran como un menor valor del gasto o el activo, según corresponda.

CONCLUSIÓN

Los descuentos condicionados en compras se conceden supeditados a un hecho futuro que puede suceder o no. En el caso particular de la consulta, opera por el pago antes del plazo concedido, de manera que si se cancela antes del mismo, se otorga el descuento; en caso contrario, el pago debe efectuarse por su valor total. La obtención de un descuento condicionado depende de la voluntad y capacidad del comprador que es quien decide si paga antes del plazo o al vencerse el mismo.

Teniendo en cuenta que la entidad creó un centro de ventas de materiales para la construcción, la compra de estos materiales debe registrarse en el grupo 15-INVENTARIOS, por el precio de adquisición. Ahora bien, si la entidad hace uso de los descuentos condicionados por pronto pago, concedidos por el proveedor, su registro corresponde a un menor valor del bien adquirido, razón por la cual deberá acreditarse la cuenta y subcuenta que corresponda, del grupo 15-INVENTARIOS.

CONCEPTO 45690 DE JUNIO 15 DE 2004

TEMA: Operaciones recíprocas

SUBTEMA: Política de reporte de saldos recíprocos

Doctora
LUZ MERY CIFUENTES SILVA
Contadora
CORTOLIMA
Ibagué

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación 04992 del 7 de mayo, mediante la cual consulta cuáles son las políticas sobre los recursos que deben reportarse como recíprocos, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y

abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El numeral 3.2.2.3.1 del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública –PGCP, relativo a la presentación de la información definió “Operación recíproca. Se denomina así la transacción financiera que se realice entre diferentes entes públicos por conceptos que pueden estar asociados con activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o costos, cualesquiera sea el nivel y sector al que pertenezcan”.

Y en el numeral 3.2.2.3.2 en cuanto a la información sobre saldos de operaciones recíprocas se estableció que “La información que se presente en el Modelo CGN-96-002, corresponde tanto a los saldos pendientes de cancelación registrados en el balance, como a los que fueron pagados o causados y que se registraron en el estado de actividad financiera, económica y social”.

La forma de reportarlas se estableció en el numeral 3.2.2.4 del Manual de Procedimientos del PGCP. No obstante, la Contaduría General de la Nación –CGN ha dispuesto en su página en Internet www.contaduria.gov.co, en el link PGCP, el archivo denominado “Tabla de Correlativas” dentro del cual podrá encontrar los enfrentamientos en el siguiente orden: Subcuentas de Activo enfrentado con las subcuentas de Pasivos y Patrimonio, seguido de subcuentas de Ingresos frente a las de Gastos y Costos. Para todos y cada uno de los casos la cuenta recíproca tiene al frente las diferentes posibilidades de reciprocidad.

Para su información, los cruces establecidos forman parte esencial del proceso de consolidación, el cual está estructurado de manera que para casos específicos como el de los seguros, citado en su comunicación, en el que la entidad que lo adquiere registra un gasto y para quien lo vende se constituye en ingreso, es conveniente señalar que es justamente sobre la naturaleza de “intercambio” implícita en las actividades económicas y financieras que se basa el proceso de consolidación y es la razón por la cual los enfrentamientos se encuentran dispuestos como se señaló en el párrafo anterior.

No obstante, en aras de precisar el concepto, se ilustra de manera general sobre el contenido del manual de consolidación relacionado con la “Tabla de Correlaciones” en el cual se indica: “La existencia de la tabla de correlaciones tiene adicionalmente la función de permitir que el aplicativo de consolidación filtre las operaciones reportadas con cuentas que no estén en las reglas de conciliación y hacer un reporte con ellas, el cual puede ser usado para actualización de las reglas de conciliación o para indicarle a la entidad que no debe usar dichas cuentas”.

En el proceso de consolidación también se identifican subgrupos de saldos generados en el cruce de las operaciones recíprocas, diferenciando aquellos que corresponden a errores en su registro, de los que están plenamente justificados por la normatividad y criterio contable. Sobre cada una de estas agrupaciones existen formas concretas de ejercer control y realizar la gestión correspondiente con las entidades.

CONCLUSIÓN

La CGN ha expedido la normativa necesaria para diligenciar correctamente el formato CGN96.002 de Operaciones Recíprocas, el cual es dinámico en la medida que exista retroalimentación por parte de las entidades que permitan afinar las interrelaciones plasmadas en la "Tabla de Correlaciones", en tanto que el concepto es genérico.

En tal sentido, la operación referida al pago de seguros, citada en su comunicación actualmente no se encuentra en la "Tabla de Correlativas", por lo cual se dará traslado a la Subcontaduría de Consolidación para su estudio.

CONCEPTO 45704 DE JUNIO 15 DE 2004

TEMA: Valorizaciones

SUBTEMA: Ajuste a la valorización

Doctora
LUCIA CRUZ PAEZ
Profesional Especializado en Contabilidad y Presupuesto
Lotería del Tolima E.I.C.E
Ibagué – Tolima

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20045-45704 este despacho se permite atender su consulta, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta, conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Consulta sobre un bien que fue objeto de avalúo y por ende del respectivo registro contable de valorización, e igualmente si como consecuencia de la disminución del valor del bien por la aplicación de la depreciación, la valorización debe aumentarse realizando un registro igual al del avalúo inicial

CONSIDERACIONES:

Para absolver las inquietudes de su consulta resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, de acuerdo con el desarrollo que enseguida se presenta.

Es necesario diferenciar lo que en esencia constituyen las valorizaciones y la Depreciación, para lo cual se cita el capítulo II del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP que

describe la cuenta de valorizaciones como el "Aumento neto del valor en libros de los activos, determinado mediante avalúos con criterios y normas de reconocido valor técnico".

Por su parte, en el numeral 1.2.7.1.1 del PGCP establece que, "Por regla general la Depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante la vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos a la generación de productos o servicios del ente público".

El mismo numeral afirma que "Las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como las provisiones, constituyen un menor valor de las Propiedades, planta y equipo, y deberán reflejarse en forma separada. Por su parte cuando haya lugar a la constitución de valorizaciones deberán reflejarse igualmente de manera separada", con lo cual queda establecida la diferencia entre la depreciación, que busca revelar el desgaste de los activos por su uso, y las valorizaciones, que revelan el mayor valor que adquiere un bien por efecto de la comparación entre el valor en libros y el avalúo técnico.

Para diferenciar el valor en libros del costo histórico, se debe tener en cuenta que el numeral 2.2.3.3 del PGCP, con respecto al valor en libros, dice que "Corresponde al valor neto resultante de conjugar el costo histórico, ajustes por inflación (calculados hasta el 31 de diciembre del 2000 hasta tanto se disponga del bien que los originó), depreciación, amortización, provisiones valorizaciones y desvalorizaciones aplicables a cada clase de bien, según sea el caso". Y el numeral 1.2.7.1 define que el "Costo Histórico esta constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido el ente para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación".

Ahora bien, en cuanto al registro contable derivado de la actualización de los bienes que fueron objeto de avalúos, la Contaduría General de la Nación expidió la Circular Externa número 045 de 2001, mediante la cual se dispone que "el registro de la actualización de los avalúos quedará incorporado al cierre del período contable, habiendo afectado las cuentas y subcuentas de conformidad con la norma técnica respectiva, definida en el Plan General de Contabilidad Pública – PGCP vigente y demás normas que lo modifiquen o adicionen. Tratándose de valorizaciones, es decir cuando el valor determinado en el avalúo técnico supere el valor contabilizado en libros", el registro se efectúa debitando la cuenta 1999-VALORIZACIONES y se acredita en la cuenta 3240-SUPERAVIT POR VALORIZACIONES como usted lo plantea.

CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta las consideraciones expresadas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye:

Como se ha considerado anteriormente, el registro de las valorizaciones y de las depreciaciones, tienen efectos diferentes en cuanto a la revelación contable, por lo que no es pertinente ajustar la valorización como resultado de la pérdida de valor por la aplicación de la Depreciación.

Finalmente, conforme a la dinámica contable, las valorizaciones constituyen un mayor del activo, derivado de la diferencia presentada entre el avalúo técnico y su valor en libros, lo cual indica que para realizar el cálculo de la diferencia se debe utilizar el valor en libros y no el histórico del bien, afectando la cuenta 1999-VALORIZACIONES, contra la cuenta 3240-SUPERAVIT POR VALORIZACIONES.

CONCEPTO 45316 DE JUNIO 16 DE 2004

TEMA: Cuentas por pagar

SUBTEMA: Programa víctimas de la violencia

Doctor
WILLIAM TORRES SANCHEZ
Área de Gestión Financiera
Red de Solidaridad Social
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación del 3 de mayo del año en curso, en la que consulta acerca del registro de reconocimiento por ayuda humanitaria y gastos funerarios a las víctimas de la violencia en la cuenta del pasivo, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

De acuerdo con las normas técnicas del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP relativas a los pasivos, se entiende por cuentas por pagar, "(...) las obligaciones del ente adquiridas con personas naturales o jurídicas, diferentes a las entidades financieras, en desarrollo de sus operaciones".

Asimismo, establece que "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 y los gastos financieros a su vencimiento.

Se causarán en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondiente de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, la causación debe estar condicionada al nacimiento de la obligación en virtud de la ley o acto administrativo". (Subrayado por fuera del texto).

El numeral 1.2.6.2 del PGCP define el principio de "Causación" en los siguientes términos: "Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos.

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período".

Ahora bien, teniendo en cuenta el tiempo que transcurre entre la presentación de las solicitudes, el análisis y estudio por parte de la entidad y la expedición del acto administrativo que reconoce la obligación, y dado que se puede estimar para cada solicitud el valor a pagar, consideramos pertinente que la Red de Solidaridad Social - RSS implemente un mecanismo de registro de esta información, para lo cual puede utilizar las Cuentas de Orden Acreedoras, hasta el momento que es reconocida la obligación, con el fin de controlar las potenciales obligaciones y de gestionar los recursos necesarios para atenderlas.

CONCLUSIÓN

La obligación la genera el acto administrativo, que en este caso es la resolución que expide la Red de Solidaridad Social, por la cual se hace el reconocimiento de víctimas de la violencia y se ordena el pago de la ayuda, y en consecuencia la cuenta por pagar se causa en ese momento.

No obstante lo anterior, como previo a la expedición del acto administrativo que reconoce la obligación se requiere de un trámite interno de estudio y análisis de las solicitudes, que puede abarcar un tiempo considerable, sugerimos la pertinencia de que la Red de Solidaridad Social - RSS implemente un mecanismo de registro de esta información, para lo cual puede utilizar la cuenta 9121 – OBLIGACIONES POTENCIALES, hasta cuando se expida el acto administrativo.

CONCEPTO 46277 DE JUNIO 16 DE 2004

TEMA: Propiedad, planta y equipo

SUBTEMA: Pérdida de un equipo

Doctor
JOSE RICARDO RODRIGUEZ DIAZ
Jefe Oficina Asesora de Control Interno
Contraloría General de Cundinamarca
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20045-45704 este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Consulta sobre la forma de asumir la pérdida de un activo que fue reconocido por un menor valor por parte de la compañía de seguros como resultado de la deducción pactada en el contrato.

CONSIDERACIONES:

Para absolver las inquietudes de su consulta resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, de acuerdo con el desarrollo que enseguida se presenta.

El numeral 2.2.4.6 del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en lo relacionado con el tratamiento contable de las propiedades, planta y equipo define que "Las Propiedades, planta y equipo que hayan sido dados de baja, deben retirarse contablemente afectando el costo histórico, los ajustes por inflación, los registros de depreciación o amortización acumulada, así como las valorizaciones, desvalorizaciones y provisiones que afecten al activo correspondiente".

Adicionalmente se establecen los registros contables, los cuales dependerán de la particularidad de cada situación. En este sentido expresa que "Cuando la pérdida del activo se constituye en responsabilidad, se afectará la cuenta 1950- Responsabilidades, por el valor de reposición del bien". Para el caso planteado en la consulta la responsabilidad quedaría constituida por el valor que no cubran los seguros.

Por otra parte, establece que "si el origen del retiro del activo corresponde a causas extraordinarias o fortuitas, la entidad asumirá el valor de la pérdida que no cubran los seguros que amparen el activo de que se trate, afectando la subcuenta de gastos extraordinarios, 581006- Pérdidas en siniestros. Simultáneamente, deberá registrarse en las cuentas de orden de control, el valor de las pérdidas reales como evidencia de las acciones legales y fiscales que deben adelantarse".

CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta las consideraciones expresadas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye:

Para la contabilización de la pérdida de un bien, se procederá conforme a alguna de las situaciones planteadas anteriormente, es decir, afectando la cuenta 1950- RESPONSABILIDADES, si a ello hubiere lugar, por el valor que no cubren los seguros, o

afectando la cuenta 5810–GASTO EXTRAORDINARIO cuando no existe responsabilidad alguna, por el valor no amparado por el seguro.

CONCEPTO 45052 DE JUNIO 17 DE 2004

TEMA: Gastos generales

SUBTEMA: Reintegros

Doctor
CARLOS ARTURO ALOMIA DIAZ
Gerente General
Corporación de Abastecimientos del valle del Cauca S.A-CAVASA
Candelaria - Valle

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación , en la cual consulta sobre la dinámica propuesta para el registro de los valores recaudados de los arrendatarios por concepto de reintegro del servicio de aseo y vigilancia, en las subcuentas 511149-SERVICIO DE ASEO, CAFETERIA, RESTAURANTE Y LAVANDERIA y 510101-SUELDOS DE PERSONAL, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resulta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

En cuanto a los gastos, el numeral 1.2.7.1.4 del Plan General de Contabilidad Publica-PGCP, establece que: "Corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el periodo contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio publico (...)" (Subrayado fuera de texto).

Los gastos así incurridos se registran en el grupo 51-GASTOS DE ADMINISTRACION cuando correspondan a "(...) valores causados para el funcionamiento en desarrollo de actividades que sin tener relación directa con el cometido estatal del ente publico, sirven de apoyo para el cumplimiento de la misión. Incluye los gastos de administración de los entes públicos que desarrollan actividades productivas y manejan costos (...)" (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a los ingresos, la norma técnica establece que correspondan a la "Expresión monetaria de los flujos percibidos por el ente público en el periodo contable, que refleja la obtención de recursos originados en desarrollo de la actividad financiera, económica y social, básica o complementaria, susceptibles de incrementar el patrimonio público (...)". (Subrayado fuera del texto)

Para efectos del registro contable los ingresos se clasifican en Ingresos Fiscales, Venta de Bienes y Servicios, Transferencias y otros conceptos.

Los ingresos por prestación de servicios se clasifican en el grupo 43-VENTA DE SERVICIOS, del Catalogo General de Cuentas de PGCP, el cual se describe como las "Cuentas representativas de los ingresos de los entes públicos, que provienen de las actividades sociales, comerciales, financieras y de servicios comunitarios, en desarrollo de su cometido estatal (...)", en este grupo se encuentra la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, la cual se describe como el "Valor de los ingresos causados por el ente público, provenientes de la prestación de otros servicios no relacionados en las cuentas anteriores.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman la cuenta 1407-Prestación de Servicios, según corresponda. (...):

Así mismo, la cuenta 4810- OTROS INGRESOS EXTRAORDINARIOS, se describe como el "Valor de los ingresos percibidos por el ente público, provenientes de actividades que no corresponden a su cometido estatal y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiéndose como tales aquellas que, frente a las actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia (...)". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, se constituye como una cuenta por cobrar en el código 1470-OTROS DEUDORES, los "Derechos ciertos del ente público, por concepto de operaciones y deudas diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores, tales como reclamaciones, indemnizaciones, pagos por cuenta de terceros, cuotas por cobrar, arrendamientos, honorarios, servicios, y descuentos no autorizados (...)". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

El registro contable para los importes en que se incurra por concepto de gastos de administración o de operación, así como, de los ingresos que de ellos se deriven, se efectuará siguiendo los parámetros que a continuación se señalan.

Las erogaciones en que incurren los entes públicos en el periodo contable, para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias, adelantadas en cumplimiento de la gestión, se registran en las cuentas que conforman el grupo 51-GASTOS DE ADMINISTRACION cuando correspondan a "Valores acusados para el funcionamiento en desarrollo de actividades que sin tener relación directa con el cometido estatal del ente público, sirven de apoyo para el cumplimiento de la misión (...)" en las cuentas 5101-SUELDOS Y SALARIOS, identificando a nivel de subcuenta el concepto que corresponda. Tratándose del servicio de aseo y

vigilancia las subcuentas son 511149-SERVICIOS DE ASEO, CAFETERIA, RESTAURANTE Y LAVANDERIA Y 511113-VIGILANCIA Y SEGURIDAD.

De otra parte, cuando los importes incurridos "(...) corresponden a la porción de aquellos que razonablemente se atribuyen a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal, (...) " se registran en el grupo 52-GASTOS DE OPERACIÓN en la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, identificando a nivel de subcuenta el concepto que corresponda. Tratándose del servicio de aseo y vigilancia las subcuentas son 521147-SERVICIOS DE ASSEO, CAFETERIA, RESTAURANTE Y LAVANDERIA y 521111-VIGILANCIA Y SEGURIDAD.

Así mismo, los ingresos por la prestación del servicio de aseo y vigilancia, se clasifican en el grupo 43-VENTA DE SERVICIOS en la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, la cual se describe como el " Valor de los ingresos causados por el ente publico, provenientes de la prestación de otros servicios no relacionados en las cuentas anteriores (...)", utilizando la subcuenta 439008-CORPORACION DE ABASTOS.

Para el registro de los valores que pagan los arrendatarios por concepto del servicio de aseo y vigilancia, se utilizara la cuenta 4810-OTROS INGRESOS EXTRAORDINARIOS, cuando estos ingresos se relacionan con "actividades que no corresponden a su cometido estatal y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiendo como tales aquellas que, frente a las actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia (...)", utilizando para su registro la subcuenta 481018-SERVICIOS.

De otra parte, si la única participación de la entidad en esta operación es efectuar un pago por cuenta de los arrendatarios, valores que posteriormente son reintegrados, su registro se hará en la subcuenta 147064-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS.

CONCEPTO 40054 DE JUNIO 23 DE 2004

TEMA: Documentos fuente

SUBTEMA: Reconocimiento, registro y revelación de gastos comprometidos, obligaciones contraídas y pagos de la vigencia

Doctor
LUIS MANUEL MOLINA IBÁÑEZ
Contador
Instituto Departamental de Deportes del Magdalena

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20044-40054 este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Consulta cuáles son los documentos fuente (Orden de servicio, Orden de pago o Comprobante de egreso) para registrar los gastos comprometidos, obligaciones contraídas y los pagos de la vigencia.

Asimismo, consulta si los documentos fuente para causar los gastos son orden de servicio u orden de pedido, factura con su respectiva orden de pago o comprobante de egreso con factura y orden de pago.

CONSIDERACIONES:

Para absolver los interrogantes formulados es necesario hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

Las NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS LIBROS DE CONTABILIDAD, contenidas en el numeral 1.2.7.2. del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, determinan que *"Los entes públicos deberán llevar libros de contabilidad para el registro de sus operaciones, los cuales formarán parte integral de la contabilidad pública y podrán ser diligenciados ya sea en forma manual o sistematizada."*

En cuanto a la definición de DOCUMENTOS SOPORTES, el numeral en mención establece que *"Comprenden las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice el ente público. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma en que se hayan expedido. Pueden ser de origen interno o externo."*

Son documentos soporte de origen interno aquellos que contienen operaciones que no afectan directamente a terceros, tales como, provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones, asientos de cierre. Son de origen externo aquellos que contienen operaciones que involucran a un tercero, tales como, comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen el registro de una operación.
(Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN

En lo correspondiente a las cuentas de la clase cero contenidas en el PGCP, es pertinente precisar que este sistema de cuentas corresponde a la interpretación contable de la ejecución presupuestal. Es decir, que los documentos fuente para realizar el reconocimiento y registro de los gastos comprometidos, obligaciones contraídas y pagos

originados en la ejecución presupuestal serán los que determinen las normas presupuestales vigentes al respecto.

Es por ende, que las oficinas de presupuesto o quienes hagan sus veces, soportarán o sustentarán los compromisos, obligaciones y pagos, en materia presupuestal, relacionando al área contable la ejecución del presupuesto, para su respectivo reconocimiento y registro en las cuentas de la clase cero.

El documento fuente para contabilizar los gastos y los pasivos, se sustentarán en el documento que compruebe o demuestre la adquisición de los bienes o prestación de servicios, en concordancia con el principio de causación, es decir, cuando surge la obligación no cuando se cancele, en cumplimiento de las normas técnicas de contabilidad pública.

CONCEPTO 45991 DE JUNIO 24 DE 2004

TEMA: Propiedad, planta y equipo

SUBTEMA: Tratamiento contable en entidades en liquidación

Doctor
HERNANDO CORRAL GARZON
Director Liquidador
Instituto Colombiano de la Participación-COLPARTICIPAR
Ciudad

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación del 21 de mayo del año en curso, en la que solicita orientación sobre el proceso a seguir en la depuración del costo histórico de los bienes muebles e inmuebles registrado en los libros de contabilidad, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Informa la entidad que se encuentra en proceso de liquidación, y ha adelantado y terminado el inventario físico de los bienes y se ha gestionado el respectivo avalúo técnico. Al respecto, desean saber cómo hacer el ajuste en libros, en razón a que se presentan situaciones como:

- Edificaciones en avanzado estado de deterioro.
- Edificaciones derrumbadas que ya son lotes.
- Edificaciones que fueron derrumbadas y ahora son con construcciones en curso ya deterioradas.

- Bienes que ya cumplió su vida útil, pero contablemente no están totalmente depreciada.

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el marco conceptual contable de la Circular Externa 053 de 2003 el procedimiento contable tiene como propósito "(...) producir información sobre el grado de avance del proceso de realización de sus activos y cancelación de sus pasivos, por tanto, los sistemas especiales de valoración a precios de mercado con base en los cuales se determina el valor de realización o de mercado, se tendrán como mediciones confiables y verificables (...)".

En ese orden de ideas, no se aplica la norma general de registro contable de actualización de los bienes inmuebles contemplada en la Circular Externa 045 de 2001.

Igualmente, establece en el numeral 4.2 que "La entidad sobre la cual se ordene la liquidación, fusión o escisión debe adelantar los respectivos inventarios, para efectos de realizar la entrega de los bienes, derechos y obligaciones reales.

El inventario debe estar justificado en los documentos contables e incluirá la relación de los bienes muebles e inmuebles de propiedad del ente público, con la información complementaria respectiva, y de los créditos y activos intangibles de que sea titular. Igualmente, incluirá la relación de los bienes corporales que sean de la entidad, cuya tenencia esté en poder de terceros.

Tratándose de liquidaciones, se identificarán por separado aquellos bienes que se consideren indispensables para el funcionamiento de la entidad durante este proceso.

(...)

En los procesos de liquidación, para los bienes objeto de enajenación deberá adelantarse el respetivo avalúo, de conformidad con las disposiciones legales".

Además, el numeral 4.3.1 establece que "El valor por el cual el liquidador deberá enajenar los activos será el de mercado, de conformidad con las disposiciones legales.

En tal sentido, el registro de la enajenación de bienes se efectúa por su valor en libros y la diferencia con respecto al valor del derecho a cobrar (precio de venta), cuando éste último sea mayor, debe registrarse como un ingreso extraordinario por concepto de "utilidad en venta de activos". En caso contrario, debe registrarse un gasto extraordinario por concepto de "pérdida en venta de activos". (Subrayado por fuera del texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, los procesos que comprometen la continuidad de los entes, como es el caso de la liquidación, inciden en la aplicación de las normas contables en cuanto a la preparación y revelación de la información contable. Así

las cosas, a las entidades en liquidación no les aplican la norma técnica para propiedades, planta y equipo establecida en el numeral 4.8 del Plan General de Contabilidad Pública – PGCP. Por tanto, a la entidad no le cobija el principio de gestión continuada, toda vez que la liquidación se convierte en la operación normal del ente público y el propósito fundamental es la realización de activos para la cancelación de sus pasivos. Por consiguiente, los sistemas especiales de valoración a precios de mercado, se considerará como mediciones confiables y el valor por el cual el liquidador enajene los activos será el de mercado y no el del respectivo avalúo.

Ahora bien, la norma contempla que el registro de la enajenación de bienes se efectúa por su valor en libros y si es mayor la diferencia con el precio de venta, se registra como un ingreso extraordinario por el concepto de utilidad en venta de activos; si es inferior se registra como gasto extraordinario por concepto de pérdida en venta de activos.

CONCEPTO 46276 DE JUNIO 24 DE 2004

TEMA: Recursos entregados en encargo fiduciario

SUBTEMA: Reconocimiento, registro y revelación

Doctor
WILLIAM GARCÍA RIASCOS
Coordinador Grupo de Contabilidad
Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca-CVC
Santiago de Cali - Valle

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20045–46276 este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Consulta sobre la contabilización de recursos que son administrados mediante encargo fiduciario.

CONSIDERACIONES:

Para absolver las inquietudes de su consulta resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, de acuerdo con el desarrollo que enseguida se presenta.

La norma técnica de activos contenida en el numeral 1.2.7.1.1. del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, referente a DEUDORES establece que “Comprenden los

derechos de cobro originados en el desarrollo de las actividades financieras, económicas y sociales del ente público, que se producen como resultado de la venta de bienes o servicios, así como los conceptos conexos a la liquidación de rentas por cobrar, como los intereses moratorios, sanciones y multas por extemporaneidad y demás derechos originados en desarrollo del cometido estatal, por operaciones diferentes a los ingresos tributarios. Estos derechos deben ser reconocidos por su importe original, siempre y cuando exista el derecho cierto de cobro, el cual es susceptible de actualización de conformidad con las disposiciones legales vigentes o con los términos contractuales pactados. (Subrayado fuera de texto)

Con relación a OTROS DEUDORES, la citada norma técnica establece que "Comprenden los derechos y bienes tangibles e intangibles que son complementarios para el cumplimiento del cometido estatal o están asociados a su administración y mantenimiento, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, tránsito o modalidad especial de adquisición. (...) En relación con la modalidad del encargo en bienes entregados a terceros, (...) Los bienes entregados a terceros se amortizarán durante el período que corresponda a la explotación del bien entregado, de acuerdo con la duración del amparo legal o contractual. En todo caso, el período de amortización no podrá ser superior a los años de vida útil estimados para el bien que se trate. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el modelo instrumental del PGCP define la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS como "Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan. Adicionalmente, deben registrarse los depósitos que se deriven de procesos judiciales, los otorgados en administración y las retenciones sobre contratos de obra." (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, en lo que corresponde a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS se define como "Valor de los bienes muebles e inmuebles, de propiedad del ente público, entregados a terceros para su uso o administración, mediante contratos de comodato, encargo fiduciario o "Leasing", que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta las consideraciones expresadas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye:

Dependiendo del tipo o naturaleza del recurso entregado bajo la modalidad de encargo fiduciario, la entidad deberá reconocer y registrar dicha situación, es decir, si corresponde a depósitos de dinero se registrará en la subcuenta 141514-ENCARGOS FIDUCIARIOS, en tanto que si se refiere a bienes inmuebles o muebles se registrará en las subcuentas 192007-BIENES MUEBLES ENTREGADOS EN ENCARGO FIDUCIARIO o 192008-BIENES INMUEBLES ENTREGADOS EN ENCARGO FIDUCIARIO, según sean del caso.

CONCEPTO 46486 DE JUNIO 24 DE 2004

TEMA: Infraestructura ECOGAS

SUBTEMA: Registro de infraestructura vinculada con plantas y ductos

Doctores
JORGE ENRIQUE COTE VELOSA
Vicepresidente Administrativo y Financiero
ALVARO SALAZAR MARÍN
Contador
EMPRESA COLOMBIANA DE GAS-ECOGAS
Bucaramanga

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación 0003451 del 20 de mayo del presente año, mediante la cual consulta acerca de los registros contables adecuados para obras realizadas en la servidumbre, terreno que no es de ECOGAS, y a su vez plantean tres posibilidades de registro en las cuentas: 1640 EDIFICACIONES, 1645 PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, como mayor valor del activo o, 1915 OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.

Al respecto, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contador General de la Nación, y frente a las propuestas, éstas se analizan en el mismo orden planteado en la comunicación.

CONSIDERACIONES

Respecto a la contabilización en la cuenta 1640-EDIFICACIONES, el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, define las Propiedades, planta y equipo así: "Comprende los bienes tangibles adquiridos, construidos, o que se encuentran en tránsito, en construcción, en mantenimiento, o en montaje y que se utilizan para atender necesidades sociales, mediante la producción de bienes, la prestación de servicios, o para la utilización en la administración o usufructo del ente público, y por tanto no están destinados para la venta en desarrollo de actividades comerciales, siempre que su vida útil probable, en condiciones normales, exceda de un año, entendiendo éste, como el tiempo o los factores necesarios para estimar la operatividad del bien".

Por su parte, la cuenta 1640 EDIFICACIONES representa el "Valor de los edificios, casas, campamentos, bodegas, locales y otras edificaciones adquiridas a cualquier título, por el ente público, para el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. Se excluye

el valor de los terrenos sobre los que se encuentran, los cuales deben registrarse en la cuenta correspondiente.”

Esta opción es acertada puesto que hay consistencia entre el concepto y lo que conforma la cuenta, cabe resaltar que los bienes no están sujetos a encontrarse en terrenos de propiedad de la entidad.

Sobre la segunda opción, es decir, registrarlos como un mayor valor de la cuenta 1645 PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, es necesario señalar que conforme a la descripción del PGCP, ésta representa el “Valor de las plantas, ductos y túneles adquiridos a cualquier título, por el ente público, para el desarrollo de actividades tales como la producción, explotación, transformación, tratamiento, distribución o transmisión, de aguas, combustibles, energía, gas y comunicaciones”.

Por otro lado, el marco conceptual del PGCP indica que se considera como mayor coste del bien, “El valor de las adiciones y mejoras que aumenten la vida útil del bien, amplíen su capacidad, la eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o permitan una reducción significativa de los costos de operación, (...)”. Es decir, reconocer estos bienes como un mayor valor de las plantas y ductos de gas, no está cumpliendo con lo establecido en el PGCP y, las características que plantea la cuenta 1645 PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES no corresponden con la función que realizan los bienes objeto de la consulta.

Finalmente, sobre su tercera propuesta, de contabilizarlos en la cuenta 1915 OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA, conviene destacar que de acuerdo con el Marco Conceptual del PGCP, ésta cuenta la configura el “Valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar, reparar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por el ente público para el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal”. (Subrayado fuera de texto) En este caso, es evidente que el gasoducto es propiedad de ECOGAS, y que los bienes en mención fueron construidos para administrar y conservar estas redes, pero no corresponden a éste concepto.

CONCLUSIÓN

Como se ha evidenciado en los párrafos anteriores, lo ajustado a esta clase de bienes, es que su registro se lleve en la cuenta 1640 EDIFICACIONES, en las subcuentas correspondientes a las características de cada activo.

Así mismo, aprovecho para comunicarle que el nombre correcto de la subcuenta 164017 es PARQUEADEROS Y GARAJES; si se refiere a bodegas, éstas forman parte del código contable 164018 BODEGAS Y HANGARES.

CONCEPTO 41531 DE JUNIO 25 DE 2004

TEMA: Cuenta Principal y subalterna

SUBTEMA: Reconocimiento, registro y revelación

Capitán de Navío
VÍCTOR MANUEL MARTÍNEZ VARGAS
Director Financiero
Ministerio de Defensa Nacional

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20044-41531 este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Consulta si es procedente trasladar en las Unidades Ejecutoras el saldo de la cuenta 311004-PRINCIPAL Y SUBALTERNA a la cuenta 310501-CAPITAL FISCAL al cierre de cada vigencia.

CONSIDERACIONES:

Para absolver los interrogantes formulados es necesario hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

Con relación a las instrucciones para el manejo contable y cierre de la cuenta principal y subalterna el numeral 2.4.4.2.3. del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que *"Las unidades en forma individual mediante notas internas, cancelarán al finalizar el período contable los valores de las subcuentas que estén conciliados, directamente contra la cuenta del Patrimonio 3110 ó 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO, en la subcuenta PRINCIPAL Y SUBALTERNA, dependiendo si la entidad es de la administración central o descentralizada.*

En el balance consolidado de la entidad el resultado de esta subcuenta de cierre principal y subalterna debe ser igual a cero (0). En caso contrario, generará errores en el proceso de validación de la información."(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto en el ordenamiento normativo señalado, es pertinente precisar que al proceder a realizar el cierre de la cuenta 1995-PRINCIPAL Y SUBALTERNA contra la cuenta 311004- PRINCIPAL Y SUBALTERNA, el saldo de estas subcuentas deberá ser cero (0) como se establece en el numeral citado en las consideraciones, es decir, que no procede ningún tipo de traslado de la cuenta 311004-PRINCIPAL Y SUBALTERNA a la subcuenta 310501-CAPITAL FISCAL, dado que su valor es cero (0).

CONCEPTO 42127 DE JUNIO 25 DE 2004

TEMA: Convenios de cooperación con organismos internacionales

SUBTEMA: Registro de los recursos entregados

Doctor
ALVARO VILLATE SUPELANO
Contralor Delegado para el medio Ambiente
CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación 2004EE10455 0 1 del 27 de abril, mediante la cual consulta acerca de los registros adecuados en el caso de los convenios con organismos de cooperación internacional, teniendo en cuenta que la Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca–CAR ha celebrado convenios con organismos de cooperación técnica internacional desde el año 2000 y conforme a su evaluación han encontrado que estos fueron registrados, en algunos casos, como gastos de transferencias por convenios con el sector privado y, en otros, como avances y anticipos entregados; como consecuencia, la CAR no presentó el formato CGN003.004 "Recursos entregados en administración".

Por lo anterior, este despacho se permite atender su consulta teniendo que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contralor General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas- CGC del Plan General de Contabilidad Pública -PGCP describe la cuenta 1425 DEPOSITOS ENTREGADOS, como el "Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan.

Adicionalmente, deben registrarse los depósitos que se deriven de procesos judiciales, los otorgados en administración y las retenciones sobre contratos de obra.[Subrayado fuera de texto)

En la dinámica se señalo "SE DEBITA CON: 1. El valor de los depósitos entregados a terceros. 2. El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados.

SE ACREDITA CON: 1. El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados. 2. El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados de conformidad con las cláusulas convenidas. 3. El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo, una vez transferida la propiedad de la infraestructura."

Por su parte, la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES representa el "Valor de las partidas correspondientes al reconocimiento y Causación en vigencias anteriores. Igualmente registra la corrección de errores, originados por equivocaciones matemáticas o, en la aplicación de los principios y normas contables.

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

En el artículo 8º de la Resolución 250 del 4 de junio de 2003 se señalan los informes adicionales que deben ser reportados por las entidades sujetas al ámbito de aplicación. Respecto a los recursos públicos entregados en administración se estableció: "Las entidades publicas que tengan recursos entregados en administración tales como fondos cuenta, encargados fiduciarios y Fiducia publica, deben presentar una relación de los mismos, indicando su monto, objeto, modalidad, agente fiduciario o administrador, fecha de inicio y culminación. Este informe se debe diligenciar en un formato CGN03-004, para lo cual la entidad debe solicitarle la información respectiva al administrador de estos recursos. Esta información debe diligenciarse en medio magnético y anexarla a la información correspondiente al corte del 31 de diciembre".

En desarrollo de este tema se expidió el instructivo 016 del 16 de diciembre de 2003, en el cual se estableció el procedimiento a seguir para el diligenciamiento del formato correspondiente a esta clase de recursos.

Por otro lado, cabe aclarar que la cuenta 5401 TRANSFERENCIAS POR CONVENIOS CON EL SECTOR PRIVADO hace referencia a "Recursos transferidos por el ente publico, a los programas nacionales o territoriales, que se desarrollan con el sector privado".

Y la1420 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, se definió como "Valores entregados por adelantado a contratistas o proveedores para la ejecución de obras, suministro de bienes, prestación de servicios y tramites aduaneros, entre otros. Asi mismo, registra los valores entregados a los servidores públicos para viáticos y gastos de viaje, que están pendientes de legalización.

Como puede observarse, de las cuentas 1420 y 5401, es claro que ninguna corresponde a la operación de entrega de recursos mediante la celebración de convenios, formalizados

con contratos, para que sean administrados por otras entidades y posteriormente quien entrega los recursos reciba como contraprestación del bien o servicio acordado.

CONCLUSIÓN

Así las cosas, los recursos públicos entregados a terceros cuya base es contractual, deben ser registrados en la cuenta 1425 DEPOSITOS ENTREGADOS, y no admite otra forma de revelación.

Es decir, la entidad que ha entregado los recursos debe proceder a su reclasificación a esta cuenta y diligenciar, conforme al instructivo, el formato CGN003.004 y enviarlo a la Contaduría General de la Nación en los plazos establecidos en la resolución 250 de 2003.

En caso de haberlos registrado como gastos de transferencias por convenios con el sector privado, debe procederse a realizarse los registros correspondiente a la corrección en la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, en la subcuenta correspondiente.

Por otro lado, es conveniente tener en cuenta lo manifiesto por la corte constitucional mediante sentencia C-249/04 referida a la contratación con organismos internacionales en las que estén involucrados dineros públicos y las instrucciones dadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en la circular Externa 15 de marzo de 2004 cuyo tema son los reintegros al Tesoro Nacional conforme al artículo 34 de la ley 848 de 2003.

CONCEPTO 45584 DE JUNIO 25 DE 2004

TEMA: Convenios de cooperación y asistencia técnica

SUBTEMA: Registro contable y presupuestal de la ejecución del proyecto

Doctora
MARTHA ADIELA JARAMILLO PEÑA
Jefe de Contabilidad
INSTITUTO DE EDUCACIÓN TÉCNICA PROFESIONAL
Roldanillo – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación C-021 del 11 de mayo, mediante la cual solicita concepto técnico acerca del registro contable y presupuestal de la ejecución del proyecto "Implantación y puesta en marcha de un centro piloto de formación técnica y tecnológica" de acuerdo con el convenio 047, llevado a cabo entre el Instituto Colombiano para el

Fomento de la Educación Superior -ICFES y la Secretaria Ejecutiva del Convenio Andrés Bello-SECAB, del cual anexó copia, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Desde el punto de vista de la contabilidad pública los registros se fundamentan en la existencia cierta de derechos y obligaciones. Para el caso que nos ocupa, se llevó a cabo la celebración del convenio del cual se derivan derechos y obligaciones, no obstante, una vez analizado se encontró que en el texto no se asigna de manera explícita a INTEP, como el único receptor de los bienes y beneficios que genere el proyecto, de hecho se menciona lo siguiente, entre paréntesis, en el numeral 9 de la cláusula tercera "COMPROMISOS DE LA SECAB", "(...) Así mismo en el evento de adquirirse bienes se debe dar ingreso de los mismos al ICFES y/o INTEP". En relación con la liquidación del mismo, en la cláusula décima séptima, se advierte que su liquidación procede mediante Acta debidamente suscrita por las partes.

Teniendo en cuenta que no es competencia de la Contaduría General de la Nación-CGN, pronunciarse sobre la titularidad de los bienes de ninguna entidad pública, y atendiendo a las posibilidades que pudieran darse, con base en el Plan General de Contabilidad Pública -PGCP me permito sugerir el siguiente procedimiento teniendo en cuenta al ICFES y al INTEP:

1. Si el ICFES ha incorporado en su contabilidad el activo adquirido en la ejecución del convenio suscrito con la SECAB y posteriormente los transfiere a INTEP.

a. ICFES registrará la disminución del activo según corresponda, afectando la cuenta 5725 OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES DERECHOS Y OBLIGACIONES.

b. Por su parte, INTEP al recibir los bienes registrará el incremento del activo objeto de contrapartida y acreditará la cuenta 4725 OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES DERECHOS Y OBLIGACIONES

Esto con base en el Marco Conceptual del PGCP en el cuál se estableció que "Las transferencias y operaciones interinstitucionales deben reconocerse cuando surja el derecho cierto de cobro, es decir, cuando se conoce que el ente cedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. Se registra por el importe establecido en el correspondiente acto de reconocimiento. En el caso de traspasos de bienes, por el valor convenido o estimado que determina su valor de realización."

(...)

Adicionalmente se estableció que las Operaciones Interinstitucionales (...) "Incluyen las operaciones cuyo reconocimiento corresponde al ente encargado de la administración de los recursos y el pago o cancelación de los mismos lo efectúa otro ente público, así como el valor de los bienes recibidos como transferencia de otros entes públicos, por

operaciones que no tienen el carácter de donación y los conceptos de obligaciones recibidas y transferidas”.

2. No obstante, teniendo en cuenta que:

- Ni en el convenio, ni en los contratos enviados se hace explícita la entrega de los bienes producto de la ejecución de este proyecto a INTEP,
- Conforme a lo estipulado en el contrato de prestación de servicios suscrito entre SECAB y la Sociedad Francesa de Exportación de Recursos Educativos –SFERE, INTEP actúa como interventor del mismo y,
- Es potestativo de la entidad llevar el control de la ejecución del proyecto

Es factible su registro en las cuentas de orden de control conforme al numeral 1.2.7.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden del PGCP, de las cuales se señala que allí se incluyen (...) “aquellas que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones”, en cuyo caso debita la cuenta 8355 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y acredita 8915 DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR), subcuenta 891516 EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

3. Otra situación que podría darse es que el ICFES entregue los bienes bajo la figura de donación, lo cual implica que:

a. ICFES retira el activo correspondiente con crédito a la subcuenta 581004 DONACIONES, e

b. INTEP incorpora el activo de que se trate con contrapartida en al cuenta 3235 SUPERÁVIT POR DONACIÓN, subcuenta 323502 EN ESPECIE.

Los registros anteriores se sustentan en la norma técnica relativa al Superávit donado, el cual “Comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, que tienen como característica su permanencia relativa y que no corresponden a un reconocimiento del gasto por extinción del bien.”

También corresponde a la descripción de la cuenta 3235 SUPERÁVIT POR DONACIÓN la cual “Representa los valores acumulados que el ente público ha recibido de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, por concepto de donaciones en dinero, bienes tangibles, títulos valores u otros activos, tales como propiedad, planta y equipo, que correspondan a un incremento patrimonial.”

En relación con su consulta sobre el registro contable de la ejecución presupuestal, al respecto el PGCP estableció, (...)“Las cuentas de presupuesto deben reconocerse por los valores establecidos en las diferentes etapas del proceso presupuestal, respaldado en documentos legales, como son las leyes, ordenanzas, acuerdos, actos administrativos y documentos internos y externos, exigidos en el proceso”.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que su solicitud es específicamente sobre los registros a realizar y, que se desconoce por completo quién es el titular de los bienes, el procedimiento sugerido

en los párrafos anteriores debe ser tomado solo en el caso que se presente la situación específica para cada uno de ellos, bajo la estricta responsabilidad de INTEP de que sean correctamente revelados en la contabilidad.

En lo concerniente al registro contable de la ejecución presupuestal, se considera que la celebración del convenio para llevar a cabo el proyecto no tiene efecto en esta clase de cuentas.

Por otro lado, es conveniente tener en cuenta lo manifestado por la Corte Constitucional mediante sentencia C-249/04 referida a la contratación con organismos internacionales en las que estén involucrados dineros públicos y las instrucciones dadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público en la Circular Externa 15 de marzo de 2004 cuyo tema son los reintegros al Tesoro Nacional conforme al artículo 34 de la Ley 848 de 2003, de los cuales anexo copia.

CONCEPTO 41713 DE JUNIO 29 DE 2004

TEMA: Estampillas

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
LUZ MILA BUILES RODRÍGUEZ
Subsecretaria de Contabilidad
Secretaria de Hacienda de Crédito Público
Gobernación del Valle del Cauca

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación del 20 de abril del año en curso, en la que consulta el registro contable a efectuar para el control de inventario de estampillas, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Informa la entidad que los recursos por la venta de las estampillas están incorporados en el presupuesto de Rentas y Gastos de la Gobernación aprobados en la vigencia fiscal y el registro contable de la venta se hace como un Ingresos no Tributario con contrapartida en Bancos y el giro como transferencias corrientes.

Además señala, que las Estampillas son elaboradas por la Universidad del Valle y el Hospital Departamental, por lo tanto la Gobernación no incurre en ningún costo, pero el control de los inventarios lo tiene la Secretaria de Hacienda.

CONSIDERACIONES

El catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública–PGCP describe la Cuenta 9346–BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS como el *"valor de los bienes recibidos de terceros en calidad de arrendamiento, préstamo o comodato, entre otros, situación que no implica el traslado del dominio de la propiedad al ente público".* (Subrayado por fuera de texto).

Igualmente, describe la Cuenta 2905–RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS como *"Obligaciones derivadas del recaudo de regalías, impuestos y otros conceptos, a favor de otros entes públicos, empresas privadas o personas naturales con base en normas legales, convenios o contratos".*

Así mismo, el numeral 1.2.6.9 del PGCP relativo a la Asociación de ingresos, costos y gastos, establece que *"Los flujos monetarios que representen ingresos, costos y gastos deben estar adecuadamente asociados en el período contable (...)",* y la emisión de las estampillas no representa costo alguno a cargo de la Gobernación.

De acuerdo con el numeral 4, artículo 300 de la Constitución Política de Colombia, corresponde a las asambleas departamentales, *"Decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales"*. En tal sentido, el hecho de que la Asamblea departamental hubiera expedido la Ordenanza, no autoriza a la Gobernación para que incorpore dichos recursos en el presupuesto de Rentas, a no ser que le corresponda la administración de los mismos.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el recaudo de las estampillas no constituye un ingreso para la Gobernación, en consecuencia se registra en la Cuenta 2905–RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, subcuenta 290502–IMPUESTOS.

El valor de inversión de las estampillas recibidas en la Secretaria de Hacienda, se registra en Cuentas de Orden Acreedoras de Control, para lo cual pueden utilizar la Cuenta 9346–BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, y la contrapartida corresponde a la subcuenta 991506–BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

CONCEPTO 41893 DE JUNIO 29 DE 2004

TEMA: Cuentas de Orden

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
PIEDAD ATUESTA CEPEDA
Contador General
Federación Nacional de Cafeteros de Colombia

ANTECEDENTES

En respuesta a su comunicación, en la cual solicita la creación de código para el registro de la pignoración de acciones en garantía de cumplimiento de un contrato de compraventa, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución No. 540 de del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Las Normas técnicas relativas a las Cuentas de Orden, contenidas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública–PGCP, señalan que “Representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la situación financiera del ente público. (...)”

Las cuentas de orden se revelan atendiendo su naturaleza en deudoras y acreedoras. (...)

Las cuentas de orden contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte del ente público. Estas contingencias pueden ser eventuales o remotas, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible.

Las deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos. Por su parte, las acreedoras contingentes se revelan teniendo en cuenta las posibles obligaciones provenientes de garantías, demandas y compromisos contractuales”. (El subrayado es nuestro).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas–CGC del Modelo Instrumental del PGCP contempla la Cuenta 8190–OTROS DERECHOS CONTINGENTES, la cual se describe como:

“Valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor del ente público por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590–Otros derechos contingentes”.

Por otro lado, la Cuenta 8905–DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (Cr) se describe como: “Registra la contrapartida a las cuentas clasificadas en el Grupo 81–Derechos contingentes”.

CONCLUSIÓN

La pignoración de acciones en garantía de cumplimiento de un Contrato de compraventa a favor de la entidad, constituye una Cuenta de orden deudora contingente que debe ser registrada en la Cuenta 8190–OTROS DERECHOS CONTINGENTES, específicamente en la Subcuenta 819001–OTROS DERECHOS CONTINGENTES, con contrapartida en la Subcuenta 890590–OTROS DERECHOS CONTINGENTES.

Es de anotar que, por corresponder a una contrapartida específica establecida en la descripción de la cuenta 8190–OTROS DERECHOS CONTINGENTES, y que adicionalmente la Cuenta 8905–DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA agrupa todas las cuentas clasificadas en el grupo 81–DERECHOS CONTINGENTES, la directriz establecida en la Resolución No. 250 de 2003 no puede aplicársele a la Subcuenta 890590–OTROS DERECHOS CONTINGENTES, por lo cual, dicho concepto, puede superar el límite del 5% fijado en relación con el valor de la Cuenta 8905.

CONCEPTO 42016 DE JUNIO 29 DE 2004

TEMA: Glosas de cuentas con cargo a recursos FOSYGA

SUBTEMA: Registro de glosas en declaraciones deficitarias y de la subcuenta ECAT- FOSYGA

Doctora
ESPERANZA GIRALDO MUÑOZ
Directora General de Financiamiento
MINISTERIO DE LA PROTECCIÓN SOCIAL

ANTECEDENTES

En atención a sus comunicaciones 12100-001556 y 12100-001557 del 26 de abril, donde solicita concepto respecto al registro de las glosas presentadas en las reclamaciones ECAT

– FOSYGA y las presentadas en las declaraciones deficitarias de la EPS, que en ambos casos no se contabilizan en las cuentas de orden de control, según observación realizada por la Contraloría General de la República –CGR. Adicionalmente piden una reunión conjunta con esta entidad para analizar el procedimiento actual y establecer cambios que originen las observaciones presentadas, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

En el artículo 209 de la Constitución Política se indica que "(...) *Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley*".

El artículo 269 expresa que "*En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley (...)*".

El gobierno nacional, reglamentó estos artículos con la expedición de la Ley 87 de 1993, mediante la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado. Los literales b), g) y f) del artículo 2o. de ésta ley señalan los objetivos del sistema de control interno en los siguientes términos:

b) Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones, promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional;

e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;

g) Garantizar que el sistema de control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación;

El numeral 6 del artículo 10 del decreto 205 de 2003 refiriéndose a las funciones de la Oficina de Control Interno expresa:

6. Velar por el cumplimiento de las leyes, normas, políticas, procedimientos, planes, programas, proyectos y metas de la organización y recomendar los ajustes necesarios.

Respecto a la comunicación 12100-001557 referida a las declaraciones deficitarias de la EPS, el aspecto a tratar hace mención a señalamientos contenidos en normas expedidas por el Ministerio de la Protección Social, cuyo procedimiento está contemplado en el Decreto 1013 de 1998, el cual en el artículo 4º se refiere a que "*las declaraciones de giro y compensación deben presentarse independientemente de su condición de superávit o déficit.*"

Adicionalmente, el artículo 7º del mencionado decreto, indica (...) *En estos eventos se debe identificar la declaración que se corrige y el hecho que la motiva. Luego de aceptada,*

esta declaración sustituye íntegramente la declaración anterior", esto hace referencia al giro de los recursos, conforme a la definición de compensación que estableció en el párrafo del artículo 1º del decreto 1013, no al reconocimiento de los hechos, frente a éstos debe aplicarse la normatividad expedida por la Contaduría General de la Nación - CGN.

Igualmente, el artículo 12º del decreto en mención estableció el procedimiento para acceder a los recursos en caso de registrar inconsistencias, las cuales deben ser evaluadas en plazos determinados y aceptadas o rechazadas por parte de la entidad fiduciaria que administra los recursos, y en cualquiera de los casos es un hecho cierto para la entidad financiera girar estos recursos a las entidades que a ellos tengan derecho.

En el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública -PGCP, el principio de Causación enuncia que *"Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos.*

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período."

Conforme a lo establecido en el numeral 1.2.7.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública –PGCP, Normas Técnicas Relativas a las Cuentas de Orden, *"(...) las cuentas de orden deudoras de control comprenden las operaciones que el ente público realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera. Igualmente incluyen aquellas que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Para efectos de revelación en las cuentas deudoras y acreedoras de control se clasifican los bienes, propios o de terceros, los derechos y los compromisos que exigen seguimiento y control",* lo cual evidencia que no afectando la situación financiera del ente público, es factible su uso para llevar a cabo el control sobre las mismas

Sin embargo, el procedimiento para estos casos es análogo al establecido para las glosas efectuadas a la facturación expedida por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud IPS - Públicas, por ello, se considera que en cuentas de orden de control se registrarán las glosas, si la entidad juzga conveniente llevar el control sobre las mismas.

En relación con la comunicación 12100-001556 sobre el registro de las glosas presentadas en las reclamaciones ECAT – FOSYGA, en el artículo 167 de la Ley 100 de 1993 se estableció que *"(...)El Fondo de Solidaridad y Garantía pagará directamente a la Institución que haya prestado el servicio a las tarifas que establezca el Gobierno Nacional de acuerdo con los criterios del Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud",* refiriéndose a los riesgos catastróficos y accidentes de tránsito, también existe la obligación de giro, por lo tanto el reconocimiento debe realizarse por el total de la factura glosada y no glosada.

CONCLUSIÓN

Bajo el principio de causación el registro deberá contener el valor total correspondiente a la declaración de compensación deficitaria, así como de la cuenta ECAT-FOSYGA, es decir, incluyendo el valor glosado y no glosado, evento en el cual los registros contables serían:

1. En el momento de reconocer la obligación, debita la cuenta 5502 GASTO PÚBLICO SOCIAL – SALUD y acredita 2480 ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, en las subcuentas respectivas.

2. En el momento de pago, debita 2480 ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y acredita 1110 BANCOS Y CORPORACIONES, en las subcuentas respectivas.

De conformidad con lo establecido en el PGCP, en lo relacionado con glosas, el concepto que actualmente existe se refiere a la facturación y no a procesos como el de las declaraciones de giro y compensación cuya reglamentación se encuentra en el decreto 1013 de 1998. Por lo tanto, si FOSYGA no registra las glosas presentadas en las declaraciones deficitarias de la EPS en las cuentas de orden de control no está incumpliendo con alguna disposición de la Contaduría General de la Nación. El registro que permita su control está sujeto a disposiciones internas de la entidad. De igual manera sucede con el caso inherente a las cuentas ECAT-FOSYGA.

Ahora bien, teniendo en cuenta que no existe en el PGCP un grupo de cuentas específico para esta clase de obligaciones, de manera provisional, si la entidad decide, puede registrarlas en la subcuenta 991590 ACREEDORAS POR EL CONTRARIO (DB) - OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, con crédito 939090 OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL

Sobre la base de la restricción que existe respecto al valor en estas cuentas debe incluirse la respectiva aclaración en la notas a los estados contables. No obstante, si la entidad considera indispensable la creación de las subcuentas específicas se espera su solicitud formal con los soportes respectivos.

Por otro lado, entendiendo que el tema es complejo y que el proceso de compensación y el manejo de las cuentas de FOSYGA comprenden aspectos específicos que actualmente no están contemplados en el PGCP, si considera necesaria alguna modificación al PGCP, en su calidad de conocedor al detalle de los mismos y la reglamentación correspondiente, este despacho encuentra conveniente que se presenten los argumentos con los sustentos respectivos para llevar a cabo el estudio y proyección de una nueva norma, razón por la cual una reunión conjunta como la que sugiere en su comunicación no tendría resultados conducentes a cambios en el PGCP, puesto que estos se dan solo en la medida que exista el conocimiento necesario para ello.

CONCEPTO 44749 DE JUNIO 29 DE 2004

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Construcciones, remodelaciones y mejoras

Mayor
JOSE FERNANDO VELASQUEZ LEYTON
Coordinador Grupo Contaduría General
Policía Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Hemos recibido su comunicación que fue radicada el 06 de mayo de 2004 con el expediente 20045-44749, la cual nos permitimos atender, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su comunicación nos consulta respecto del procedimiento contable a seguir con relación al ingreso a los inventarios de la Dirección Antinarcóticos de unos bienes muebles e inmuebles construidos desde el año 1994 a diciembre de 2003 y entregados oficialmente por parte de la Embajada Americana mediante acta de donación.

Los interrogantes se resumen así:

1. Es suficiente el acta donación como documento para incorporar estos bienes?
2. Se realizaron remodelaciones y mejoras en edificios pertenecientes a otras unidades de la Policía, cómo debe la Dirección Antinarcóticos registrar esta donación?
3. Cómo debe contabilizar las construcciones, si el terreno es de otra unidad o entidad o de un particular? Se registra el terreno?
4. La Embajada Americana realizó mejoras a edificaciones asignadas provisionalmente por la Dirección Nacional de Estupefacientes. Cómo se registra esta donación?

CONSIDERACIONES

Para absolver las inquietudes de su consulta resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, de acuerdo con el desarrollo que enseguida se presenta.

En primer lugar, es importante aclarar que dada la situación particular que como ente contable público presenta la Policía Nacional, en el sentido de estar conformado por

diferentes Unidades Administrativas o Direcciones en donde se genera información contable, pero que a efectos de presentarla a la Contaduría General de la Nación se hace como un único ente, debe entenderse que son los procedimientos internos de la Policía, los que deben determinar en cabeza de qué Unidad o Dirección deben quedar registrados los bienes, derechos u obligaciones.

Lo anterior, por cuanto las respuestas a los interrogantes planteados no pretenden determinar, al interior de la Policía, a quién le corresponde realizar el registro contable, sino establecer el registro que debe efectuarse, con independencia de quien lo realice.

En este sentido procederemos a considerar y dar respuesta a cada uno de los interrogantes presentados:

Con relación al acta de donación como documento soporte que respalda el registro de los bienes donados para ser objeto de incorporación a la contabilidad, es importante remitirnos a las normas técnicas relativas a los libros de contabilidad que en el numeral 1.2.7.2 del Plan General de Contabilidad Pública se anota que:

"Documento soporte. Comprenden las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice el ente público (...) Son de origen externo aquellos que contienen operaciones que involucran a un tercero, tales como, comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen el registro de una operación".

Lo anterior, nos permite determinar que el acta de donación sí es un documento soporte idóneo para la incorporación de bienes a la contabilidad. No obstante, es importante señalar que cuando se tratan de bienes inmuebles, consideramos que deben, adicionalmente al acta de donación, contar con otros documentos que avalen el traspaso y la titularidad de los mismos para la Policía, es decir, el derecho de dominio, la identidad catastral, registro inmobiliario.

Para el tratamiento contable de las adiciones o mejoras es importante señalar lo anotado por la norma técnica de Propiedades, Planta y Equipo del numeral 1.2.7.1.1: "El valor de las adiciones y mejoras que aumenten la vida útil del bien, amplíen su capacidad, la eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o permitan una reducción significativa de los costos de operación, constituyen un mayor valor del bien, el cual afectará el cálculo futuro de la depreciación, en caso contrario, se reconocerá como gasto o costo, según corresponda".

Con lo anterior, podemos considerar que las remodelaciones y mejoras realizadas en edificios que pertenecen a otras unidades de la Policía Nacional, deben ser reconocidas por la unidad que tiene registrado el bien. Si la remodelación amerita ser activada, se reconocerá como un mayor valor del activo y como contrapartida el respectivo superávit por donación, en el entendido que la donación fue realizada por un particular.

Las construcciones efectuadas en terrenos que corresponden a otra Unidad de la Policía, consideramos que deben ser registradas por quien realiza o haya realizado la inversión, afectando el respectivo activo de la construcción (Edificaciones) y como contrapartida, se

debe tener en cuenta que si se trata de una incorporación producto del proceso de saneamiento contable, la Circular Externa 056 de 2004 define su tratamiento en la cuenta patrimonial 3138-EFECTO DEL SANEAMIENTO CONTABLE. Por su parte, el terreno debe estar reconocido en la Unidad titular del mismo, o en defecto en la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, si se encuentran en estas condiciones, en la Dirección.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto en el ordenamiento normativo señalado, se concluye que:

1. El acta de donación es un documento soporte que respalda el registro de los bienes donados para ser objeto de incorporación a la contabilidad. No obstante, es importante señalar que cuando se trata de bienes inmuebles, consideramos que deben, adicionalmente al acta de donación, contar con los documentos idóneos que avalen el traspaso y la titularidad de los mismos para la Policía.

2. Las remodelaciones y mejoras realizadas en edificios que pertenecen a otras unidades de la Policía Nacional, consideramos que deben ser reconocidas por la unidad que tiene registrado el bien. Si la remodelación amerita ser activada, se reconocerá como un mayor valor del activo y como contrapartida el respectivo superávit por donación, en el entendido que la donación fue realizada por un particular.

3. Las construcciones efectuadas en terrenos que corresponden a otra Unidad de la Policía, consideramos que deben ser registradas por quien realiza o haya realizado la inversión, afectando el respectivo activo de la construcción (Edificaciones) y como contrapartida, se debe tener en cuenta que si se trata de una incorporación producto del proceso de saneamiento contable, la Circular Externa 056 de 2004 define su tratamiento en la cuenta patrimonial 3138-EFECTO DEL SANEAMIENTO CONTABLE. Por su parte, el terreno debe estar reconocido en la Unidad titular del mismo, o en defecto en la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, si se encuentran en estas condiciones, en la Dirección.

CONCEPTO 45724 DE JUNIO 29 DE 2004

TEMA: Infraestructura de transporte vial y férrea

SUBTEMA: Entidad responsable del registro

Doctora
CLARA INÉS RIVERA PEÑA
Profesional Especializada Área de Contabilidad
INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS-INVIAS
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación SF-AC 15144 del 17 de mayo del presente año, mediante la cual consulta si los registros relacionados con los contratos de la infraestructura vial de concesión deben permanecer en INVIAS a pesar de que la misma fue transferida al Instituto Nacional de Concesiones -INCO, conforme al artículo 16 del decreto 1800 del 26 de junio de 2003; así mismo, acerca de quién debería contabilizar la red férrea concesionada, teniendo en cuenta el decreto 1791 de 26 de junio de 2003, de liquidación de la Empresa Colombiana de Vías Férreas – FERROVIAS, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Desde la perspectiva eminentemente contable la propiedad de los bienes debe acreditarse en función de las normas jurídicas, por ello, se hace necesario acudir a los decretos 1791, 1800 y 2056 de 2003, expedidos por el Gobierno Nacional para esclarecer quién debe realizar los registros en uno y otro caso.

Por otro lado, se cuenta con el concepto de la oficina jurídica del Ministerio de Transporte, el cual concluye que "la titularidad de dicha infraestructura es de la Nación y que ésta se ejerce a través del Instituto Nacional de Vías –INVIAS, a tiempo que en el caso de los contratos de concesión y los que impliquen participación del sector privado la infraestructura correspondiente se da en administración al Instituto Nacional de Concesiones-INCO".

En el artículo 2 del decreto 1800, por medio del cual se crea INCO, se tiene que el objeto de esta entidad es "(...) planear, estructurar, contratar , ejecutar y administrar los negocios de infraestructura de transporte que se desarrollen con participación del capital privado y en especial las concesiones, en los modos carretero, fluvial, marítimo, férreo y portuario".

De conformidad con el artículo 4 de la Ley 80 de 1993, los contratos de concesión están definidos para el ámbito colombiano así: "Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden."

El numeral 17 del artículo 3, del decreto 1800, entre otras, le asigna la función a INCO de "Coordinar, con el Instituto Nacional de Vías – INVIAS la entrega mediante acto administrativo de la infraestructura de transporte, en desarrollo de los contratos de concesión"

Respecto al concepto de infraestructura, es esencial retomar la definición contenida en el artículo 12 de la ley 105 de 1993, por medio de la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, de la cual se dice: "Se entiende por infraestructura del transporte a cargo de la Nación, aquella de su propiedad que cumple la función básica de integración de las principales zonas de producción y de consumo del país, y de éste con los demás países. Esta infraestructura está constituida por:

1. La red nacional de carreteras, con sus zonas, facilidades, y su señalización, que se define de acuerdo con los siguientes criterios:

(...)

4. Las líneas férreas de propiedad de la Nación que incluye su zona, señalización e infraestructura para el control del tránsito.

(...)"

Sin embargo, en el artículo 15 del decreto 1800 la define así: "Infraestructura de transporte. Para efectos del presente decreto la infraestructura de transporte a cargo de la Nación o de sus entidades descentralizadas por servicios que será administrada por el Instituto Nacional de Concesiones-INCO, es aquella transferencia de riesgos, para todas o alguna de las actividades de construcción, rehabilitación, mantenimiento, operación y administración de la misma y de los servicios conexos o relacionados con ella." (Subrayado fuera de texto).

El artículo 16, sobre el cual basa su consulta, reza "Transferencia de infraestructura. La infraestructura de transporte a cargo del Instituto Nacional de Vías, INVIAS, será transferida mediante acto administrativo al Instituto Nacional de Concesiones-INCO, previa expedición del acto administrativo que otorga la concesión".

Como puede advertirse en la definición del artículo 15 del decreto 1800, ésta se creó para fines exclusivos de dar cumplimiento al mandato del decreto, por ello, no debe llevar a confusión cuál es el objeto de la transferencia, que claramente no es la "infraestructura" de que trata la ley 105 del 93, se determina la entrega en administración de los contratos de concesión, lo cual tiene implicaciones contables diferentes a aquellas en las cuales opere el concepto de la citada ley.

Adicionalmente, se cuenta con el concepto de la oficina jurídica del Ministerio de Transporte, el cual concluye que "la titularidad de dicha infraestructura es de la Nación y que ésta se ejerce a través del Instituto Nacional de Vías –INVIAS, a tiempo que en el caso de los contratos de concesión y los que impliquen participación del sector privado la infraestructura correspondiente se da en administración al Instituto nacional de Concesiones -INCO-".

Para el evento de revelación de Bienes de Beneficio y Uso Público en administración, en el Marco Conceptual del PGCP se ha dispuesto que "los bienes de beneficio y uso público deben revelarse atendiendo su naturaleza, destinación y situación en: construcción, en servicio y entregados en administración", y en la descripción de la cuenta 1720 BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, se ha definido como el "Valor de los bienes de beneficio y uso público entregados a terceros para su administración, los cuales deben restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos.

Para las entidades que reciben estos bienes se tiene la cuenta 9346 BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, la cual representa el "Valor de los bienes recibidos de terceros en calidad de arrendamiento, préstamo o comodato, entre otros, situación que no implica el traslado del dominio de la propiedad al ente público."

En lo concerniente a la contabilización de la red férrea concesionada, el numeral 1 del artículo 13 del decreto 1791, por medio del cual se suprime FERROVIAS, indica los bienes y recursos excluidos del patrimonio a liquidar y señala, entre otros, la "red férrea a su cargo, la cuál será transferida al Instituto Nacional de Vías". Como es evidente y tratándose de bienes públicos, este decreto no hace diferencia entre red concesionada o no, se trata de la red férrea como tal. Por tanto, INVIAS la recibe de FERROVIAS y posteriormente habrá lugar al trámite administrativo de entregar a INCO lo correspondiente a la red concesionada.

Es conveniente contrastar que dentro de la conformación del patrimonio de INCO, bajo ninguno de los numerales del artículo 14 del decreto 1800, se tienen los bienes que correspondan al producto de la "transferencia de la infraestructura" concesionada. Por otro lado, la CGN expidió la Circular Externa 053 del 18 de diciembre de 2003, en la cual dispuso que "(...) en la administración central y entidades no societarias del sector público, se realizan supresiones cuya característica principal es que el acto administrativo que ordena su extinción, fija la fecha límite de su operación y las condiciones en que se trasladan los bienes, derechos y obligaciones a otros entes públicos, tratándose de fusiones o escisiones, o en procesos de liquidación, cuando a ello hubiere lugar. En este caso, resulta adecuado registrar el traslado por el valor en libros".

CONCLUSIÓN

Lo consignado en los decretos relativos a la transferencia de la infraestructura está sujeta a mantener el concepto dentro del contexto, es decir, para el caso de la transferencia de de infraestructura conforme al decreto 1700, no significa "pérdida de la titularidad del bien" y por lo tanto INVIAS debe registrar un intercambio de activos, entregando los bienes en administración así: debitará la cuenta 1720 BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con crédito a 1710 BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, en las subcuentas respectivas.

Para el caso de la red férrea como se evidencia en el decreto de liquidación, ésta sale de la propiedad de FERROVIAS y se transfiere, con la formalidad que el caso requiere, a INVIAS, quien a su vez entregará en administración lo que corresponda a contratos de

concesión. Por tanto, los registros serán los descritos en el procedimiento de la Circular Externa 053 en el numeral 4.4 el cual se cita a continuación:

"4.4 Traspaso de bienes, derechos y obligaciones

Si en el acto administrativo que determina la liquidación, fusión o escisión de una entidad pública se establece el traslado de recursos u obligaciones a otra entidad pública, deberá aplicarse el siguiente procedimiento:

4.4.1 Cuando se realice el cierre contable por parte del ente público sobre el cual se ordene la liquidación, fusión o escisión, éste debe reclasificar los saldos a la fecha de cierre de todas las cuentas que conforman el patrimonio, a la cuenta patrimonial 3140 ó 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda, afectando la subcuenta respectiva (...).

4.4.2 El traslado de los bienes se efectuará por su valor en libros, utilizando como contrapartida la cuenta 3140 ó 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda.

4.4.3 La entidad receptora de los activos de que trata el numeral anterior, los incorporará en las cuentas respectivas, en relación con su naturaleza, acreditando la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda. El valor por el cual deben registrarse los activos corresponderá al que se defina en el acto que ordene la liquidación, fusión o escisión; en su defecto, se utilizará un valor establecido mediante un método de reconocido valor técnico".

La entrega a INCO de la red concesionada se hará de la misma forma que en el caso de la infraestructura vial concesionada, y se entregará en administración.

Por último, INCO al recibir las redes concesionadas, debita la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), Subcuenta 991506 Bienes recibidos de terceros y acredita la cuenta 9346 BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, subcuenta 934618 Bienes de beneficio y uso público.

CONCEPTO 46105 DE JUNIO 29 DE 2004

TEMA: Resultados de ejercicios anteriores

SUBTEMA: Reclasificar en cuenta de capital fiscal

Doctor
MILLER MUÑOZ IBARRA
Gerente
Infihuila
Neiva – Huila

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación del 25 de mayo del año en curso, en la que consulta si las utilidades obtenidas durante los años 2002 y 2003 que en la actualidad están registradas en la subcuenta 32250–Utilidad o excedentes acumulados, pueden ser reclasificados a la cuenta de Capital fiscal, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

De acuerdo con las normas técnicas del Plan General de Contabilidad Pública–PGCP relativas al patrimonio institucional, el Capital fiscal “Corresponde a los aportes otorgados para la creación y desarrollo de los establecimientos públicos, y también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y el deterioro por utilización de bienes de beneficio y uso público” (subrayado por fuera del texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del PGCP, describe la Cuenta 3230–RESULTADOS DEL EJERCICIO como la que “Representa el valor del resultado obtenido por el ente público, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el período, diferenciando la parte correspondiente a los resultados por exposición a la inflación.

(...)

Utilidad o excedente

Se debita con:

1. El valor de las aplicaciones o distribución de utilidades o excedentes.
2. El valor del traslado a la subcuenta 322501 –Utilidad o Excedentes Acumulados.

(...)”

Asimismo, describe la Cuenta 3225–RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, como la que “Representa el valor de los resultados no distribuidos, provenientes del resultado neto de los ejercicios anteriores y sobre los cuales está pendiente la decisión de su aplicación a reservas o distribución de utilidades; al igual que el valor de las pérdidas o déficits no absorbidos, separando los resultados correspondientes a los ajustes por inflación.

(...)

Se debita con:

(...)

2. La distribución dispuesta por el máximo órgano social u organismo competente.

(...)”

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en los considerandos, el resultado del ejercicio obtenido por el ente público durante el período contable que estaría sujeto a ser reclasificado a la Cuenta 3208 – CAPITAL FISCAL en el siguiente período contable, depende si la entidad se rige por el régimen de los establecimientos públicos y no está obligada a distribuir los resultados.

Ahora bien, si la entidad está obligada a presentar los resultados al máximo órgano social para que decida su aplicación a reservas o distribución, mientras surte este proceso, se deben reclasificar a la Cuenta 3225–RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si la entidad, siendo un establecimiento público, reclasificó las utilidades del ejercicio a la Cuenta 3225–RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, debe proceder a trasladarlas a la Cuenta 3208–CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO 41715 DE JUNIO 30 DE 2004

TEMA: Reconocimiento económico artículo 8 de la Ley 790 de 2002

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
NUBIA GUAIDIA AMÉZQUITA
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Escuela Superior de Administración Pública - ESAP

ANTECEDENTES

En respuesta a su comunicación, en la cual solicita concepto sobre el registro contable para causar el reconocimiento económico establecido en el artículo 8 de la Ley 790 de 2002, este Despacho se permite atender su consulta, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El Artículo 8 de la Ley 790 de 2002 estableció un reconocimiento económico destinado a la rehabilitación laboral, profesional y técnica de los empleados públicos de libre nombramiento y remoción de los niveles jerárquicos diferentes al directivo y las personas vinculadas por nombramiento provisional en cargos de carrera administrativa en los organismos y entidades de la rama ejecutiva del orden nacional, que sean retirados del servicio por supresión del cargo en desarrollo del Programa de Renovación de la Administración Pública.

Según lo previsto en el inciso 2º del mismo artículo, dicho reconocimiento consiste en una suma de dinero equivalente a un porcentaje no inferior al cincuenta por ciento (50%) de la asignación básica correspondiente al cargo suprimido, el cual se pagará en mensualidades durante un plazo no mayor a doce (12) meses, en los términos y condiciones establecidos por el Decreto 190 de 2003.

En Sentencia C-838-03 la Corte Constitucional señala que "la finalidad del reconocimiento no es indemnizar el daño causado a un derecho patrimonial de carácter laboral de los empleados públicos indicados, con base en el retiro determinado por la supresión de los cargos que desempeñan, derecho que es inexistente en su caso como lo ha expuesto la Corte Constitucional, sino proporcionar a aquellos en forma transitoria unos recursos económicos que les permitan mantenerse económicamente activos, mientras se procura una capacitación con el fin de mejorar sus condiciones técnicas o profesionales y lograr una vinculación definitiva en el mercado laboral".

El Catálogo General de Cuentas–CGC, del modelo instrumental del Plan General de Contabilidad Pública–PGCP, contempla el grupo 55–GASTO PÚBLICO SOCIAL, que conforme a su descripción "Registra el gasto en que incurre el ente público cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población; programados tanto en funcionamiento como inversión". (El subrayado es nuestro).

CONCLUSIÓN

El reconocimiento económico de que trata el artículo 8 de la Ley 790 de 2002, no puede ser tratado como un Gasto de administración ni de operación, por cuanto es una erogación a favor de ex servidores públicos de la entidad.

Por otra parte, dado que este apoyo económico con destino a la capacitación, debe ser cancelado en un período de tiempo no mayor a un año, no amerita la creación de una subcuenta específica en el CGC, considerando que puede ser registrada en el Grupo 55– GASTO PÚBLICO SOCIAL, Cuenta 5550–SUBSIDIOS ASIGNADOS, Subcuenta 555003– PARA ASISTENCIA SOCIAL.

CONCEPTO 47350 DE JUNIO 30 DE 2004

TEMA: Proyectos de Inversión

SUBTEMA: Aplicación Resolución 380 de 2002

Doctora
MARIA OLIVA LIZARAZO BELTRÁN
Directora
Proyecto de Apoyo al Desarrollo de la Microempresa Rural - PADEMÉR
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
Ciudad

ANTECEDENTES:

En atención a la comunicación de la referencia, en la cual solicita se le oriente acerca de la aplicación de la Resolución 380 expedida el 31 de octubre de 2002, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

Informa la entidad que se encuentra desarrollando el Proyecto de Apoyo al Desarrollo de la Microempresa Rural – PADEMÉR, financiado con recursos de crédito externo. El proyecto inició en el año 1997 y finalizaba en diciembre de 2004, no obstante el plazo de ejecución se prorrogó hasta el 31 de diciembre de 2006 por solicitud elevada por la Nación al Fondo Internacional de Desarrollo Agrícola – FIDA, entidad multilateral que financia el proyecto.

En la auditoría adelantada por la Contraloría General de la República-CGR, se les ha observado que el Proyecto PADEMÉR no está dando cumplimiento a lo definido en la mencionada Resolución.

De otra parte, por instrucciones de la CGR, los bienes muebles adquiridos con recursos del proyecto, fueron trasladados al inventario físico del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, y que tanto los ajustes por inflación y la depreciación a los mismos se registrarían en la contabilidad del Ministerio.

Al respecto, se consulta:

1. Llevando el proyecto más de seis años de ejecución, se debe efectuar el cambio de la contabilidad, en concordancia con la Resolución 380 de 2002?
2. Con base en lo definido en la misma Resolución, los equipos y bienes adquiridos con recursos del proyecto, deben volver a la contabilidad del mismo y retirarse de la contabilidad del Ministerio?

CONSIDERACIONES:

1. La Contaduría General de la Nación – CGN expidió la Resolución 380 del 31 de octubre de 2002, la cual en el artículo 1º acerca de la adopción establece: “Adóptense como obligatorios, a partir de la vigencia de la presente Resolución, el catálogo de cuentas para proyectos de inversión, con sus respectivos auxiliares, descripciones y dinámicas, y el procedimiento para el registro contable del flujo de recursos, las inversiones y los gastos que se deriven de la ejecución de los proyectos de inversión, (...)”

El artículo 5º establece: “Vigencia. La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial y será obligatoria al nivel de documento fuente para el registro de las operaciones de los proyectos de inversión en las Unidades ejecutoras desde el 1 de enero del 2003”.

Sin embargo, la CGN en coordinación con la CGR, analizó algunos criterios para considerar excepciones a la aplicación de la norma, previa solicitud a la Contaduría General de la Nación, y contempló como válidos para los proyectos que se encontraran en ejecución a la fecha de entrada en vigencia de la norma, los siguientes criterios para aquellos que tuvieran como vencimiento el año 2003:

- Fecha de suscripción del contrato de préstamo
- Tiempo de ejecución del proyecto
- Grado de avance en el cumplimiento del objeto, considerando los aspectos financieros, operativos y físicos
- Evaluación de la relación costo – beneficio que tiene para el proyecto, la adopción de la normatividad citada.

2. El anexo 1 de la Resolución estableció que el “Procedimiento para el manejo contable de los Proyectos de Inversión”, el cual en el numeral 3-Aspectos conceptuales, define como Ente Ejecutor a “La Entidad del nivel nacional o territorial, responsable de la ejecución de las políticas sectoriales, beneficiaria de los recursos del crédito y que tiene dentro de su presupuesto la ejecución del proyecto de inversión” (subrayado fuera de texto).

Igualmente define como Unidad Coordinadora del Proyecto-UCP al “Grupo funcional que hace parte del Ente Ejecutor y realiza funciones de gestión, coordinación, supervisión y evaluación del proyecto, de forma centralizada o a través de alianzas, regionales o seccionales” (subrayado fuera de texto).

Como se observa, no se está definiendo la UCP como un ente diferente al Ente Ejecutor.

El referido anexo describe el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO como "Bienes de propiedad del proyecto que se adquieren con el propósito de utilizarlos en la producción de bienes, prestación de servicios o en el desarrollo de su función administrativa y objeto del proyecto. Consecuentemente, tales bienes no están destinados a la enajenación en el curso normal de sus actividades" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN:

1. Teniendo en cuenta que los criterios para considerar excepciones a la aplicación de la norma definidos conjuntamente por la CGN y la CGR aplicarían para los proyectos cuyo vencimiento se diera en el transcurso de la vigencia 2003, el "Proyecto de Apoyo al Desarrollo de la Microempresa Rural-PADEMER" debe aplicar la Resolución 380 de 2002 para el registro de las operaciones realizadas a partir del 1º de enero de 2003, con excepción de lo relativo al Anexo 2-"Instrucciones para el diligenciamiento de los reportes" el cual fue definido para los proyectos financiados con recursos del Banco Mundial.
2. Los bienes adquiridos en desarrollo del proyecto, y que son utilizados por la administración del proyecto, deberán ser incorporados en la contabilidad del proyecto, lo cual no obsta para que también queden incorporados en la contabilidad del Ministerio, dependiendo el tipo de contabilidad que para efectos de la ejecución del proyecto esté utilizando, esto es si se trata de una contabilidad integrado o separada,

CONCEPTO 42274 DE JULIO 01 DE 2004

TEMA: Nómina

SUBTEMA: Retención sueldo por investigación disciplinaria

Capitán de Navío
VICTOR MANUEL MARTÍNEZ VARGAS
Director Financiero
Ministerio de Defensa Nacional

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación del 22 de abril del año en curso, en la que solicita la creación de una subcuenta en la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS por investigaciones disciplinarias, este despacho se permite atender su consulta

teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Informa la entidad que de acuerdo con las normas del personal de Oficiales y Suboficiales de las Fuerzas Militares (decretos 1790 y 1797 de septiembre 14 de 2000), que al inicio de un proceso de investigación disciplinaria se retenga por nómina el 50% del sueldo básico, el cual una vez se emite el fallo, se gira a la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares en caso que fuera condenatorio, de lo contrario se hace la devolución al afectado.

Además, señala que los descuentos realizado se van acumulando en la subcuenta 242590-OTROS ACREEDORES VARIOS, y como este proceso trasciende en el tiempo, llega a superar el 5% del total de la cuenta presenta problemas al validar el formato cgn96.001.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública–PGCP describe la Cuenta 2505–SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES como el *"Valor de las obligaciones por pagar a los empleados, y a cargo de los entes públicos, como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido, de conformidad con las disposiciones legales y los acuerdos laborales existentes"*. (Subrayado por fuera de texto).

También, describe la Cuenta 2455–DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS como el *"Valor de los dineros recibidos por el ente público, para su administración, cumplimiento de contratos y otros conceptos, de acuerdo con normas que así lo establezcan"*, y el caso que nos ocupa es la retención de sueldo de oficiales y suboficiales inmerso en un proceso de investigación disciplinaria, más no de administración de recursos, por lo cual no puede utilizar esta cuenta.

El parágrafo del artículo 95 del Decreto 1790 de 2000, establece que *"Durante el tiempo de la suspensión el Oficial o Suboficial percibirá las primas y subsidios y el cincuenta por ciento (50%) del sueldo básico correspondiente. Si fuere absuelto o favorecido con preclusión de la investigación, cesación de procedimientos, deberá reintegrarse el porcentaje del sueldo básico retenido"* (subrayado por fuera de texto).

La suspensión referida en el citado Decreto conllevará, en consecuencia, que mientras no se resuelva la situación jurídica del investigado, el porcentaje del sueldo básico retenido sigue siendo una obligación laboral a cargo de la entidad.

De otra parte, no se le puede tratar como una deducción, por estar sujeto a un fallo definitivo, y en caso de ser absuelto o si precluye el caso, se reintegrará el porcentaje del sueldo básico retenido.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, la suspensión definida en el Decreto 1790 de 2000 se trata de una retención del cincuenta por ciento (50%) del sueldo básico, es decir, solo se le cancela a los Oficiales o Suboficiales investigados la mitad del sueldo básico que ellos devengan mientras se define si los condenan o los exoneran del caso. En tal sentido, el cincuenta por ciento (50%) del sueldo retenido seguirá siendo una obligación laboral a cargo de la entidad y un derecho a favor del investigado hasta que se emita el fallo definitivo.

Ahora bien, por ser una obligación laboral su registro se efectúa en la Subcuenta 250501-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES - NÓMINA POR PAGAR, y en consecuencia no es necesario crear una subcuenta específica para el registro del porcentaje del sueldo retenido.

Finalmente, es importante que la entidad efectúe la reclasificación de los valores que por dicho concepto se encuentran registrados en la Cuenta 242590-OTROS ACREEDORES.

CONCEPTO 46324 DE JULIO 02 DE 2004

TEMA: Fondos Cuenta

SUBTEMA: Registro de las operaciones

Doctora
PIEDAD ATUESTA
Contadora General
Fondo Nacional del Café
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación en la cual solicita aclarar si los bienes adquiridos por la Federación Nacional de Cafeteros con recursos del Fondo Nacional del Café y cuyos documentos soporte se encuentran a nombre de la Federación pueden ser registrados en la contabilidad del Fondo, me permito hacerle las siguientes precisiones de forma general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación:

CONSIDERACIONES:

Para dar respuesta a su consulta, y una vez realizado el análisis a las consideraciones expuesta en el concepto emitido anteriormente, es necesario tener en cuenta lo reglamentado en el numeral 1.2.6.6 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, relacionado con el principio contable público de Esencia sobre forma, "La esencia financiera económica y social de los hechos debe primar sobre el requisito de forma o instrumental, al momento del reconocimiento de los eventos y transacciones que los generan, respecto de los cuales se presume la debida observación de las realidades jurídicas y presupuestales que rigen al ente público".(subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el artículo 9 de la Ley 298 de 1996 define la Contabilidad General de la Nación como la que "comprende la de los Órganos que integran las ramas del poder público en el nivel nacional, la de las Entidades u Organismos estatales autónomos e independientes, la de los Organismos creados por la Constitución Nacional o la ley, que tienen régimen especial, adscritos a cualquier Rama del Poder Público, la de las Personas Naturales o Jurídicas y la de cualquier otro tipo de Organización o Sociedad, que manejen o administren recursos de la Nación en lo relacionado con éstos". (subrayado fuera de texto)

El artículo 10 de la mencionada Ley también define la Contabilidad Pública, estableciendo que "comprende, además de la Contabilidad General de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionado con estos". (subrayado fuera de texto)

Lo anterior, como ya se había advertido en el anterior concepto, implicó que con el fin de garantizar la inclusión de los fondos administrados por la Federación Nacional de Cafeteros en el Balance General de la Nación y el del Sector Público. Para dichos efectos, la Contaduría General de la Nación–CGN asignó código a los Fondos Cuenta que tienen la misma naturaleza que el Fondo Nacional del Café, para considerarlos entes contables públicos, lo cual implica que dichos fondos deban rendir su información financiera, económica y social aplicando la normatividad y atendiendo los requisitos que en materia contable pública establezca la CGN.

Así las cosas, para el caso del Fondo Nacional del Café, y en virtud de la asignación del código institucional y su correspondiente designación como ente contable público, le asiste la obligación de reportar la información financiera, económica y Social a la CGN por la consideración de fondo de naturaleza parafiscal, sin personería jurídica y administrado por la Federación Nacional de Cafeteros. De tal manera que, desde el punto de vista formal, al momento del reconocimiento de los hechos financieros económicos y sociales realizados por el Fondo, debe presumirse la debida observación de la realidad jurídica en la que se enmarca, pero debe preponderar la esencia financiera económica y social de los hechos que realiza.

Lo anterior trae como consecuencia que, como el Fondo Nacional del Café no ostenta la calidad de persona jurídica, para efecto del registro es en éste en donde se deben reconocer los hechos financieros, económicos y sociales, teniendo en cuenta el principio

de esencia sobre forma y que al Fondo se le considera como ente contable público, a pesar de que los documentos soporte de las transacciones que realice sean expedidos a nombre de la Federación porque tiene a su cargo la administración de los recursos.

Adicionalmente el Fondo Nacional del Café y la Federación Nacional de Cafeteros deben implementar procedimientos administrativos internos que permitan identificar la situación que se presenta con los documentos soporte, para lo cual se adoptarán las acciones a que haya lugar, de tal manera que se garantice que en cualquier momento se pueda identificar el manejo de los recursos entregados en administración a la Federación Nacional de Cafeteros.

CONCLUSIÓN

De lo expuesto se concluye que hasta tanto la Contaduría General de la Nación no modifique la política establecida para asignación de códigos y la norma técnica para la contabilidad de los fondos cuenta, los bienes y servicios adquiridos por las entidades administradoras de los recursos de los fondos y cuyos documentos soporte idóneo estén a nombre de éstas entidades, serán la fuente de los registros en la contabilidad de los fondos cuenta, de acuerdo con el procedimiento administrativo que para tales efectos sea adoptado con el fin de identificar de manera plena dicha situación.

CONCEPTO 37777 DE JULIO 07 DE 2004

TEMA: Inventarios

SUBTEMA: Registro

Doctor
Jesús Jiménez Isaza
Hospital San Jerónimo E.S.E
Montería – Córdoba

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación del 03 de marzo del año en curso, me permito atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

El hospital implementará el sistema de "unidosis" para el suministro de medicamentos a pacientes, razón por la cual dichos medicamentos serán sometidos a un proceso de

transformación, consistente en cambiar unidades grandes en dosis más pequeñas. Pregunta si al contabilizar la orden de despacho al centro de unidosis y el regreso del producto a la farmacia procede la utilización de la subcuenta 152008-INVENTARIO-PRODUCTOS EN PROCESO-MEDICAMENTOS.

Adicionalmente, en qué código deben contabilizarse las diferencias por la aproximación de decimales, resultante de la asignación del costo total del medicamento a las dosis personales, como producto del proceso anterior. Así como, las pérdidas originadas por vencimiento de las dosis no utilizadas.

CONSIDERACIONES

La norma técnica de Inventarios del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que *"Comprenden los bienes corporales adquiridos a cualquier título o producidos en desarrollo de la actividad fundamental del ente público o actividades conexas a la misma, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en la producción de bienes o prestación de servicios o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad (...)."*(Subrayado fuera de texto)

La misma norma se refiere a la producción, como *"La producción de bienes se considera como el proceso de creación de valor, que realizan ciertas unidades económicas, en el cual a partir de la combinación de insumos, mano de obra e infraestructura, se elaboran o fabrican nuevos bienes que se destinan al consumo final o comercialización (...)."*(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en cuanto a las provisiones establece que *"Deberán reconocerse provisiones por las contingencias originadas en disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro u obsolescencia, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario y condiciones que hayan afectado los mismos(...)"*

Los inventarios se revelan *"(...) de acuerdo con su estado de elaboración, en productos terminados, en proceso e insumos y de acuerdo con su disponibilidad, en inventarios en tránsito y en poder de terceros. Las provisiones constituidas deben revelarse por separado como un menor valor de los inventarios (...)."* (Subrayado fuera de texto)

Si el medicamento, para ser utilizado en la prestación del servicio, es sometido a un proceso de transformación en el cual a partir de la materia prima, mano de obra e infraestructura, se cambian unidades grandes de producto a dosis más pequeñas, estamos ante el concepto de revelación de los inventarios de acuerdo con su estado de elaboración, contenido en la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS, que se describe como el *"Valor de los elementos adquiridos o producidos, que deben someterse a un proceso de transformación, para convertirlos en bienes finales o intermedios (...)"*, cuando las materias primas son trasladadas a un proceso de transformación se registran como Costos de producción en la cuenta 7122-MEDICAMENTOS, subcuenta 712201-MATERIA PRIMA.

Para efectos de presentación y reporte de la información, *"los costos correspondientes a la*

producción que se encuentre en proceso, se reclasificarán periódicamente en las fechas de reporte de la información contable a la cuenta de "Inventario de productos en proceso (...)" la cual se describe como "1520- Productos en proceso -Valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados disponibles para la venta o cesión (...)"

De otra parte, una vez terminado el proceso de transformación y teniendo en cuenta que el medicamento se utilizará en la prestación del servicio de salud, los costos acumulados en la cuenta 7122-MEDICAMENTOS, serán trasladados a la cuenta 1518- Materiales para la prestación de servicios, comprende el *"Valor de los elementos que han sido adquiridos o producidos por el ente público para ser consumidos o utilizados en forma directa, en la prestación de servicios (...)"*

Ahora bien, se reconocen provisiones por las contingencias originadas en disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro u obsolescencia, calculadas mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. Las provisiones así constituidas se registran en la cuenta 1580-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVENTARIOS (CR) la cual se describe como: *"Valor estimado de las contingencias de pérdida de los inventarios, las cuales pueden originarse en disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, inherentes a su naturaleza, como resultado del análisis minucioso efectuado a los rubros que los conforman. La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman la cuenta 5306 – Provisión para protección de inventarios (...)"*.

CONCLUSIÓN

Con base en lo anterior el registro contable relacionado con la transformación del medicamento en "unidosis" depende de:

1.- Si el procedimiento de "unidosis" adelantado por el Hospital es parte del proceso productivo.

El valor de los medicamentos adquiridos, y que han de ser sometidos a un proceso de transformación, debe ser registrado en la cuenta 1512- MATERIAS PRIMAS. El costo de los medicamentos que se trasladen al proceso de transformación se registra en la cuenta 7122-MEDICAMENTOS, durante su permanencia en esta cuenta acumulará los costos asociados a materia prima, mano de obra y, demás costos directos o indirectos asociados al producto.

Una vez termine el proceso de transformación, las unidades terminadas deben ser trasladadas a la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, utilizando la subcuenta 712295-TRASLADO DE COSTOS (CR).

Adicionalmente, para efectos de presentación y reporte de la información, los costos correspondientes a la producción que se encuentra en proceso, se reclasificarán periódicamente en las fechas de reporte de la información a la cuenta 1520- PRODUCTOS EN PROCESO.

2.- Si el procedimiento adelantado por el Hospital no es parte del proceso productivo.

No es factible la utilización de las cuentas de productos en proceso para registrar en forma transitoria los bienes que son objeto de porcionar. En tal sentido, es factible que el Hospital implemente un control administrativo de manera tal que le permita conocer, por tipo de producto, las dosis existentes.

Finalmente, en cuanto al registro de las pérdidas de medicamento originado en el vencimiento de las dosis no utilizadas, las normas contables contemplan el reconocimiento de provisiones por las contingencias originadas en disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro u obsolescencia, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos y registrarse en la cuenta 1580-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVENTARIOS y la Cuenta 5306- PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVENTARIOS

CONCEPTO 47258 DE JULIO 08 DE 2004

TEMA: Consignaciones en cuentas de Ahorro Programado

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
ALVARO HUMBERTO TREJOS T.
Jefe División Contabilidad y Presupuesto (e)
Instituto Nacional de Vivienda de Interes Social y Reforma Urbana-INURBE
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a sus comunicaciones radicada con el expediente 20046-47258 del 10 y 30 de junio del año en curso, en las que solicita orientación para la reclasificación del saldo por concepto de recursos entregados a establecimientos de créditos que se registran en la subcuenta 142590-OTROS DEPÓSITOS ENTREGADOS, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Informa la entidad que el auxiliar 142590-20-OTROS DEPÓSITOS ENTREGADOS A ESTABLECIMIENTOS DE CREDITO se encuentran registrados recursos que corresponden a consignaciones en las cuentas de ahorro programado de los beneficiarios del subsidio de vivienda de interés social, los que se legalizan con el registro de la escritura de adquisición de la vivienda ante la Superintendencia de Notariado y Registro.

CONSIDERACIONES

El artículo 21 del Decreto 824 de 1999 establece "Cuentas de ahorro para la vivienda. Las personas interesadas en ser beneficiarias de un subsidio familiar de vivienda deberán constituir depósitos de ahorro en cuentas que se denominarán cuentas de ahorro para la vivienda, en los establecimientos de crédito que otorguen préstamos de largo plazo para la vivienda, con el propósito de que los titulares de dichos depósitos acumulen, mediante el sistema de ahorro programado, el ahorro previo requerido para la postulación al subsidio familiar de vivienda" (subrayado por fuera del texto).

El artículo 47 del Acuerdo 19 de 1999, establece que "(...) El oferente con la autorización del hogar beneficiario y la suscripción del contrato de promesa de venta o construcción y, en caso de requerirlo la aprobación del crédito por parte de un establecimiento de crédito, solicitará a la Entidad Financiera en donde se tiene abierta la cuenta de ahorro para la vivienda, que tramite ante el INURBE el desembolso correspondiente al Subsidio Familiar de Vivienda".

Igualmente, el artículo 48 establece que "La Entidad Financiera debe verificar que la documentación presentada reúna los requisitos exigidos y así lo certificará por escrito al INURBE, quien desembolsará los subsidios a la cuenta de ahorro para la vivienda del hogar, la cual encuentra inmovilizada" (subrayado por fuera del texto).

El Artículo 50 del citado Acuerdo expresa: "GIRO DEL SUBSIDIO CONTRA PRESENTACION DE ESCRITURA. El oferente podrá solicitar a la Entidad Financiera en donde se encuentran depositados los recursos del subsidio el giro de los recursos del subsidio cuando acredite el otorgamiento y registro de la escritura pública de adquisición o de declaración de construcción según la modalidad a favor del hogar beneficiario".

Con base en la normativa anteriormente citada, se interpreta que los titulares de los depósitos de ahorro son las personas interesadas en el subsidio familiar de vivienda, y la responsabilidad de la entidad financiera se limita a verificar la documentación que ellos presentan, el cumplimiento de los requisitos exigidos que acredita el derecho, y certificar los mismos ante el INURBE para la autorización del desembolso.

De otra parte, la descripción de la cuenta 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS, establece que corresponden a "Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan". En tal sentido, las consignaciones del subsidio a las cuentas personales de los interesados no podrá interpretarse como recursos entregados en administración, independientemente del control que ejerce la entidad financiera sobre los giros de los recursos del subsidio cuando acredite el otorgamiento y registro de la escritura pública.

El numeral 1.2.7.1.4 del PGCP, relativa a la norma técnica de gastos establece que "Corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en el cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público". (Subrayado por fuera del texto).

Así mismo, establece que “el gasto público social incluye el importe de la ejecución de recursos destinados a cubrir las necesidades insatisfechas de la población en los sectores básicos de salud, educación, vivienda, agua potable y saneamiento básico, o en procura del bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida de la población, contemplados presupuestalmente como proyectos de inversión o gastos de funcionamiento, en cumplimiento de lo dispuesto en normas legales”.

El Catálogo General de Cuentas del PGCP describe la Cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS como el “Valor causado por concepto de subsidios otorgados para que las personas de menores ingresos puedan acceder a los servicios públicos de educación, salud, entre otros”.

Por otra parte, describe el Grupo 83-DEUDORAS DE CONTROL como “Cuentas que registran las operaciones que el ente público realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, así como aquellas que permiten ejercer un mayor control sobre actividades administrativas, bienes y obligaciones” (subrayado por fuera del texto).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, las consignaciones en las cuentas de ahorro programado de los beneficiarios del subsidio de vivienda de interés social, no deben registrarse en la Cuenta 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS, sino conforme se indica a continuación:

La obligación se causa con la expedición del acto administrativo de reconocimiento, utilizando la Cuenta 5550- SUBSIDIOS ASIGNADOS en la correspondiente Subcuenta 555001-PARA VIVIENDA y la contrapartida en la Cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS, en la Subcuenta 243001-VIVIENDA.

Mientras se acredite el otorgamiento del subsidio, mediante el registro de la escritura pública, sugerimos la pertinencia de que el INURBE implemente un mecanismo de registro de esta información, para lo cual puede utilizar la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

CONCEPTO 47216 DE JULIO 09 DE 2004

TEMA: Castigo de cartera

SUBTEMA: Normas aplicables

Doctora
ELIZABETH CADENA FERNÁNDEZ
Secretaria General
MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación 20698 del 9 de junio del presente año, mediante la cual consulta si el Ministerio de Hacienda y Crédito Público–MHCP podría autorizar el castigo de los derechos en FOSADEC, de acuerdo con lo establecido en el capítulo V de la Circular Externa 100 de 1995, debido a que las normas contables que se han aplicado para el registro de las operaciones han sido prescritas por la Superintendencia Bancaria, o si existe reglamentación expedida por la Contaduría General de la Nación–CGN para el castigo de recursos públicos aplicables para este caso, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo 209 de la Constitución Política indica que "(...) Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley".

Por su parte, el artículo 269 expresa que "En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley (...).

El Gobierno Nacional reglamentó estos artículos con la expedición de la Ley 87 de 1993, mediante la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado. En los numerales e) y g) del artículo 2o. de esta ley se señalaron entre otros los siguientes objetivos del sistema de control interno:

e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;

g) Garantizar que el sistema de control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación;”

La Corte Constitucional, profirió la Sentencia C-452/03, relacionada con las normas de contabilidad atribuidas a las Superintendencias y se manifestó en los siguientes términos: “No obstante, la aprobación de normas generales en materia contable por parte de las superintendencias y órganos de control está condicionada por dos circunstancias específicas, a saber: 1ª) debe estar directamente relacionada con el cumplimiento de sus funciones de inspección, vigilancia y control a su cargo, y 2ª) deberá darse dentro de los límites fijados en la Constitución, la ley y las determinaciones que sobre la materia adopte el Contador General de la Nación.”

La jurisprudencia constitucional también se ha referido al carácter vinculante de las decisiones del Contador General frente a las entidades públicas. En este aspecto, en la sentencia C-487 de 1997, (M.P. Fabio Morón Díaz), en la cual se resaltó que por mandato directo del Constituyente corresponde a este funcionario determinar las normas contables que deben regir en el país y que deberán ser aplicadas por todas las entidades públicas por ser, en estas materias, sus subordinadas. En esta ocasión la Corte precisó que “En esa perspectiva, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los ‘productos finales’, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado”.

Por otro lado, el Marco Conceptual de la Contabilidad Pública, señala como requisitos de la información contable pública los siguientes:

“Oportuna: Debe estar disponible en el momento que sea requerida por el usuario y tener la posibilidad de influir en la toma de decisiones.

Objetiva: Debe elaborarse a partir de hechos existentes, con base en un conocimiento preciso, seguro, profundo y claro de lo que acontece en un ente público.

Consistente: Debe existir correlación entre los fines que persigue el sistema y lo que revela la información contable pública, guardando además correspondencia entre normas y procedimientos, y de ambos entre sí.

Relevante: Debe ser útil a los usuarios en procura de que se cumplan objetivos sociales.

Verificable: Debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud, observando siempre la aplicación estricta de las normas existentes para el registro de los hechos o actividades públicas.

Comprensible: Debe permitir a los usuarios, considerada por si sola, formarse un juicio sobre su contenido.”

Y, en lo concerniente a los DEUDORES expresa que “(...) Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe

provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. (...) Los deudores deben revelarse de acuerdo con su origen en: Derechos originados de actividades comerciales, de financiación, de seguridad social, por destinación específica y transferencias; adicionalmente teniendo en cuenta el riesgo de insolvencia del prestatario en deudores de difícil recaudo.”

En el Marco Conceptual del PGCP se han establecido Informes Complementarios o Específicos, sobre los cuales precisa que “Revelan una situación particular de los flujos asociados con las operaciones y actividades desarrolladas por el ente público con un objetivo especial, para su uso y el de los demás usuarios de la información. Deben prepararse y presentarse en forma comparativa con el período inmediatamente anterior. Entre ellos se encuentra el Informe de Deudores por Cobrar el cual “Revela los ingresos no tributarios, aportes y cotizaciones, rentas parafiscales, fondos especiales y venta de bienes y servicios, pendientes de recaudo y las provisiones y castigos por pérdidas generadas, con indicación de sus variaciones.”

La descripción de la cuenta 1480 PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR) señala que “SE DEBITA CON: 1. El valor de los deudores que se castiguen por incobrables una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplido los requisitos pertinentes. (...)”

Conforme a lo establecido en el numeral 1.2.7.1.5 Normas Técnicas Relativas a las Cuentas de Orden en el PGCP, “(...) las cuentas de orden deudoras de control comprenden las operaciones que el ente público realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera. Igualmente incluyen aquellas que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Para efectos de revelación en las cuentas deudoras y acreedoras de control se clasifican los bienes, propios o de terceros, los derechos y los compromisos que exigen seguimiento y control”.

CONCLUSIÓN

En primer lugar, encuentro conveniente informarle que con base en lo establecido en la Constitución Política y la Ley 87 de 1993, le corresponde al MHCP tomar las decisiones administrativas que le permitan cumplir a cabalidad con su misión, así como aquellas tendientes a dar cumplimiento a las normas de contabilidad pública.

En particular, el castigo de activos obedece a un procedimiento administrativo, en cuyo caso la Contaduría General de la Nación dispuso la forma de registro y las entidades, en general, deben diseñar los procedimientos que para estos efectos resulte acorde con los requisitos de la información contable pública.

En segundo lugar, si como resultado de la gestión administrativa adelantada, el MHCP estima conveniente el castigo de los activos, debe afectar las provisiones constituidas, e igualmente, sujeto al criterio del MHCP, registrar simultáneamente en las cuentas de orden de control, el valor de los bienes y derechos castigados, con el fin de preservar la información que soporte las acciones posteriores a las que haya lugar.

No obstante, si una vez castigados los activos, hay restitución de los fondos, el registro corresponderá a un débito en la cuenta 1110 BANCOS Y CORPORACIONES con crédito a la cuenta 4810 EXTRAORDINARIOS subcuenta 481008 RECUPERACIONES, ajustando las cuentas de orden de control. Esta situación deberá ser objeto de revelación en notas a los estados contables.

Finalmente, es conveniente considerar la elaboración de los informes específicos que permitan un mayor control sobre los recursos del Estado.

CONCEPTO 47423 DE JULIO 08 DE 2004

TEMA: Intereses generados por depósitos entregados en administración

SUBTEMA: Reconocimiento, registro y revelación

Doctor
HENRY ELIOT LUGO BUENDÍA
Contador
Instituto de Estudios del Ministerio Público -IEMP
Ciudad

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20046-47423 este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Consulta si deben contabilizarse mensualmente los rendimientos generados con los recursos entregados al ICETEX en una cuenta de ingresos por rendimientos financieros, o debe hacerse al finalizar y liquidar el convenio.

CONSIDERACIONES:

Para absolver los interrogantes formulados es necesario hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

El principio de causación contenido en el numeral 1.2.6.2. del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que *"Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos. El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u*

operación originada por el hecho incida en los resultados del período.” (Subrayado fuera de texto)

La norma técnica de deudores contenida en el numeral 1.2.7.1.1. del PGCP, determina que *"Comprenden los derechos de cobro originados en el desarrollo de las actividades financieras, económicas y sociales del ente público, que se producen como resultado de la venta de bienes o servicios, así como los conceptos conexos a la liquidación de rentas por cobrar, como los intereses moratorios, sanciones y multas por extemporaneidad y demás derechos originados en desarrollo del cometido estatal, por operaciones diferentes a los ingresos tributarios. Estos derechos deben ser reconocidos por su importe original, siempre y cuando exista el derecho cierto de cobro, el cual es susceptible de actualización de conformidad con las disposiciones legales vigentes o con los términos contractuales pactados. (...) Los deudores deben revelarse de acuerdo con su origen en: Derechos originados de actividades comerciales, de financiación, de seguridad social, por destinación específica y transferencias; (...)"* (Subrayados fuera de texto)

Para los recursos entregados en administración, el Catálogo General de Cuentas-CGN del PGCP estableció la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, la cual se define como *"Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan. Adicionalmente, deben registrarse los depósitos que se deriven de procesos judiciales, los otorgados en administración y las retenciones sobre contratos de obra. (...) Se debita con: (1) El valor de los depósitos entregados a terceros, (2) El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados; (...)"* (Subrayados fuera de texto)

CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta lo expuesto en el ordenamiento normativo señalado, es pertinente precisar que la clasificación de los rendimientos recibidos por los recursos entregados en administración al ICETEX deberán reconocerse y registrarse en las subcuentas 142504-EN ADMINISTRACIÓN con su respectiva causación en la subcuenta 480535-RENDIMIENTOS SOBRE DEPÓSITOS EN ADMINISTRACIÓN. El reconocimiento y registro debe llevarse a cabo una vez el ICETEX reporte a la entidad los rendimientos generados por los recursos entregados a su administración.

CONCEPTO 48331 DE JULIO 09 DE 2004

TEMA: Circular Externa 053 de 2003

SUBTEMA: Traslado de bienes entre entidades de la administración central

Doctora
MARÍA INÉS MORA C.
Contadora (E)
Ministerio del Interior y de Justicia
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 23 de junio de 2004, en la cual solicita concepto acerca del registro contable que debe efectuar la entidad absorbente, cuando en el proceso de fusión le son trasladados bienes de la entidad fusionada. Lo anterior, teniendo en cuenta que se fusionaron los Ministerios del Interior, y de Justicia y del Derecho, conformando el Ministerio del Interior y la Justicia. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El numeral 4.4 de la Circular Externa 053 de 2003, establece el procedimiento contable que debe aplicarse para el traspaso de bienes, derechos y obligaciones, originado en los procesos de liquidación, fusión o escisión de una entidad pública. Particularmente, el numeral 4.4.12 señala que "Tratándose de supresiones de entidades de la administración central y entidades no societarias del sector público, el traslado de los bienes, derechos y obligaciones se hará por el valor en libros". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 2.2.3.3 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que el valor en libros "Corresponde al valor neto resultante de conjugar el costo histórico, depreciación, amortización, provisiones, valorizaciones y desvalorizaciones aplicables a cada clase de bien, según sea el caso".

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que los Ministerios fusionados hacen parte de la administración central nacional, debe aplicarse lo establecido en el numeral 4.4.12 de la Circular 053 de 2002, en el sentido de registrar el traslado de bienes, derechos y obligaciones, por el valor en libros.

Lo anterior, considerando que el valor en libros es un criterio técnico de valoración económica para el traslado de bienes, derechos y obligaciones entre entidades de la administración central y entidades no societarias del sector público, representando su utilización ventajas en cuanto a la facilidad, rapidez y economía para el registro de las operaciones derivadas de los procesos de fusión, escisión y liquidación.

En consecuencia, la entidad que traslada el bien debe cancelar los saldos que se encuentren registrados en las subcuentas que identifiquen el costo histórico, la depreciación, amortización, provisiones, valorizaciones y desvalorizaciones, atribuibles al bien que se traslada, utilizando como contrapartida la cuenta 3140 ó 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES. Por su parte, la entidad que recibe el bien, debe efectuar el registro por el valor neto resultante de conjugar los conceptos anteriormente citados, utilizando como contrapartida la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. A partir de allí se debe calcular la vida útil estimada para efectos de adelantar el respectivo proceso de depreciación y actualizar el bien, de conformidad con las normas expedidas sobre la materia.

CONCEPTO 46964 DE JULIO 14 DE 2004

TEMA: 1. Bienes y recursos públicos entregados en administración

SUBTEMA: 1.1 Convenio interadministrativo

1.2 Contrato de administración, operación y conservación

Doctor
JOSE ANTONIO CAMP LUX
Gerente Liquidador
Instituto Nacional de Adecuación de Tierras – INAT en Liquidación
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20046-46964 del 8 de junio del año en curso, en la que solicita se le oriente sobre el diligenciamiento del formato CGN03.004 por el registro de recursos y bienes entregados en administración por convenios interadministrativos y contratos de administración suscritos con Municipios y Asociaciones de usuarios, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

1. Depósitos entregados en administración

Informa la entidad que los saldos reflejados en la cuenta de depósitos entregados en la información financiera, económica y social, es por que no cuenta con los informes de

ejecución y para diligenciar el formato CGN03.004, no se disponen de los estados financieros a 31 de diciembre de 2003 de los municipios y departamentos. Igualmente, debe existir en la contabilidad de esos entes un registro en bancos a efectos de la operación recíproca con el INAT en Liquidación y a medida que se ejecutan los recursos se legaliza el depósito y en el INAT se registra la inversión.

2. Bienes entregados en administración

Mediante contratos, el INAT en Liquidación hace entrega al Ente Administrador de las obras y bienes existentes en los Distritos de Riego (gran escala) para su administración, operación y conservación. Como se entrega una cartera por tarifas de riego para su cobro, la cual es reinvertida en el Distrito, estas operaciones son registradas en la contabilidad del INAT, y de esta forma se consolida las operaciones de los 20 distritos dados en administración.

CONSIDERACIONES

Revisado el Convenio Interadministrativo anexo a la solicitud, suscrito con el Municipio de Támesis, Antioquia, se evidencia en la cláusula Décima – Obligaciones del Municipio de Támesis, que es responsabilidad del INAT “1. Exigir, verificar y manejar los recursos comprometidos por las partes en este Convenio Interadministrativo, conforme se estipula en las Cláusulas tercera, cuarta y séptima. 2. Abrir una Cuenta Especial en la que se identifique el número del presente Convenio Interadministrativo, para el manejo exclusivo de los recursos económicos entregados por el INAT, (...) 4. Llevar contabilidad separada de los aportes que cofinancian la ejecución del Distrito de Adecuación de Tierras en pequeña escala Otrabanda (Támesis), incluyendo los aportes en materiales y elementos (...)” (subrayado por fuera del texto). En ese sentido, es evidente que se trata de un convenio interadministrativo de administración de recursos.

Así mismo, en la Cláusula Décima Primera – Obligaciones del INAT, se establece “1. Entregar al Municipio de Támesis los recursos comprometidos en este Convenio Interadministrativo, conforme se estipula en las Cláusulas tercera, quinta y séptima. (...)”.

Igualmente, la Cláusula Décima Segunda – Comité de Seguimiento y Evaluación “(...) El Municipio de Támesis será el responsable de la elaboración y presentación de los informes respectivos (...)”.

De acuerdo con lo anterior, se configura un convenio de administración de recursos y no una simple operación recíproca de la cuenta de bancos del municipio de Támesis con el INAT, que se legaliza con la ejecución de dichos recursos. Además, se entiende por depósitos entregados el “Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, (...). (Subrayado por fuera del texto), de acuerdo con la descripción de la cuenta 1425–DEPÓSITOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN del Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública.

De otra parte, el Contrato de Administración del Distrito de Adecuación de Tierras del Valle de Sibundoy, celebrado entre el Instituto Nacional de Adecuación de Tierras-INAT y la Asociación de Usuarios del Distrito de Adecuación del Valle de Sibundoy-Asovalle de

Sibundoy, establece en la Cláusula Primera – Naturaleza del Contrato: “El presente Contrato es de Administración, Operación, y conservación del Distrito de Adecuación de Tierras del VALLE SIBUNDOY en el cual será ejecutado por el ENTE ADMINISTRADOR, bajo su autonomía y responsabilidad (...)”.

Así mismo, la Cláusula Segunda – Objeto del Contrato establece: “El objeto de este Contrato es la entrega que el INAT hace al ENTE ADMINISTRADOR de las obras existentes en el distrito del valle de Sibundoy para su Administración, Operación, conservación y manejo de la unidad de explotación agropecuaria conocida como Distrito de Adecuación de Tierras del Valle de Sibundoy, en toda su extensión y con todas sus obras de infraestructura, destinadas a dotar con drenaje y/o riego, protección contra inundaciones toda su área de influencia. (...)” (subrayado por fuera del texto).

Igualmente, el literal C) de la Cláusula Tercera – Obligaciones y Facultades del Ente Administrador establece la obligatoriedad de “Administrar los bienes muebles e inmuebles bajo su cuidado, así como los servicios que se deriven de ellos, de tal forma que el Distrito, como unidad agropecuaria, logre su desarrollo integral y óptimo rendimiento. En ese sentido, es evidente que no solo se trata de un convenio de apoyo técnico y logístico sino también de administración de recursos.

El Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, describe la Cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS como el “Valor de los bienes muebles e inmuebles, de propiedad del ente público, entregados a terceros para su uso o administración, mediante contratos de comodato, encargo fiduciario o Leasing, que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos”.

El numeral 2.2.2 – Catálogo de Cuentas del Instructivo 016 de 2003 establece que la Celdas B12 y B13: Subcuenta y valor, corresponde a “La subcuenta donde se encuentra registrado el recurso público entregado en administración por parte de la entidad titular (120204-, 142504-, 142510-, 142511-, 142513-, 142514-, 142515-, 142590-, 192001-, 192002-, 192007-, 192008- y 192603-) con su respectivo valor a 31 de diciembre del respectivo año, en formato numérico”.

El literal c) del numeral 2.1 del mismo Instructivo, establece que “Las entidades públicas deberán enviar un sólo archivo en excel, en el cual se detalle a nivel de hoja cada uno de los actos administrativos o contratos que posea, relacionados con estos recursos” (subrayado por fuera del texto).

Ahora, en el entendido de que existe un contrato por cada Distrito, se debe enviar el correspondiente informe.

También, el literal e) establece que “Las entidades públicas a efectos de cumplir con el envío de esta información a la CGN, deberán solicitar a los respectivos administradores de los recursos públicos, con la debida oportunidad, la información objeto de este instructivo”.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que los recursos entregados en administración en razón de los convenios interadministrativos celebrados entre la entidad y los Municipios constituyen Depósitos entregados en administración y se registra en la Cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, Subcuenta 142504-EN ADMINISTRACION.

Los bienes muebles e inmuebles entregados mediante contrato de administración a Asociaciones de usuarios constituyen Bienes entregados y se registran en la Cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, Subcuentas 192001-BIENES MUEBLES. ENTREGADOS EN ADMINISTRACION y 192002-BIENES INMUEBLES ENTREGADOS EN ADMINSITRACION.

En tal sentido, la entidad debe diligenciar el formato CGN03.004 "Recursos públicos entregados en administración" de conformidad con la Carta Circular 046 y el Instructivo 016 de 2003 por cada convenio o contrato suscrito, para lo cual es necesario implementar mecanismos que le permitan recopilar la información de los respectivos administradores.

CONCEPTO 23651 DE JULIO 16 DE 2004

TEMA: Demandas contra la Nación

SUBTEMA: Reconocimiento de demandas a varias entidades en la Nación

Doctora
CARLA LILIANA HENAO CARMONA
Subdirectora
Departamento Administrativo de la Función Pública
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Con fecha 24 de septiembre de 2003 fue radicada con el expediente 20039-23651 una consulta sobre el tema de demandas contra la Nación. Teniendo en cuenta lo especial del tema y al no encontrar antecedentes de habernos pronunciado sobre esta situación contable específica, sometimos a consideración de la Oficina Jurídica de la entidad, para el respectivo análisis jurídico y sobre esa base, proceder al tratamiento contable. Debido a situaciones de cambio de personal al interior de la oficina jurídica, no fue puesto en conocimiento de la persona entrante del trámite que reposaba en dicha oficina, lo cual origina el retraso injustificado de la respuesta, por ello, queremos expresar nuestras disculpas y proceder de inmediato a darle solución a sus inquietudes, teniendo en cuenta

que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta nos comenta que un extrabajador de la extinta Caja Agraria demanda a la Nación en cabeza de la Presidencia de la República, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Ministerio de Agricultura y Desarrollo y al Departamento Administrativo de la Función Pública, por la expedición del Decreto 1065 de 1999 en el cual se dispuso la disolución y liquidación de la Caja de Crédito Agrario Industrial y Minero S.A. Las pretensiones ascienden a \$4.000 millones de pesos y la inquietud es ¿Qué entidad debe contabilizar esta demanda, para que no se presente duplicidad en la consolidación de los Estados Financieros de la Nación?

Igualmente, nos comenta que fue demandada la Nación Ministerio de Justicia, Rama Judicial, Dirección Ejecutiva de Administración Judicial, Ministerio de Hacienda y Crédito Público y Departamento Administrativo de la Función Pública, en la que fue condenada, se pregunta ¿Qué entidad debe hacer la provisión para atender esta decisión judicial?

Finalmente, nos comenta que unos docentes de la Secretaría de Educación de Barranquilla demandaron a la Alcaldía y a la Comisión Departamental del Servicio Civil, representada en este proceso por el Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP, y que el Tribunal Administrativo del Atlántico, en sentencia de primera instancia condenó únicamente al DAFP, cuyas pretensiones suman \$1.200 millones. La pregunta es ¿Qué acción financiera debe manejar el DAFP, ante esta condena, cuando no existe una relación de causalidad y se está buscando jurídicamente una revocatoria de la sentencia?

CONSIDERACIONES

Las inquietudes presentadas deben evaluarse teniendo en cuenta dos interrogantes: 1. Cuando se presenta una demanda en cabeza de varias entidades, a cuál de ellas le corresponde registrar el valor de las pretensiones, anotando que quien demanda laboró en una entidad que está en liquidación. 2. Cuando se presenta un fallo en primer instancia contra una entidad pública, pero sin existir una relación de causalidad en la misma, es decir, la entidad no tiene que ver con el problema, qué acción financiera debe llevarse a cabo, si se tiene en cuenta que se ha solicitado acción de revocatoria de la sentencia?

1. En el primer interrogante, es necesario remitirnos a lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP que crea dentro de las cuentas de orden el concepto de 9120-LITIOS Y DEMANDAS, definido como el "valor de las pretensiones originadas en actos procesales por medio de litigios o demandas de terceros contra el ente público". La dinámica de este concepto anota que se acredita con: "El valor de las pretensiones determinadas por el ente público".

Teniendo en cuenta la situación particular que la demanda se presenta contra varias entidades, resulta necesario determinar quién y qué valor debe registrar. Revisada la doctrina expedida por la CGN no encontramos evidencia de habernos pronunciado sobre este aspecto, pero si nos atenemos a la lógica contable consideramos que este hecho puede ser contabilizado y revelado en cuentas de orden, por cada una de las entidades involucradas, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:

Debe establecerse si en las pretensiones es posible determinar para cada entidad involucrada la proporción que le corresponde. Cada entidad registrará el valor determinada de acuerdo con esa proporción.

Si no es posible determinar esta proporcionalidad, consideramos que el registro en primera instancia debe realizarlo la entidad principal a la cual se encontraba adscrita o vinculada la empresa en liquidación (Caja Agraria), que para este caso será el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

Si no es posible alguna de las situaciones anteriores, como procedimiento alternativo, consideramos que el hecho puede ser contabilizado por igual valor en cada una de las entidades involucradas, y en notas a los estados contables harán la respectiva aclaración e indicarán las demás entidades que forman parte, con el fin de tener en cuenta al momento de revelar en el informe consolidado de la Nación.

Ahora bien, para efectos presupuestales y de pago, es importante remitirnos a lo establecido en el Decreto 359 de 1995 y especialmente a lo anotado en el artículo 37, que dice:

A partir del 1 de marzo de 1995 los créditos judicialmente reconocidos, las conciliaciones y los laudos arbitrales deberán ser remitidos por la autoridad judicial o administrativa que los reciba, al órgano condenado. Cuando fueren varios los órganos condenados se atenderá la voluntad del beneficiario, expresada en su solicitud de pago, certificando, por declaración juramentada, que no ha solicitado la tramitación o el pago en otro de los órganos condenados. Cuando la condena incluya a otros órganos con personería jurídica independiente, quien pagó podrá cobrar a prorrata a aquéllos.

2. Cuando se presenta un fallo en primer instancia contra una entidad pública, pero sin existir una relación de causalidad en la misma, es decir, la entidad no tiene que ver con el problema, consideramos que por efectos de revelación contable debe registrarse el hecho en cuentas de orden, 9120-LITIGIOS Y DEMANDAS y esperar el desenlace jurídico del caso, para actuar de acuerdo a lo ordenado judicialmente y proceder a los registros contables que correspondan.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que:

1. Revisada la doctrina expedida por la CGN no encontramos evidencia de habernos pronunciado sobre este aspecto, pero si nos atenemos a la lógica contable consideramos que este hecho puede ser contabilizado y revelado en cuentas de orden, en la cuenta 9120-LITIGIOS Y DEMANDAS por cada una de las entidades involucradas, teniendo en cuenta que podrá hacerse en proporción a la pretensión solicitada, o en cabeza de la entidad principal a la cual está vinculada la empresa, o por el mismo valor en cada entidad involucrada con aclaración en las notas a los estados contables.

2. Para efectos presupuestales y de pago, es importante remitirnos a lo establecido en el Decreto 359 de 1995 y especialmente a lo anotado en el artículo 37.

3. Cuando se presenta un fallo en primer instancia contra una entidad pública, pero sin existir una relación de causalidad en la misma, es decir, la entidad no tiene que ver con el problema, consideramos que por efectos de revelación contable debe registrarse el hecho en cuentas de orden, 9120-LITIGIOS Y DEMANDAS y esperar el desenlace jurídico del caso, para actuar de acuerdo a lo ordenado judicialmente y proceder a los registros contables que correspondan.

CONCEPTO 47843 DE JULIO 16 DE 2004

TEMA: Control Interno Contable

SUBTEMA: Informes intermedios

Doctora
ADRIANA FERNANDA URRESTY ISAZA
Jefe Oficina de Control Interno
Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca
Santiago de Cali – Valle

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20046-47843 del 17 de junio del año en curso, en la que consulta acerca de los informes de evaluación del Control Interno Contable, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

La entidad consulta si los informes intermedios de evaluación del Control Interno Contable que deben presentarse al director de la entidad en mayo 31, septiembre 30 de 2004 y enero 31 de 2005 se eliminan y se convierten en los informes que deben producir la Oficina de acuerdo a las evaluaciones permanentes de Control Interno Contable y de auditoria interna. De ser así, se debe solicitar la derogatoria del Artículo 7º del Decreto 1914 de 2003.

Además señala, que las tres evaluaciones cuatrimestrales de carácter interno, eran la base para preparar el Anexo de Control Interno Contable como parte del Informe Ejecutivo Anual sobre el avance del Control Interno Institucional.

CONSIDERACIONES

El literal d) del Artículo 2º de la Ley 87 de 1993 establece como uno de los objetivos del Sistema de Control Interno *"Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional"*.

El literal a) del Artículo 3º de la citada Ley señala como una característica del Control Interno *"(...) forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad"*.

El Decreto 2145 de 1999, reglamentario de la Ley 489 de 1998, estableció las instancias de articulación del Sistema Nacional de Control Interno y sus competencias, que en especial el literal d) del Artículo 6, le asignó a la Contaduría General de la Nación la competencia para impartir las normas, políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno Contable.

El Artículo 19 de la Resolución 48 de 2004 reza: *"VIGENCIA Y DEROGATORIAS. Esta Resolución rige a partir de la fecha de su publicación y, deroga las normas que le sean contrarias, en especial las Resoluciones 196 de 2001 y 420 de 2002 de la Contaduría General de la Nación"*.

Igualmente, el Artículo 12 de la citada Resolución expresa que *"LA OFICINA DE CONTROL INTERNO O QUIEN HAGA SUS VECES. Es responsable por evaluar en forma independiente y objetiva el Control Interno Contable. Así como por el desarrollo de la función de Auditoría Interna con alcance sobre el proceso contable y sus áreas responsables, informando mediante las actividades de aseguramiento y consulta, al representante legal de la entidad, sobre las medidas que permitan el mejoramiento continuo del Sistema"*.

El Artículo 7º de la Resolución 250 de 2003 expresa *"INFORME DE CONTROL INTERNO CONTABLE. El representante legal de la entidad remitirá, a más tardar el 15 de febrero del año siguiente al período evaluado, como anexo a la información financiera, económica y social, copia en medio magnético del informe anual de evaluación del control interno, en el cual deberán incluirse los aspectos relacionados con el control interno contable de la entidad como resultado de las evaluaciones internas realizadas según lo previsto en las normas vigentes"*.

El inciso segundo, Artículo 7º del Decreto 1914 de 2003 establece que *"Los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, en el contexto de los establecido por la Ley 87 de 1993 tendrán la responsabilidad de evaluar cuatrimestralmente según los dispuesto por el Contador General la implementación del control interno contable necesario para mantener la calidad de la información financiera, económica y social del ente público, que haga sostenible el proceso de saneamiento contable efectuado"*.

CONCLUSIÓN

Soportado en las consideraciones, la Contaduría General de la Nación expidió las Resoluciones 250 de 2003 y 48 de 2004, normas que definen el contenido y periodicidad

de los informes de Control Interno Contable que deben presentar las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad.

En cuanto a la solicitud de derogatoria del Artículo 7º del Decreto 1914 de 2003, es pertinente indicar que la norma al señalar que los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, tendrán la responsabilidad de evaluar cuatrimestralmente según lo dispuesto por el Contador General, la implementación del control interno contable necesario para mantener la calidad de la información financiera, económica y social del ente público, que haga sostenible el proceso de saneamiento contable efectuado, no es contradictoria con lo establecido en el Artículo 7º de la Resolución 250 de 2003, al establecer un informe anual de evaluación de control interno, que es muy diferente al seguimiento que deberán hacer los responsables.

CONCEPTO 46469 DE JULIO 26 DE 2004

TEMA: Pasivos

SUBTEMA: Contingencias

Doctor
LUIS ALFONSO DÍAZ AMOROCHO
Jefe División de Contabilidad
Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En atención a sus comunicaciones identificadas con los números de trámite 20045-46469 y 20046-48423, en las cuales solicita aclaración al concepto emitido por este Despacho al doctor Fernando Sotomonte Amaya, Contralor Delegado para la Gestión Pública e Instituciones Financieras (E), correspondiente al número de trámite 200311-30475, en el cual la Contaduría General de la Nación concluyó que "En respuesta a su consulta, el valor de los empréstitos o la emisión y colocación de títulos de deuda pública cuyo garante es la Nación, se registran en la cuenta 9125- DEUDA GARANTIZADA POR LA NACIÓN. Cuando la contingencia se considere probable, debe clasificarse como un pasivo contingente y provisionarse, cuando se convierta en una obligación real se registrará como deuda asumida o acuerdo de pago según corresponda, dentro de la clasificación del grupo 22- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, en las cuentas correspondientes a PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES.

No obstante, cuando la Nación garantiza deuda pública y exige una contragarantía como respaldo, estas contragarantías se registrarán en la cuenta 8124- CONTRAGARANTÍAS

RECIBIDAS POR LA NACIÓN, situación en la cual no procede la constitución de pasivos contingentes por dicho concepto”

Lo cual ha generado la siguiente observación en el informe de la auditoría “La Dirección General de Crédito Público (DGCP), no contabiliza los pasivos contingentes que resultan de las garantías otorgadas por la Nación no Contra-garantizadas. La anterior situación contraviene el Plan General de Contabilidad Pública.”

De otra parte, solicita aclaración sobre el procedimiento contable a seguir para el registro de las garantías otorgadas por la Nación, cuando por efectos de previsión de eventualidades se incluya dentro de su presupuesto del servicio de la deuda partidas para posibles contingencias, ya que la Contraloría General de la República concluye en el informe de auditoría “(...) al momento de valorarse las provisiones presupuestales para las vigencias de 2002 y 2003 la Dirección de Crédito Público considera probable su ocurrencia, por lo que se debe inmediatamente contabilizar el respectivo Pasivo Contingente que respalda la contingencia, establecida en el presupuesto de la nación para cada vigencia.”

Este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resulta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

1. En el concepto identificado con el número de trámite 200311-30475 de febrero 2 de 2004, este despacho omitió retomar en la conclusión el texto completo, citado en las consideraciones, de la definición contenida en el PGCP para la cuenta 2710- PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, que figura resaltado y subrayado: “valor estimado justificable, confiable y cuantificable, de obligaciones a cargo del ente público ante la probable ocurrencia de eventos que afectan su situación financiera. Tal estimación deberá adelantarse mediante procedimientos de reconocido valor técnico y no será aplicable a aquellas obligaciones contingentes que cuenten con contragarantías o sobre las cuales exista la opción de emprender procesos ejecutivos de recuperación (...)” (Resaltado y subrayado fuera de texto).

2. El PGCP establece en la Norma Técnica de Pasivos Estimados que “Corresponde a las obligaciones a cargo del ente público generadas en circunstancias ciertas, cuyo valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables, cuantificables y confiables”. Así mismo, establece que “Deben reconocerse por el valor que se estima, empleando criterios técnicos de conformidad con las disposiciones legales vigentes, constituyéndose en provisiones”.

CONCLUSIÓN

1. El valor de los empréstitos o la emisión y colocación de títulos de deuda pública cuyo garante es la Nación, se registran en la cuenta 9125- DEUDA GARANTIZADA POR LA NACIÓN. Cuando la contingencia se considere probable, debe clasificarse como un pasivo contingente y provisionarse, cuando se convierta en una obligación real se registrará como deuda asumida o acuerdo de pago según corresponda, dentro de la clasificación del grupo

22- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, en las cuentas correspondientes a PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES.

No obstante, cuando la Nación garantiza deuda pública y exige una contragarantía como respaldo, estas contragarantías se registrarán en la cuenta 8124- CONTRAGARANTÍAS RECIBIDAS POR LA NACIÓN, situación en la cual no procede la constitución de pasivos contingentes por dicho concepto. Tampoco procede la constitución de pasivos contingentes cuando exista la opción de emprender procesos ejecutivos de recuperación.

2. La constitución de pasivos contingentes tiene esta connotación siempre y cuando existan circunstancias ciertas. Estas obligaciones deben ser justificables, cuantificables y confiables, establecidas de acuerdo con criterios técnicos.

Así las cosas, la inclusión en el presupuesto de apropiaciones para servir la deuda como una "(...) medida sana de tener amparadas eventuales erogaciones (...)", no obliga a un registro contable como un pasivo estimado.

CONCEPTO 45555 DE JULIO 27 DE 2004

TEMA: Ingresos

SUBTEMA: Registro de los ingresos operacionales–Contrato de riesgo compartido

Doctor
RICARDO BARRIOS PEREZ
Profesional Universitario Grado 01
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
GERENCIA DEPARTAMENTAL DEL MAGDALENA
Grupo de Vigilancia Fiscal
Santa Marta

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación del 12 de mayo del presente año, mediante la cual consulta: 1.) Se debe contabilizarse como ingresos operacionales de TELESANTAMARTA el valor correspondiente al 80% del producido por las líneas instaladas por el contrato con la UTIS, a partir de la fecha de terminación del contrato a pesar del litigio en que se encuentran enmarcadas las partes del convenio y el cual no se ha definido. Independientemente de quién esté efectuando el recaudo del producido. 2.) Se sigue contabilizando únicamente el 20% que le corresponde a TELESANTAMARTA como ingresos

operacionales y, 3.) Se contabiliza el 80% de estos ingresos como recaudos de terceros, por estar sometidos a la condición del resultado de los procesos jurídicos.

Este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

En el artículo 4o. de la Ley 80 de 1993, por medio de la cual se expidió el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, se establecieron los Derechos y Deberes de las Entidades Estatales, entre lo cuales se encuentran:

"3o. Solicitarán la actualización o la revisión de los precios cuando se produzcan fenómenos que alteren en su contra el equilibrio económico o financiero del contrato.

6o. Adelantarán las acciones conducentes a obtener la indemnización de los daños que sufran en desarrollo o con ocasión del contrato celebrado.

8o. Adoptarán las medidas necesarias para mantener durante el desarrollo y ejecución del contrato las condiciones técnicas, económicas y financieras existentes al momento de proponer en los casos en que se hubiere realizado licitación o concurso, o de contratar en los casos de contratación directa. Para ello utilizarán los mecanismos de ajuste y revisión de precios, acudirán a los procedimientos de revisión y corrección de tales mecanismos si fracasan los supuestos o hipótesis para la ejecución y pactarán intereses moratorios.

Sin perjuicio de la actualización o revisión de precios, en caso de no haberse pactado intereses moratorios, se aplicará la tasa equivalente al doble del interés legal civil sobre el valor histórico actualizado.

9o. Actuarán de tal modo que por causas a ellas imputables, no sobrevenga una mayor onerosidad en el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contratista. Con este fin, en el menor tiempo posible, corregirán los desajustes que pudieren presentarse y acordarán los mecanismos y procedimientos pertinentes para precaver o solucionar rápida y eficazmente las diferencias o situaciones litigiosas que llegaren a presentarse."

En el Marco Conceptual del PGCP, se definen los principios de contabilidad sobre los cuales se orientan los registros contables, cabe mencionar:

"Esencia sobre forma: La esencia financiera económica y social de los hechos debe primar sobre el requisito de forma o instrumental, al momento del reconocimiento de los eventos y transacciones que los generan, respecto de los cuales se presume la debida observancia de las realidades jurídicas y presupuestales que rigen al ente público." (Subrayado fuera de texto). En este caso, la generación de ingresos tiene origen en la prestación del servicio.

Y, "Prudencia: En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Igualmente y con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo los realizados, sino también aquellos potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, aquellos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se determine en el período actual o en períodos anteriores. (...)"(Subrayado fuera de texto).

Con base en la aplicación de estos principios es evidente que los ingresos de TELESANTAMARTA se seguirán facturando por concepto de prestación del servicio, por lo tanto no hay "sometimiento a condiciones". La existencia de una obligación contractual no limita el registro de los ingresos que correspondan al desarrollo de la función administrativa o cometido estatal de la empresa.

De otra parte, es preciso retomar algunos de los conceptos del Plan General de Contabilidad Pública, que para este caso permitan centrar la atención en las operaciones que encierra, tales como Ingresos, Redes, líneas y cables, Pasivos y Contingencias, los cuales se desarrollan en el mismo orden.

En relación con los Ingresos estos se definen como la "Expresión monetaria de los flujos percibidos por el ente público en el período contable, que refleja la obtención de recursos originados en desarrollo de la actividad financiera, económica y social, básica o complementaria, susceptibles de incrementar el patrimonio público. (...) El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de la causación, con base en el acto administrativo que los impone, las declaraciones tributarias, las normas legales o en desarrollo de actividades de comercialización y prestación de servicios."

Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocerán "cuando surja el derecho de cobro, como consecuencia de la realización de la liquidación y su cuantificación, imputándose al ejercicio en el cual se realiza o presta el servicio."

"Los ingresos por venta de bienes y servicios corresponden a los recursos generados en la actividad de comercialización y prestación de servicios, (...)"

De conformidad con el Catálogo General de Cuenta–CGC la cuenta 1650–REDES, LÍNEAS Y CABLES corresponde al "Valor de las redes, líneas y cables de propiedad del ente público, adquiridos a cualquier título, para el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman las cuentas 1637 – Propiedades, planta y equipo no explotados, 2401 – Adquisición de bienes y servicios nacionales"

En lo atinente a los pasivos, el Marco Conceptual del PGCP define que "Las normas técnicas de pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las obligaciones ciertas o estimadas, contraídas por el ente público y derivadas del desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. (Subrayado fuera de texto).

Estas obligaciones se originan en la ley, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos que las generan. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que suponen un incremento de activos o generación de costos y gastos.”

El CGC describe la cuenta 2401–ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES como el “Valor de las obligaciones, autorizadas por vía general, contraídas por el ente público por concepto de adquisición de bienes o servicios recibidos de proveedores nacionales, en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. En la subcuenta 240102 – Proyectos de inversión, se registrará la adquisición de bienes y servicios identificados con proyectos específicos de inversión.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o servicio adquirido.”

Por su parte, el concepto de Pasivos estimados “Corresponde a las obligaciones a cargo del ente público generadas en circunstancias ciertas, cuyo valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables, cuantificables y confiables.

Deben reconocerse por el valor que se estime, empleando criterios técnicos de conformidad con las disposiciones legales vigentes, constituyéndose en provisiones.

Deben revelarse atendiendo el concepto que los origine. Cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice, deben reclasificarse como un pasivo real o extinguir la provisión.”

La cuenta 2710–PROVISION PARA CONTINGENCIAS representa el “Valor estimado, justificable, confiable y cuantificable, de obligaciones a cargo del ente público ante la probable ocurrencia de eventos que afectan su situación financiera. Tal estimación deberá adelantarse mediante procedimientos de reconocido valor técnico y no será aplicable a aquellas obligaciones contingentes que cuenten con contragarantías o sobre las cuales exista la opción de emprender procesos ejecutivos de recuperación. Cuando se trate de contingencias judiciales, que resulten en contra del ente público, éstas deben reconocerse con el fallo desfavorable en primera instancia.

Hasta tanto dichos eventos sean considerados como remotos o eventuales, deberán ser reconocidos en las respectivas cuentas de orden.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman la cuenta 5314 – Provisión para contingencias.”

La descripción de la cuenta 2460–CRÉDITOS JUDICIALES, indica que está conformado por el “Valor de las obligaciones por concepto de fallos en contra del ente público, debidamente ejecutoriados, así como los mandamientos ejecutivos, conciliaciones administrativas y otras órdenes judiciales impartidas a favor de terceros y originadas en litigios de carácter civil, laboral o administrativo.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman la cuenta 2710 – Provisión para contingencias. En caso que el valor del fallo exceda el valor provisionado se afectará por la diferencia, el concepto del gasto que originó el proceso. (...) Una vez terminado el

proceso de conciliación o conocido el fallo definitivo, se procederá a cancelar la provisión para constituir un pasivo por el valor de la obligación.”

En el PGCP se dispuso que el control de las posibles obligaciones que se generen a cargo de la entidad se registran en cuentas de orden, para lo cual en el Catálogo General de Cuentas, se creó la cuenta 9128–RESPONSABILIDADES CONTINGENTES – GARANTÍAS CONTRACTUALES, la cual está conformada por el “Valor de las posibles obligaciones estimadas a cargo del Estado, por concepto de garantía de ingresos o resultados con base en flujos (precios, tarifas, tráfico, llamadas, etc.), asociados a proyectos bajo diversas modalidades contractuales”. A su vez, dentro de las subcuentas está el código 912801 – Contratos de riesgo compartido.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 990511 – Garantías contractuales”.

Finalmente, en el tema del control, el artículo 209 de la Constitución Política indica que “(...) Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley”.

El artículo 269 expresa que “En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley (...).

El gobierno nacional, reglamentó estos artículos con la expedición de la Ley 87 de 1993, mediante la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado. El literal b) del artículo 2o. de ésta ley señala como objetivo del sistema de control interno el de “Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros.”

A su vez la Ley 142 de 1994, por medio de la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, reglamentó el control interno para las empresas en los siguientes términos “Artículo 46. Se entiende por control interno el conjunto de actividades de planeación y ejecución, realizado por la administración de cada empresa para lograr que sus objetivos se cumplan.

El control interno debe disponer de medidas objetivas de resultado, o indicadores de gestión, alrededor de diversos objetivos, para asegurar su mejoramiento y evaluación.” En el artículo 49, manifestó que “El control interno es responsabilidad de la gerencia de cada empresa de servicios públicos.”

CONCLUSIÓN

En cumplimiento de las obligaciones previstas en la ley 80 y de conformidad con la forma de constituir de contingencias hasta convertirse en pasivo real y en virtud de la existencia del contrato, debió seguirse la secuencia de registro que posteriormente se describe, diferenciando las operaciones. Es decir, las causación y recaudo de los ingresos, es diferente de la existencia de una obligación contractual. Lo cual significa que:

1. TELESANTAMARTA en su condición de entidad prestadora de servicios públicos domiciliarios debió causar los ingresos normalmente 1408–SERVICIOS PÚBLICOS con contrapartida en la cuenta 4335–SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES. En el entendido que el contrato se celebró para instalar líneas telefónicas y no para la prestación del servicio.
2. Causar la obligación nacida del contrato, cuyo pago al beneficiario se realiza en el momento en que se recaudan los ingresos por facturación, y constituir el pasivo correspondiente así: 1650–REDES LÍNEAS Y CABLES con crédito a la subcuenta 2401–ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.
3. Como medida de previsión, teniendo en cuenta las condiciones en la que se estaba dando el desarrollo del contrato debió constituirse la contingencia respectiva así: 912801–CONTRATOS DE RIESGO COMPARTIDO con contrapartida en la subcuenta 990511–GARANTÍAS CONTRACTUALES.
4. En la medida en que haya lugar a demandas y exista certeza sobre el cumplimiento de una obligación, derivada del incumplimiento del contrato, debió registrar el hecho así: 5314–PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS con contrapartida en la cuenta 2710–PROVISION PARA CONTINGENCIAS. Cuando el hecho se encuentre en esta etapa, debe cancelarse la contingencia señalada en el numeral anterior puesto que el hecho económico ya no tendría la misma connotación.
5. Posteriormente, cuando el hecho se materialice, se afectará la cuenta 2710–PROVISION PARA CONTINGENCIAS con contrapartida en la cuenta 2460– CRÉDITOS JUDICIALES.

No sobra advertir que, una vez terminado el plazo de la ejecución del contrato, los ingresos facturados por la prestación del servicio continuarán contabilizándose de la manera expuesta en el primer punto. De manera que es responsabilidad de la empresa tomar las medidas conducentes para revelar esta situación en los términos señalados.

Por otro lado, el control interno ejercido debió conducir necesariamente a que se hubiesen tomado las medidas necesarias para que la revelación de los hechos financieros correspondiera a la realidad en cada momento en el tiempo.

CONCEPTO 48100 DE JULIO 27 DE 2004

TEMA: Deudores

SUBTEMA: Provisión deudas de difícil cobro

Doctora

LUZ STELLA MEZA HERRÁN
Coordinadora Grupo de Gestión Financiera
Departamento Administrativo de la Función Pública
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20046-48100 del 23 de junio del año en curso, en la que consulta sobre el procedimiento para el cálculo de la provisión para deudas de difícil cobro, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Informa la entidad que la Contraloría General de la República en auditoría practicada a la cuenta fiscal de la vigencia 2003, argumentó:

"Al cierre del ejercicio contable, el Departamento tiene registrado en la Cuenta Deudores \$1.484 millones, con vencimiento de más de 180 días, compuesto por cuentas de arrendamientos, intereses por mora y otros deudores, generados por las liquidaciones de los contratos de arrendamiento de los centros vacacionales (...), el Departamento no ha constituido las provisiones correspondientes (...)"

Por tratarse de obligaciones que se cobran a través de acciones judiciales, no se les calcula la provisión como deudas de difícil cobro. Sin embargo, atendiendo la sugerencia de la Comisión de Auditoría y las recomendaciones de la Oficina Asesora Jurídica, la provisión se efectúa a partir del primer año de antigüedad en un 20% anual, procedimiento que la Comisión de la Contraloría no acepta, por considerar que el derecho debió haberse provisionado en el 100% dado la antigüedad de los mismos. Tampoco la entidad comparte tal decisión, por tratarse de procesos para los cuales no existe una definición oficial y por la incidencia directa en los estados financieros.

CONSIDERACIONES

La norma técnica de deudores en el numeral 1.2.7.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que *"(...) Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución.*

El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica, que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del prestatario y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable" (subrayado por fuera del texto).

Además añade, que *"Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión, el individual y el general, de conformidad con lo definido para el caso de las rentas por cobrar"*.

El numeral 1.2.5.2 del PGCP, establece como requisito de la información contable la objetividad, que *"Debe elaborarse a partir de hechos existentes, con base en un conocimiento preciso, seguro, profundo y claro de lo que acontece en un ente público"*.

El numeral 1.2.6.7 del PGCP, respecto del principio de Prudencia expresa que *"(...) con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo los realizados, sino también aquellos potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, aquellos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se determine en el período actual o en períodos anteriores"*.

Reclasificación a deudas de difícil cobro

El Catálogo General de Cuentas del PGCP describe la Cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO como el *"Valor de las deudas a favor del ente público pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad, han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal"*.

En ese orden de ideas, la entidad debe determinar el riesgo de incobrabilidad, independientemente de su antigüedad. Por lo tanto, cuando considere una cuenta incobrable, debe reclasificarla de la cuenta deudora principal a la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO.

Registro de la provisión

Así mismo, describe la Cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES como el *"Valor estimado de las contingencias de pérdida generadas, como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual, de las cuentas que conforman el grupo de deudores"*.

El cálculo de la provisión debe efectuarse por lo menos una vez al año y en él se reconoce la contingencia o riesgo de pérdida por la eventual insolvencia del deudor. Es la entidad la que define el método para establecer la provisión, ya sea general o individual, en todo caso la provisión se registra en la Cuenta 1480-PROVISION PARA DEUDORES y

corresponde la contrapartida a la cuenta 5304-PROVISION PARA DEUDORES.

Castigo de la deuda considerada incobrable

De acuerdo a políticas definidas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera, es la entidad la que decide el castigo de una deuda que considera incobrable. Dicho castigo debe efectuarse contra la provisión por cuanto allí se ha reconocido el gasto por la probabilidad de pérdida. Para registrar la decisión tomada por la administración se afecta la Cuenta 1480-PROVISION PARA DEUDORES del activo y la contrapartida corresponde a la Cuenta 1475-DEUDAS DE DIFICIL COBRO.

Registro en Cuentas de orden

No obstante que la deuda ha sido castigada, este es un procedimiento netamente contable, por cuanto se pretende reflejar en la información del balance la situación razonable de los hechos financieros económicos y sociales. Por lo tanto, esta acción no significa que la entidad renuncie al derecho de cobrar utilizando las herramientas jurídicas para el cobro de las sumas respectivas.

Por lo tanto, simultáneamente al registro del castigo, se debe registrar en cuentas de orden deudoras este derecho, afectando la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y la contrapartida a la Cuenta 8905-DEUDORES CONTINGENTES POR CONTRA.

En cuanto a los documentos soporte que requiere el área financiera para formalizar el registro contable del castigo de estas deudas, serán los documentos y actos administrativos que genere la administración, los cuales serán el respaldo de los respectivos registros contables.

Finalmente, el Catalogo General de Cuentas del PGCP describe la Cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS como el *"Valor de los ingresos percibidos por el ente público, provenientes de actividades que no corresponden a su cometido estatal y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiendo como tales aquellas que, frente a las actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia"* (subrayado por fuera del texto).

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expresado en las consideraciones, se infiere de la norma técnica que en las actuales circunstancias se obliga a provisionar el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución, ya que depende de una decisión judicial que se prolonga en el tiempo, observando el principio de prudencia. Además, no está garantizado que el fallo que emite el juez es a favor. Si es adverso, deben registrar el gasto por la pérdida, situación que impacta considerable en los estados financieros del período en que realiza.

Ahora bien, si efectuada la provisión y castigada la deuda por su antigüedad, se logra recuperar el derecho por la vía judicial, debe registrar la recuperación de la provisión

utilizando la Subcuenta 481008-INGRESOS EXTRAORDINARIOS-RECUPERACIONES y la contrapartida corresponde a la subcuenta que registren el tipo de fondo o derecho, objeto de la transacción.

CONCEPTO 46816 DE JULIO 28 DE 2004

TEMA: Bienes de menor cuantía

SUBTEMA: Reconocimiento, registro y revelación

Doctor
SEVERIANO BAUTISTA AGUILAR
Subdirector Administrativo y Financiero
Hospital San Rafael de Leticia-ESE
Leticia - Amazonas

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20046-46816 este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

Consulta sobre los siguientes aspectos:

1. Para el manejo administrativo de bienes cuyo costo de adquisición sea inferior a medio salario mínimo se necesita aclarar si la agrupación a la cual pertenecen es de consumo o devolutivo.
2. Si en la actualidad existe un procedimiento para la valorización de inventarios de bienes y elementos, y donde conseguirlo, sino, cuales son las pautas para su diseño e implementación.
3. Si en la actualidad existe una actualización del código universal de inventarios.

CONSIDERACIONES

Para absolver los interrogantes formulados resulta conveniente, hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

1. El literal a) del artículo 2º de la Ley 87 de 1993, establece como uno de los objetivos del Sistema de Control Interno "Proteger los recursos de la organización;

buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten."
(Subrayado fuera de texto)

A su vez, el artículo 4º de la mencionada ley establece que *"Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos;"* (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, la entidad, en desarrollo del sistema de control interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus bienes, por lo cual debe implantar los criterios de clasificación de los mismos que garanticen que están siendo utilizados adecuadamente, con el fin de protegerlos y evitar riesgos que los afecten.

En lo relacionado con los bienes de menor cuantía, el numeral 2.2.4.3.10. del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP expresa que *"los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo legal mensual vigente, podrán llevarse directamente al gasto, sin detrimento de adoptar las medidas necesarias para garantizar la gestión del control administrativo y fiscal que deba tenerse sobre ellos, o, al activo como una propiedad, planta y equipo si la entidad así lo determina. Igual procedimiento puede adoptarse en relación con los bienes adquiridos con anterioridad a la entrada en vigencia de esta norma".* (Subrayado fuera de texto)

2. La norma técnica relativa al reconocimiento y revelación de los hechos económicos, financieros y sociales contenida en el numeral 1.2.7.1. del PGCP determina que *"(...) La cifra resultante de las anteriores situaciones constituirá el costo histórico por el cual se registrará la transacción en contabilidad. Dicho valor será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, entre otros.*

(...) Precio de mercado. Es el valor que resulta de la interacción de las fuerzas de oferta y demanda en el mercado.

Valor presente. Corresponde al valor que resulta de descontar la totalidad de los flujos futuros generados por un activo o pasivo, empleando para el efecto una tasa de descuento.

Costo de reposición. Representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

Valor de realización. Representa el importe en efectivo o su equivalente en el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales.

Para el caso específico de las actualizaciones de los costos históricos de las PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, el numeral 2.2.4.2. del PGCP establece que *"Para la actualización de las Propiedades planta y equipo, podrán aplicarse como métodos, el costo de reposición y el valor de realización determinado mediante avalúos.*

Tratándose de bienes inmuebles y con fines de revelación en la información contable, se consideran como métodos de reconocido valor técnico los siguientes: precio de mercado, valor presente (capitalización de rentas o ingresos), costo de reposición y método (técnica) residual, entre otros.

La selección y aplicación de las metodologías deberá considerar la relación costo - beneficio para la entidad, procurando evitar erogaciones significativas, teniendo en cuenta que los avalúos podrán efectuarse con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización o, con el apoyo de entidades oficiales. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el inmueble.

Para efectos contables, los avalúos deberán considerar, entre otros, criterios de ubicación, estado, capacidad productiva, situación de mercado, grado de negociabilidad de los bienes, eventos generadores de valor y afectaciones."
(Subrayados fuera de texto)

3. La Constitución Política de 1991 y la Ley 42 de enero 26 de 1993, modificaron el modelo de control fiscal previo por un control fiscal posterior y selectivo, así entonces, aspectos antes regulados por la Contraloría General de la República-CGR como organismo fiscalizador, como sería el caso del Índice Universal de Inventarios-Resolución 04 de 1960 que contemplaba el procedimiento para el registro y control de los bienes de la Nación a cargo de las entidades públicas, fueron dejados al manejo de las administraciones a través del diseño de sus propios controles internos, asumiendo la responsabilidad de sus operaciones y del adecuado cumplimiento de sus objetivos, encontrándose dentro de éstos el correspondiente al de sus bienes.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto en el ordenamiento normativo señalado es pertinente precisar que:

1. Los criterios para establecer la clasificación de los bienes de consumo o devolutivos, deben determinarse por la misma entidad de acuerdo con lo que establezca el manual de administración de bienes al respecto, para que en desarrollo del Sistema de Control Interno se pueda garantizar una adecuada gestión de los mismos evitando posibles riesgos que puedan llegar a afectarlos.
2. Los métodos y criterios existentes para la realización de avalúos para efectos contables están definidos en el numeral 2.2.4.2. del PGCP, como desarrollo de la norma técnica de reconocimiento y registro.
3. Al suprimirse el control previo ejercido antes por la CGR, los aspectos regulados por el organismo fiscalizador para ejercerlo (Resolución 04 de 1960, registro y control de bienes) fueron dejados implícitamente al manejo de la administración de los entes públicos a través del diseño de su propio control interno; así, la propia entidad pública

asume la responsabilidad del manejo de sus operaciones y del adecuado cumplimiento de sus objetivos.

Finalmente, será decisión de la entidad pública utilizar los criterios tenidos en cuenta en la Resolución 04 de 1960, para el registro y control de los bienes, no obstante considerar las normas técnicas y el Catálogo General de Cuentas-CGC establecidas en el PGCP para las propiedades, planta y equipos, y los materiales y suministros.

CONCEPTO 40141 DE JULIO 29 DE 2004

TEMA: Concesión del impuesto de alumbrado público

SUBTEMA: Reconocimiento, registro y revelación

Doctor
GUILLERMO ARIZA QUINTERO
Secretario de Hacienda
Alcaldía de Neiva

ANTECEDENTES

Este despacho se permite atender su consulta radicada con el expediente 20044-40141 teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

Consulta si es viable contabilizar la renta de alumbrado público dentro de la estructura de rentas y gastos propios del municipio, habiendo sido cedido a favor de un concesionario los derechos sobre el valor total mensual de la facturación del servicio de alumbrado público para que se realice el mantenimiento y operación de la infraestructura del servicio de alumbrado público del municipio, incluyendo el suministro e instalación, reemplazo, renovación de las luminarias y de los accesorios eléctricos para la repotenciación y expansión del mismo; en caso de ser positivo cómo sería la dinámica contable o de qué manera se afectarían las partidas contables.

CONSIDERACIONES:

Para absolver los interrogantes formulados es necesario hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

A través del Contrato de Concesión N° 001 de 1997 suscrito entre el municipio de Neiva y la Unión Temporal SELECSA LTDA-ISM S.A, se determinó "(...) Entregar en CONCESIÓN, la Operación y Mantenimiento de la infraestructura del SERVICIO DEL ALUMBRADO PÚBLICO del Municipio de Neiva, incluyendo el Suministro e Instalación, reemplazo, renovación de las luminarias y de los Accesorios Eléctricos para la repotenciación y la expansión del mismo, (...)"

Asimismo, en la CLAUSULA DECIMA CUARTA del citado contrato se estipula una retribución, en la cual se fija que "Es entendido que EL CONTRATANTE al asignar la empresa de servicios públicos que suministrará la energía, tendrá en cuenta que el costo de la misma es el establecido en el convenio o contrato interadministrativo celebrado entre el Municipio y la entidad suministradora de la Energía Eléctrica. Es requisito indispensable para que el Concesionario inicie el desarrollo del presente contrato la existencia de un convenio entre el municipio de NEIVA y una empresa de servicios públicos domiciliarios que efectúe la facturación de la tasa de alumbrado público y el recaudo de la misma. (...) EL CONTRATANTE retribuirá a EL CONCESIONARIO el costo mensual del suministro e instalación de las nuevas luminarias (reposición o repotenciación) y la operación y mantenimiento del contrato de concesión, con el recaudo de la tasa del servicio del alumbrado público, establecido por el Acuerdo Municipal No. 066 de 1997, el cual será facturado por la empresa de servicio públicos que designe el CONTRATANTE, recaudado a través del sistema financiero local y administrado por la empresa fiduciaria designada por el CONCESIONARIO y aceptada por el Municipio para el manejo de los fondos de esta concesión. EL CONTRATANTE cederá a favor del CONCESIONARIO los derechos sobre el valor total mensual de la facturación del servicio de alumbrado público, deducidos los gastos del consumo de energía, costos de facturación y recaudo, durante el tiempo de vigencia del Contrato y desde la suscripción del acta de iniciación de la concesión". (Subrayados fuera de texto)

La forma de pago convenida se especifica en la cláusula TRIGÉSIMA SEGUNDA, la cual determina que "EL CONTRATANTE está obligado a pagar el valor de las actividades ejecutadas por el CONCESIONARIO en desarrollo de la Concesión. Para éste efecto el CONTRATANTE utilizará los recursos provenientes del recaudo que el CONCESIONARIO efectúa de la Tasa de Alumbrado Público, autorizada mediante Acuerdo No. 066 de 1997, expedido por el Concejo Municipal. (...)" (Subrayado fuera de texto)

La norma técnica de activos contenida en el numeral 1.2.7.1.1. del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, referente a DEUDORES establece que "Comprenden los derechos de cobro originados en el desarrollo de las actividades financieras, económicas y sociales del ente público, que se producen como resultado de la venta de bienes o servicios, (...) y demás derechos originados en desarrollo del cometido estatal, por operaciones diferentes a los ingresos tributarios. (...)" (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el modelo instrumental del PGCP define la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS como "Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto en el ordenamiento normativo señalado, es pertinente precisar que es procedente reconocer y registrar por parte del municipio la renta de alumbrado público, para lo cual deberá afectar el débito de la cuenta 130545-ALUMBRADO PÚBLICO con su correspondiente causación mediante el crédito en la cuenta 410545-ALUMBRADO PÚBLICO, una vez le informe la entidad autorizada para la facturación.

Cuando la entidad autorizada para la facturación y recaudo establezca e informe los gastos del consumo de energía, costos de facturación y recaudo de la renta del alumbrado público, el municipio registrará un crédito en la cuenta 240101-BIENES Y SERVICIOS, correspondiente al costo de facturación y recaudo, con su respectiva causación, registrando un débito en la cuenta 521138-CONTRATOS DE ADMINISTRACIÓN. Para el consumo de energía se afectará con un crédito a la cuenta 242504-SERVICIOS PÚBLICOS con su respectiva causación mediante el débito en la cuenta 521115-SERVICIOS PÚBLICOS.

Cuando la entidad autorizada para la facturación y recaudo informe al municipio el traslado del saldo de los recursos a la fiduciaria, descontados los gastos del consumo de energía, costos de facturación y recaudo de la renta del alumbrado público, se registrará tal situación con un débito en la cuenta 142514-ENCARGOS FIDUCIARIOS afectando con una crédito la cuentas 130545-ALUMBRADO PÚBLICO, con un débito las cuentas 240101-BIENES Y SERVICIOS y 242504-SERVICIOS PÚBLICOS.

Con los informes de ejecución de la operación y mantenimiento de la infraestructura del servicio del alumbrado público (Suministro e instalación, reemplazo, renovación de luminarias y accesorios eléctricos para la repotenciación y expansión) el municipio afectará mediante un crédito la cuenta 240101-BIENES Y SERVICIOS con su respectiva causación registrando un débito en la cuenta 521113-MANTENIMIENTO o 521114-REPARACIONES según correspondan.

Finalmente, cuando la fiduciaria informe al municipio del pago al CONCESIONARIO por el costo mensual del suministro e instalación de las nuevas luminarias (reposición o repotenciación) y la operación y mantenimiento del contrato de concesión, deberá afectarse mediante el un débito en la cuenta 240101-BIENES Y SERVICIOS con su respectiva causación registrando un crédito a la cuenta 142514-ENCARGOS FIDUCIARIOS.

CONCEPTO 47886 DE JULIO 30 DE 2004

TEMA: Operaciones Recíprocas

SUBTEMA: Convenios Interinstitucionales

Doctora
RUTH FABIOLA DIAZ GOMEZ
Profesional Especializado – Área de Contabilidad
Instituto Nacional de Salud
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Este despacho se permite atender su consulta radicada con el expediente 20046–47886, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta, conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Consulta sobre las cuentas recíprocas que debe utilizar para registrar los ingresos recibidos del Ministerio de la Protección Social y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF, en virtud de los convenios interinstitucionales celebrados por el Instituto con las mencionadas entidades públicas basándose en las cuentas contables registradas por las mismas entidades.

CONSIDERACIONES:

Para absolver las inquietudes de su consulta resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, de acuerdo con el desarrollo que enseguida se presenta.

Teniendo en cuenta que según acuerdos 008 y 009 de 27 de mayo de 2004, el Instituto Nacional de Salud-INS, incorporó en su presupuesto, como Ingresos Corrientes y Gastos de Inversión, los recursos recibidos del Ministerio de Protección Social y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF, debemos señalar que el numeral 1.2.7.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que “Las Transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa efectuados entre los diversos niveles y sectores de la administración pública, bien sea para el financiamiento del cometido estatal del ente público, el cumplimiento de proyectos o convenios especiales, o como producto de los procesos de descentralización administrativa”. (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior significa que en el registro contable se afectará la cuenta 4403-TRANSFERENCIAS – CORRIENTES DEL GOBIERNO GENERAL, para el caso de los recursos

recibidos por INS. Correlativamente, el Ministerio de Protección Social y el ICBF registrarán el gasto en la cuenta 5403- TRANSFERENCIAS – CORRIENTES AL GOBIERNO GENERAL, por cuanto la ejecución económica del gasto se realizará en cabeza del INS.

La forma como se deben reportar las operaciones recíprocas se contempla en el numeral 3.2.2.4 del PGCP. Adicionalmente, en la página de Internet www.contaduria.gov.co, en el link PGCP, se encuentra publicado el archivo denominado "tabla de correlativas" donde están las subcuentas caracterizadas como recíprocas con sus respectivos enfrentamientos. Los cruces que presenta la tabla forman parte esencial del proceso de consolidación.

CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta las consideraciones expresadas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye:

Dado que los recursos recibidos por el INS en cumplimiento de los convenios firmados con el Ministerio de Protección Social y con el ICBF, se incorporaron al presupuesto del Instituto como Ingresos Corrientes y Gastos de Inversión, el registro contable afectará la cuenta 4403-TRANSFERENCIAS–CORRIENTES DEL GOBIERNO GENERAL, para causar los ingresos. Por su parte, el Ministerio de protección Social y el ICBF, registrarán el gasto en la cuenta 5403-TRANSFERENCIAS–CORRIENTES AL GOBIERNO GENERAL, por cuanto la ejecución económica del gasto se realizará en cabeza del INS.

Esta transferencia es una operación recíproca que debe ser reportada en el formato CGN–96–002 denominado "SalDOS de operaciones recíprocas", para el proceso de consolidación que adelanta la CGN.

CONCEPTO 47893 DE JULIO 30 DE 2004

TEMA: Propiedades, planta y equipo no explotados

SUBTEMA: Reconocimiento, registro y revelación

Doctora
GLORIA RAMÍREZ ÁLVAREZ
Instituto para el Desarrollo de Antioquia-IDEA
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Este despacho se permite atender su consulta radicada con el expediente 20046-47893, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo

reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

Consulta sobre el manejo administrativo y contable de los bienes catalogados por la entidad como activos improductivos, los cuales no generan beneficios económicos, más si ocasionan elevados costos para la entidad.

CONSIDERACIONES:

Para absolver los interrogantes formulados resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

El literal a) del artículo 2° de la Ley 87 de 1993, establece como uno de los objetivos del Sistema de Control Interno "Proteger los recursos de la organización; buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten." (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el artículo 4° de la mencionada ley establece que "Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos;" (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, la entidad, en desarrollo del sistema de control interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus bienes, por lo cual debe implantar los criterios de utilización, clasificación y disposición de los mismos que garanticen que están siendo manejados adecuadamente, con el fin de protegerlos y evitar riesgos que los afecten.

La norma técnica de PROPIEDADES, PLANTA, Y EQUIPO, contenida en el numeral 1.2.7.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP define "(...) bienes tangibles adquiridos, construidos, o que se encuentran en tránsito, en construcción, en mantenimiento, o en montaje y que se utilizan para atender necesidades sociales, mediante la producción de bienes, la prestación de servicios, o para la utilización en la administración o usufructo del ente público, y por tanto no están destinados para la venta en desarrollo de actividades comerciales, siempre que su vida útil probable, en condiciones normales, exceda de un año, entendiéndose éste, como el tiempo o los factores necesarios para estimar la operatividad del bien. (Subrayado fuera de texto)

Respecto al reconocimiento y registro, el citado numeral establece que "(...) por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos tales como: el costo de reposición, el valor de realización, valor presente (capitalización de rentas o ingresos) y el método (técnica) residual. Para establecer el costo de reposición pueden emplearse avalúos o precios de referencia, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos, debiendo realizar para el efecto los respectivos avalúos técnicos. (...) Las valorizaciones y desvalorizaciones se reconocerán como resultado del análisis comparativo, entre el valor determinado producto de las actualizaciones realizadas y el valor en libros del respectivo bien.

Mediante las instrucciones relativas al reconocimiento y revelación de las PROPIEDADES, PLANTA, Y EQUIPO, contenidas en el numeral 2.2 del PGCP, se determina "(...) Definir los registros contables para las diferentes operaciones que involucren el concepto de Propiedades, planta y equipo. (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, con relación a las PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, el citado numeral los define: "Corresponde a los bienes muebles e inmuebles que no han sido objeto de uso o explotación, así como aquellos que debido a características o circunstancias especiales diferentes al mantenimiento, no están siendo utilizados por el ente público. En esta cuenta no se incluyen los conceptos de bienes inservibles y bienes muebles en bodega. (Subrayado fuera de texto)

Para la actualización de las PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, el numeral 2.2.4.2 del PGCP establece los registros a realizar cuando se presenta una valorización o desvalorización respecto a la actualización de los valores en libros de los bienes.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto en el ordenamiento normativo señalado, es pertinente precisar que para el reconocimiento y registro de las PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO considerados por la entidad como improductivos, deben estar registrados y revelados en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

Para el caso de las valorizaciones presentadas, se deberá proceder de conformidad con lo establecido en el numeral 2.2.4.2 del PGCP, enunciado en las consideraciones.

Con relación a las acciones a seguir respecto de estos bienes, la administración de la entidad deberá proceder acorde con el manual de manejo de bienes, a efectos de elegir la mejor opción, sea el enajenar, traspasar, donar, entregar en administración o comodato dichos bienes, según sea el caso.

CONCEPTO 46409 DE AGOSTO 03 DE 2004

TEMA: Acuerdo de pago

SUBTEMA: Registros contables

Doctor
CARLOS ALBERTO RODRÍGUEZ LOPEZ
Director General de Crédito Público y del Tesoro Nacional
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación en la cual solicita pronunciamiento relacionado con el procedimiento contable a seguir en cada una de las etapas y entidades que intervienen en el Acuerdo de pago celebrado entre la Nación, La Empresa Metro de Medellín Ltda., El Departamento de Antioquia y el Municipio de Medellín, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

En ausencia de la propuesta sobre el procedimiento contable relacionado en su oficio me remito al documento y la información suministrada por el doctor Luis Alfonso Díaz Amoroch, Contador de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, presentado en reunión con funcionarios de la Contaduría General de la Nación.

Los documentos soporte para resolver cada una de las operaciones que se presentan, lo constituyen el ACUERDO DE PAGO CELEBRADO ENTRE LA NACIÓN, LA EMPRESA METRO DE MEDELLÍN LTDA., EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA, Y EL MUNICIPIO DE MEDELLÍN, y el "OTROSI No 05, AL CONTRATO DE ENCARGO FIDUCIARIO CELEBRADO ENTRE EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA Y LA FIDUCIARIA POPULAR S.A. PARA LA ADMINISTRACIÓN DE INGRESOS, PAGOS Y GARANTÍA COMO FUENTE DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES DEL DEPARTAMENTO", anexos a su comunicación.

El Marco Conceptual y Procedimental de referencia lo constituye el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP.

PRIMERA.- De conformidad con el numeral 1 de los considerandos del Acuerdo de pago "(...) EL METRO DE MEDELLÍN LTDA., celebró operaciones de crédito público externo en los años 1984 y 1994 las cuales contaron con la garantía de la NACIÓN (...)" (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la revelación y registro, la norma técnica de operaciones de crédito público contenida en el PGCP establece que "Las operaciones de crédito público deben revelarse atendiendo los criterios de origen, plazos pactados, clase de entidad y operación que provee el financiamiento. (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con su origen las operaciones de crédito público, se clasifican en internas y externas (...)" (Subrayado fuera de texto)

Atendiendo los plazos pactados se clasifican en corto y largo plazo. Son obligaciones de corto plazo, las adquiridas con plazo para su pago igual o inferior a un año y de largo plazo, las adquiridas con plazo para su pago superior a un año. Para cada uno de ellos deben revelarse en forma separada, los valores a amortizar en la respectiva vigencia.

De acuerdo con la clase de entidad que provee el financiamiento (...) se clasifican en (...) sistema financiero, proveedores, gobiernos, banca multilateral, entes públicos y otras entidades. Atendiendo al tipo de operación que genera el financiamiento, en contratos de

empréstitos, colocación de bonos y títulos, y crédito de proveedores. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Tratándose de “Los intereses y comisiones causados deben revelarse en cuentas separadas de la obligación de la cual se derivan, así como los descuentos y primas en la colocación de títulos de deuda pública, que corresponden al menor o mayor valor recibido con relación al valor nominal de los mismos, los cuales se amortizarán durante el tiempo de redención de los títulos”.

En la estructura del Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP, el registro de estas operaciones se efectúa en el grupo 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, el cual se describe como “Obligaciones contraídas con el propósito de proveer de recursos a los entes de los sectores central o descentralizado del orden Nacional, departamental, distrital y municipal, a los cuales la Ley les otorga capacidad para celebrar contratos de operaciones de crédito público, tales como empréstitos y créditos de proveedores, emisión y colocación de títulos de deuda pública, con plazo para su pago. Igualmente incluye las operaciones asimiladas y de manejo de deuda pública (...)”.

Ahora bien, en cuanto a la garantía otorgada por la Nación, la norma técnica de operaciones de crédito público establece que “Las operaciones de crédito público mediante las cuales la entidad actúa como deudor solidario o garante de obligaciones de pago, por sus características de ser contingencias, se registran dentro de las cuentas de orden acreedoras, y por tanto no se consideran como parte integrante de los pasivos de la entidad, hasta que la contingencia se considere probable, situación en la cual debe clasificarse como un pasivo contingente o se convierta en una obligación real, originando su clasificación como deuda asumida y acuerdos de pago según corresponda(...)” (Subrayado fuera de texto).

En la estructura del CGC, el registro de esta operación se efectúa en la cuenta 9125-DEUDA GARANTIZADA POR LA NACIÓN, la cual corresponde al “Valor de los empréstitos o la emisión y colocación de títulos de deuda pública cuyo garante es la Nación.”

SEGUNDA.- De conformidad con el numeral 2 de los considerandos del Acuerdo de pago “para financiar, entre otros, los gastos de nacionalización de equipos requeridos (...), la NACIÓN otorgó créditos de presupuesto al METRO DE MEDELLÍN LTDA., los cuales no se han pagado (...)” (Subrayado fuera de texto)

La Norma Técnica de Operaciones de Crédito Público contenida en el PGCP, establece que las obligaciones originadas en créditos de presupuesto se revelan atendiendo “los criterios de origen, plazos pactados, clase de entidad y operación que provee el financiamiento (...)”. Para el registro de estas operaciones el CGC del PGCP contiene el grupo 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO; tratándose de largo plazo, la cuenta 2246-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE LARGO PLAZO, que se describe como: “Valor de las obligaciones con plazo superior a un año por concepto de acuerdos de pago o créditos presupuestarios, que se obtengan de entidades gubernamentales. Incluye el valor de las obligaciones asumidas por la Nación en su calidad de garante hasta tanto se formalice un acuerdo de pago (...)” (Subrayado fuera de texto)

Los derechos originados en Créditos de presupuesto se revelan en la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, la cual corresponde a los "Valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados entre entes públicos. Incluye los créditos presupuestarios que se celebren entre la Nación y los entes públicos con cargo a apropiaciones presupuestales, créditos transitorios y los préstamos que otorga la Dirección General del Tesoro Nacional.

Así mismo, en esta cuenta se registran las operaciones de deuda pública asumidas por la Nación, en su condición de garante. (...)” (Subrayado fuera de texto)

TERCERA.- De conformidad con el numeral 3 de los considerandos del Acuerdo de pago "el inciso primero del artículo 5 de la Ley 310 de 1996 establece que: "Las entidades territoriales participantes (...) deberán pignorar rentas que garanticen por lo menos de un sesenta (60%) del valor presente del servicio de la deuda de todos los créditos que se hayan contraído o se encuentren contratados o que están o estuvieron garantizados o avalados por la Nación (...). El cuarenta por ciento (40%) restante queda a cargo de la Nación."

La Norma técnica de gasto del PGCP, establece que "Los gastos de inversión social incluyen los importes de la ejecución de los proyectos de inversión, tendientes a la consecución de metas del cometido estatal en cumplimiento del Plan de inversiones de los respectivos Planes de desarrollo, que no son susceptibles de registrarse como activos(...)", las erogaciones así constituidas se registran de conformidad con el CGC del PGCP en el grupo 56-GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL , el cual se define como "Cuentas representativas de los valores causados en inversión social, originados en la realización de actividades, programas y proyectos, que no constituyen formación bruta de capital, tendientes a la consecución de metas en cumplimiento del cometido estatal del ente público que no se clasifican como gasto público social(...)".

En consecuencia, constituye gasto de inversión social la concurrencia de la Nación, el Departamento y el Municipio para el pago del servicio de la deuda de todos los créditos que se hayan contraído o se encuentren contratados, en los porcentajes establecidos para cada una de ellos.

CUARTA.- De conformidad con el numeral 4 de los considerandos del Acuerdo de pago "(...) las rentas pignoradas (...) del METRO DE MEDELLÍN LTDA., EL DEPARTAMENTO, EL MUNICIPIO y las entidades territoriales participantes en el Sistema de Transporte Masivo de Pasajeros del Valle de Aburrá no han sido suficientes (...) En consecuencia, LA NACIÓN se ha visto avocada a efectuar pagos adicionales a la participación que le corresponde en virtud de la Ley 310 de 1996. (...) y que en adelante se denominará DEUDA PAGADA POR LA NACIÓN."

Adicionalmente, conforme a la cláusula TERCERA del Acuerdo de Pago también constituye deuda pagada por la nación "(...) las que de la DEUDA POR PAGAR, LA NACIÓN abone a la Deuda Interna y/o Deuda Externa a partir de la firma del presente Acuerdo de Pago, por encima del porcentaje que le corresponde según el artículo 5º de la Ley 310 de 1996 (...) Los montos que resulten de cada uno de los pagos que efectúe en exceso LA NACIÓN aumentarán inmediatamente el saldo de la DEUDA PAGADA POR LA NACIÓN y empezarán

a causar de dicha fecha intereses en los términos y condiciones previstas en la cláusula anterior.”

Ahora bien, la misma cláusula TERCERA del acuerdo de pago establece que “EL METRO DE MEDELLÍN LTDA, EL MUNICIPIO Y EL DEPARTAMENTO, se obligan a reintegrar a la NACIÓN, (...)” las sumas pagadas.

Los pagos efectuados por la Nación, adicionales a la participación del 40% que le corresponde en virtud de la Ley 310 de 1996 se constituye en derechos de cobro por préstamos entre entes públicos, clasificados en el CGC del PGCP en la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, que corresponde a los “Valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados entre entes públicos. Incluye los créditos presupuestarios que se celebren entre la Nación y los entes públicos con cargo a apropiaciones presupuestales, créditos transitorios y los préstamos que otorga la Dirección General del Tesoro Nacional.

Así mismo, en esta cuenta se registran las operaciones de deuda pública asumidas por la Nación, en su condición de garante. (...)” (Subrayado fuera de texto)

QUINTA.- De conformidad con el numeral 5 de los considerandos del Acuerdo de pago “(...) a la fecha de firma del presente Acuerdo de Pago existe Deuda interna y externa por concepto de capital, intereses y demás costos financieros, correspondientes a las obligaciones de pago a cargo de la NACIÓN y del METRO DE MEDELLÍN LTDA que aún no han vencido (...) en adelante se denominará DEUDA POR PAGAR.”

SEXTA.- El porcentaje de las rentas pignoradas lo establece el inciso primero del artículo 5 de la Ley 310 de 1996, así “(...) las entidades territoriales (...), deberán pignorar rentas que garanticen por lo menos de un sesenta ciento (60%) del valor presente del servicio de la deuda de todos los créditos que se hayan contraído o se encuentren contratados o que están o estuvieron garantizados o avalados por la Nación, (...)” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 9 de los considerandos del Acuerdo de Pago, establece que “(...) los ingresos antes mencionados se denominarán conjuntamente RENTAS PIGNORADAS (...)”

De conformidad con el numeral 7 de los considerandos del Acuerdo de Pago “(...) en la actualidad se encuentran pignorados a favor de LA NACIÓN los diez (10) primeros puntos de la sobretasa a la gasolina que se causa en el Municipio de Medellín (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en el numeral 8 de los considerandos del Acuerdo de Pago, se establece que en “(...) el inciso tercero del artículo 5º de la Ley 310 de 1996, se hace necesario que EL DEPARTAMENTO efectúe la pignoración de la renta de tabaco y cigarrillo en el 40% del recaudo anual de dicha renta” (Subrayado fuera de texto)

Atendiendo esta normativa se firmó el “El OTROSI Número 05” al Contrato de encargo fiduciario celebrado entre el Departamento de Antioquia y la Fiduciaria Popular S.A., para la administración de “ingresos, pagos y garantía como fuente de pago de las obligaciones del Departamento”. Para el efecto, el Departamento pignoró el 40% del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco autorizando a la fiduciaria para trasladar los recursos a la

cuenta de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional.

El numeral 1.2.6.4 del PGCP establece el Principio de contabilidad pública relativo a la "Revelación", el cual define en los siguientes términos "Los estados contables deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos; permitir a los usuarios construir indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informar sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos del ente público".

En consecuencia, en cumplimiento de los principios de contabilidad, y específicamente el de "Revelación" citado en el párrafo anterior, la información contable del Municipio y el Departamento debe suministrar la información sobre la condición de las rentas por efectos de la pignoración a favor de la Nación. En el mismo sentido, la Nación informará sobre el efecto contable de esta garantía en su información.

Las rentas pignoradas por las entidades territoriales a favor de la Nación, para garantizar el pago del servicio de la deuda de todos los créditos que se hayan contraído, o se encuentren contratados, o que están o estuvieron garantizados, o avalados por la Nación, constituyen para la Nación, desde el punto de vista contable, el concepto de Contragarantías, clasificado en las cuentas de orden deudoras como derecho contingente en la cuenta 8124-CONTRAGARANTÍAS RECIBIDAS POR LA NACIÓN, la cual el PGCP describe como "(...) valor de los derechos y bienes, que la nación recibe de los entes públicos como respaldo de operaciones de crédito, en las cuales el Gobierno Nacional sirve de garante.(...) La contrapartida corresponde a la 890508 – Contragarantías recibidas por la Nación. (...)."

De otra parte, la pignoración de las rentas es una situación que se enmarca dentro de la información adicional que debe ser suministrada por el ente público, y para la clasificación de esta clase de operaciones el CGC del PGCP contempla el grupo 81-DERECHOS CONTINGENTES el cual se describe como "Cuentas que representan compromisos, contratos o situaciones, de las cuales pueden generarse derechos para el ente público. Así mismo, corresponde a bienes y derechos que el ente entrega como garantía (...)". (Subrayado fuera de texto).

En este grupo, específicamente, la cuenta 8110-BIENES ENTREGADOS EN GARANTÍA, permite el registro de los derechos "entregados a terceros como respaldo, seguridad accesoria o garantía por créditos obtenidos u obligaciones contraídas (...)"

La revelación de la condición de las rentas como garantía no afecta la estructura financiera de la entidad territorial, contrario a su causación que se constituye en un derecho que se registra en la cuenta de activo 1305-RENTAS POR COBRAR-VIGENCIA ACTUAL., la cual se describe como el "Valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y las liquidaciones oficiales en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman las cuentas 4105- Ingresos tributarios (...)"

Su dinámica establece que "SE DEBITA CON: 1- El valor de las declaraciones tributarias.2- El valor de las liquidaciones oficiales en firme. (...). SE ACREDITA CON: 1.-El valor de los recaudos totales o parciales, tanto en efectivo como en bonos y títulos (...)" (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el valor de los recaudos de las rentas extingue los derechos de cobro constituidos y, teniendo en cuenta que su administración se realiza a través de un encargo fiduciario, se constituye para las entidades territoriales en un depósito entregado en administración que se registra en la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, la cual corresponde al "Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan (...)"

Cuando los recursos a que se refiere el párrafo anterior, en cumplimiento de su fin, son girados a otro ente público para efectuar el pago de las obligaciones garantizadas, se constituye en un pasivo para quien los recibe, hasta tanto se cumplan las condiciones de pago. Para tal fin, la cuenta habilitada en el CGC del PGCP corresponde a la 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, descrita como "Valor de los dineros recibidos por el ente público, para su administración, cumplimiento de contratos y otros conceptos, de acuerdo con normas que así lo establezcan (...)"

SEPTIMA.- De conformidad con los considerandos 11,12 y 13 del Acuerdo de pago "(...) el MUNICIPIO se comprometió a desistir del proceso judicial que las Empresas Públicas de Medellín –EPM, instauró el 1 de agosto de 1998, contra ISA S.A. e ISAGEN S.A. E.S.P, (...) cuyos derechos litigiosos fueron cedidos a EL MUNICIPIO, (...)"

"Que (...) el MUNICIPIO remitió a la NACIÓN el auto proferido por el juzgado (...), mediante el cual se acepta el desistimiento de la demanda (...)"

"(...) por efectos del desistimiento (...) la NACIÓN eliminó la contingencia que mediante la implantación del mecanismo de capitalización condicionada, autorizó asumir el documento CONPES 3264 del 19 de enero de 2004 (...)"

El documento CONPES 3264 "Reestructuración Financiera de ISAGEN", del 19 de enero de 2004, establece que "Riesgo asociado a la demanda de EEPPM. La mitigación de la contingencia asociada a la demanda de EEPPM se efectuará mediante la asunción por parte de la Nación de un compromiso de capitalización condicional (...)" (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1.2.7.1.5 del PGCP, Normas técnicas relativas a las cuentas de orden, señala que "Representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la situación financiera del ente público, (...)"

(...) Las cuentas de orden se revelan atendiendo su naturaleza en deudoras y acreedoras. Así mismo, teniendo en cuenta la posibilidad de ocurrencia de hechos que puedan llegar a afectar la situación financiera del ente público y la necesidad de contar con información detallada sobre aspectos administrativos, transacciones con terceros, así como la necesaria para conciliar la información contable y tributaria, en contingentes, de control y fiscales (...)"(Subrayado fuera de texto)

En cuanto a las deudoras y acreedoras contingentes "(...) registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte del ente público. Estas contingencias pueden ser eventuales o remotas, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible (...)" (Subrayado fuera de texto)

Para efectos de revelación "(...) Las deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos. Por su parte, las acreedoras contingentes se revelan teniendo en cuenta las posibles obligaciones provenientes de garantías, demandas y compromisos contractuales (...)" (Subrayado fuera de texto)

Para el registro de las pretensiones y reconocimientos económicos, en su condición de eventuales o remotas, el CGC del PGCP define la cuenta de orden deudora 8120-LITIGIOS Y DEMANDAS, como "Valor de las pretensiones originadas en actos procesales o extraprocesales a través de los cuales, el ente público en su calidad de actor o demandante, solicita del órgano jurisdiccional frente al demandado, una determinada tutela jurídica a través de una sentencia.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 890506 – Litigios y demandas" (Subrayado fuera de texto)

La dinámica establece que se "SE DEBITA CON: 1- El valor de las pretensiones estimadas a favor del ente público. SE ACREDITA CON: 1- El valor de los derechos adquiridos en el proceso, momento en el cual debe reflejarse en el balance. 2- La extinción de la causa que dio origen al litigio o demanda" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, para el registro de las posibles obligaciones provenientes de garantías, demandas y compromisos contractuales, las cuentas de orden acreedoras contingentes contemplan la cuenta 9120-LITIGIOS Y DEMANDAS, la cual se describe como "Valor de las pretensiones originadas en actos procesales por medio de litigios o demandas de terceros contra el ente público.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 990505–LITIGIOS O DEMANDAS".

Su dinámica establece que "SE DEBITA CON: 1-El valor de las obligaciones adquiridas en el proceso, momento en el cual deben reflejarse en el balance. 2.-La extinción de la causa que dio origen al litigio o demanda. SE ACREDITA CON: 1-El valor de las pretensiones determinadas por el ente público".

Ahora bien, la obligación contingente como consecuencia del compromiso de capitalización condicional de ISAGEN por parte de la Nación, se revela en la cuenta 9190-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES, descrita como "Valor de los posibles compromisos y contratos que generan obligaciones para el ente público, los cuales no corresponden a ninguna de las cuentas anteriormente definidas.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 990590 - Otras responsabilidades contingentes".

Su dinámica establece que "SE DEBITA CON: 1- La extinción de la obligación que dio origen a la operación. SE ACREDITA CON: 1- El valor de las otras obligaciones contingentes". (Subrayado fuera de texto).

OCTAVA.- La cláusula sexta del Acuerdo de pago establece que "EL MUNICIPIO Y EL DEPARTAMENTO se comprometen a garantizar el flujo trimestral de ingresos en las cuantías mínimas establecidas (...), así: EL MUNICIPIO en lo que respecta a la sobretasa a la gasolina (...) y El DEPARTAMENTO en lo referente al impuesto al consumo de tabaco y cigarrillo (...)".

El párrafo primero establece que pueden presentarse dos situaciones "que el flujo real trimestral de ingresos resulte inferior a las cuantías mínimas establecidas (...), en caso de presentarse déficit, éste deberá ser cubierto por parte de la respectiva entidad territorial con rentas diferentes a las pignoradas, (...)

El párrafo segundo define el procedimiento a seguir cuando "(...) el flujo real de ingresos de un trimestre resulte superior al respectivo monto mínimo trimestral de ingresos establecidos (...), dicho exceso se abonará a la deuda,(...)". Que de conformidad con la cláusula octava "Los ingresos recaudados mensualmente por LA NACIÓN en desarrollo del presente Acuerdo de Pago, se aplicarán en el siguiente orden:1) A la DEUDA POR PAGAR.2) A la DEUDA PAGADA POR LA NACIÓN, aplicándose primero a intereses y luego a capital"

El inciso tercero del párrafo segundo de la cláusula sexta establece que la diferencia que resulta "entre los valores (...) del flujo mínimo trimestral de ingresos de la RENTAS PIGNORADAS establecidas (...) y los valores trimestrales de las RENTAS PIGNORADAS realmente ingresados, (...) corresponderá al saldo neto del registro, el cual en caso de ser mayor que cero se denominará "Saldo Neto Excesos"; por el contrario, si el resultado es negativo se denominará

"Faltante de Ingresos Mínimos Trimestrales". En este último caso, dicho valor corresponderá al monto que deberá ser cubierto por la respectiva entidad territorial (...), con rentas de la respectiva entidad territorial, distintas a las RENTAS PIGNORADAS, (...)".

NOVENA.- En cuanto al orden de aplicación de los pagos, la cláusula octava del Acuerdo de Pago establece que "se aplicarán en el siguiente orden:1) A la DEUDA POR PAGAR.2) A la DEUDA PAGADA POR LA NACIÓN, aplicándose primero a intereses y luego a capital"

Adicionalmente, la cláusula transitoria del Acuerdo de pago establece que "Teniendo en cuenta que la fecha de firma del presente Acuerdo de Pago no se efectúa al inicio del respectivo trimestre (abril - junio), los recursos por concepto de las RENTAS PIGNORADAS girados a LA NACION - Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, por EL MUNICIPIO, durante los días transcurridos entre el inicio de trimestre y el día anterior a la fecha de firma del mismo se aplicarán a la DEUDA PAGADA POR LA NACION, dando como resultado la suma establecida en la cláusula primera del presente Acuerdo de Pago, y los recursos que de dicho trimestre ingresen a LA NACION - Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional por concepto de las RENTAS PIGNORADAS a partir

de la fecha de firma del Acuerdo de Pago, se aplicarán conforme a lo establecido en la cláusula octava del presente Acuerdo de Pago(...)"

En cuanto a la renta del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco del departamento, de conformidad con el acuerdo de pago, la cláusula transitoria establece: "En el caso de EL DEPARTAMENTO, éste se obliga a consignar a más tardar al día hábil siguiente de la fecha de firma del presente Acuerdo de Pago, los montos correspondientes al recaudo por concepto del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco del período comprendido entre el 1º de enero y el día anterior a la fecha de firma del presente Acuerdo de Pago que no hayan sido consignados a favor de LA NACION - Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, los cuales se aplicarán conforme a lo establecido en la cláusula octava del presente Acuerdo de Pago, al igual que los recursos que ingresen hasta la finalización de dicho trimestre (...)"

CONCLUSIÓN

La cláusula Décima Segunda del citado acuerdo establece que "Una vez firmado el presente Acuerdo de pago, los acuerdos de pago y los contratos relativos a las RENTAS PIGNORADAS celebrados con anterioridad al presente Acuerdo de Pago por parte del METRO DE MEDELLÍN LTDA, EL DEPARTAMENTO Y EL MUNICIPIO, se sustituyen por el presente Acuerdo de pago", por lo expuesto ésta será la base del procedimiento que a continuación se establece.

1.- El registro de la deuda externa adquirida por la Empresa Metro de Medellín Ltda., y que se encuentra pendiente de pago- DEUDA POR PAGAR- se revela en la información contable, desde el momento de su contratación, en el grupo 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, la cuenta y subcuenta a utilizar debe atender a los criterios "de origen, plazos pactados, clase de entidad y operación que provee el financiamiento".

Registro en el Metro de Medellín Ltda.

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
1	ACTIVO		
1X	Grupo, cuenta y subcuenta que corresponda, de acuerdo al activo que se financia	XXX	
22	OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO		
2221	Deuda pública externa de largo plazo		
2221XX	Subcuenta que identifique la entidad y operación que provee el financiamiento		XXX

Los intereses y comisiones deben registrarse y revelarse en cuentas separadas de la obligación de la cual se derivan. Los intereses se registran en la subcuenta del gasto 580128-OTROS GASTOS-INTERESES-DEUDA PÚBLICA EXTERNA DE LARGO PLAZO – SISTEMA FINANCIERO EXTERNO y contrapartida en las subcuentas de la cuenta 2265-INTERESES DEUDA PUBLICA EXTERNA DE LARGO PLAZO. Las comisiones se registran en la subcuenta 580223-OTROS GASTOS-COMISIONES DEUDA PÚBLICA EXTERNA DE LARGO

PLAZO-SISTEMA FINANCIERO EXTERNO y la contrapartida en las subcuentas de la cuenta 2285-COMISIONES DEUDA PÚBLICA EXTERNA DE LARGO PLAZO.

Registro en la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público

La garantía otorgada por la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se registra en la Cuenta de Orden Contingente 9125- DEUDA GARANTIZADA POR LA NACIÓN.

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
99	ACREEDORAS POR CONTRA (DB)		
9905	Responsabilidades Contingentes por contra (DB)		
990506	Deuda garantizada por la Nación	XXX	
9125	Deuda garantizada por la Nación		
912526	Empresas no financieras municipales		XXX

Los valores así registrados se actualizarán con el valor de la amortización de los préstamos que hayan sido garantizados por la Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

2.- Los Créditos de presupuesto otorgados por la Nación y que se encuentran pendientes de pago-DEUDA POR PAGAR-, deben estar registrados desde el momento de su adquisición como Préstamos Gubernamentales recibidos y entregados, en el Metro de Medellín Ltda. y en la Nación, respectivamente.

Registro en el Metro de Medellín Ltda.

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
1	ACTIVO		
1X	Grupo, cuenta y subcuenta que corresponda, de acuerdo al activo que se financia.	XXX	
22	OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO		
2246	Préstamos gubernamentales de largo plazo		
224609	Créditos presupuestarios del gobierno general nacional		XXX

Los intereses, comisiones y demás costos financieros que correspondan a los Créditos de presupuesto recibidos deben revelarse en cuentas separadas de la obligación de la cual se derivan.

Tratándose de los intereses, el registro contable se efectuará en la subcuenta 580105-OTROS GASTOS-INTERESES-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE LARGO PLAZO y contrapartida en la subcuenta 226909-INTERESES PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE LARGO PLAZO-CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS DEL GOBIERNO GENERAL NACIONAL.

Las comisiones se registran en la subcuenta 580205-OTROS GASTOS-COMISIONES-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE LARGO PLAZO y contrapartida en la subcuenta 228909-COMISIONES PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE LARGO PLAZO-CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS DEL GOBIERNO GENERAL NACIONAL.

Registro en la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
14	DEUDORES		
1416	Préstamos gubernamentales otorgados		
141625	Créditos presupuestarios a empresas no financieras municipales	XXX	
1	ACTIVO		
1X	Grupo, cuenta y subcuenta que corresponda, al activo que se utiliza		XXX

Los rendimientos que generen los Créditos de presupuesto se registran en forma separada en la subcuenta 147036-OTROS DEUDORES-INTERESES Y RENDIMIENTOS SOBRE CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS la contrapartida corresponde a la subcuenta 480524-OTROS INGRESOS-FINANCIEROS-INTERESES Y RENDIMIENTOS SOBRE CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS o 480529- OTROS INGRESOS-FINANCIEROS-COMISIONES SOBRE CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS, según sea el caso.

3.- De conformidad con el artículo 5º de la Ley 310 de 1996, las obligaciones acordadas para la Nación, el Departamento y el Municipio por concepto de cofinanciación de la deuda del proyecto, se constituye en gasto de inversión social en los porcentajes establecidos para cada una de las entidades mencionadas, en el momento en que se tenga que cumplir con los esquemas de pago establecidos.

La Empresa Metro de Medellín Ltda., trasladará la porción de deuda que ha de ser cancelada por las entidades cofinanciadoras en los porcentajes establecidos, teniendo en cuenta que la totalidad de la deuda externa, de los créditos presupuestarios, y de los acuerdos de pago, se encuentran registrados en la Empresa Metro de Medellín Ltda., en el momento que procede el cumplimiento de los compromisos de pago establecidos para la Nación, el Departamento y el Municipio. La deuda trasladada se constituye en un fortalecimiento patrimonial de la Empresa Metro de Medellín Ltda., como consecuencia de la cofinanciación.

3.1. Traslado de la Deuda Externa:

- Empresa Metro de Medellín Ltda.

Por el valor de los porcentajes de deuda externa que traslada para su pago a la Nación, Departamento y Municipio.

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
22	OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO		
2221	Deuda pública externa de largo plazo		
2221XX	Subcuenta que identifique la entidad y operación que provee el financiamiento	XXX	
32	PATRIMONIO INSTITUCIONAL		
3265	Recursos de cofinanciación		
326501	Nación		XXX

326502	Departamento	XXX
326503	Municipio	XXX

De igual forma trasladará el valor de los intereses y comisiones que han de ser amortizados, y que han sido causados de conformidad con el numeral 1) de las conclusiones de este documento.

- La Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público

En el momento de cumplir con los compromisos de pago, la Nación registrará el gasto de inversión social en el porcentaje de concurrencia establecido para ella y constituirá el pasivo por el concepto de la deuda que se amortizará.

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
56	GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL		
5609	Comunicación, transporte e infraestructura vial		
560907	Cofinanciación sistemas de transporte masivo de pasajeros	XXX	
22	OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO		
2220	Deuda pública externa de largo plazo por amortizar en la vigencia		
2220xx	Subcuenta que corresponda		XXX

- El Departamento y el Municipio

En el momento de cumplir con los compromisos de pago, el Departamento y el Municipio registrarán el gasto de inversión social en el porcentaje de concurrencia establecido para cada uno de ellos, y constituirán el pasivo por el concepto de deuda que se amortizará.

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
56	GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL		
5609	Comunicación, transporte e infraestructura vial		
560907	Cofinanciación sistemas de transporte masivo de pasajeros	XXX	
22	OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO		
2220	Deuda pública externa de largo plazo por amortizar en la vigencia		
2220xx	Subcuenta que corresponda		XXX

3.2 Traslado de los Créditos de Presupuesto de que trata el numeral 2) y los Acuerdos de Pago de que trata el numeral 4), de las conclusiones de este documento.

- Empresa Metro de Medellín Ltda.

Por el valor de los Créditos de presupuesto y Acuerdos de pago que traslada para su pago a la Nación, Departamento y Municipio

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
22	OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO		
2246	Prestamos gubernamentales de largo plazo		

224609	Créditos presupuestarios del gobierno general nacional	XXX
Ó		
224601	Acuerdos de pago del gobierno general nacional	XXX
32	PATRIMONIO INSTITUCIONAL	
3265	Recursos de cofinanciación	
326501	Nación	XXX
326502	Departamento	XXX
326503	Municipio	XXX

Igual tratamiento tendrán los intereses y comisiones que se hayan causado de conformidad con el numeral 2) y 4) de las conclusiones de este documento.

- La Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito Público

En el momento en que vaya a cumplir con los compromisos de pago, la Nación registrará el gasto de inversión social en el porcentaje de concurrencia establecido para ella y disminuirá el derecho de cobro registrado según el numeral 2) tratándose de Créditos de presupuesto y el numeral 4) cuando corresponda a Acuerdos de pago, de las conclusiones de este documento.

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
56	GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL		
5609	Comunicación, transporte e infraestructura vial		
560907	Cofinanciación sistemas de transporte masivo de pasajeros		XXX
14	DEUDORES		
1416	Préstamos gubernamentales otorgados		
141625	Créditos presupuestarios a empresas no financieras municipales		XXX
Ó			
141617	Acuerdos de pago a empresas no financieras municipales		XXX

Igual tratamiento tendrán los intereses y comisiones que se hayan causado de conformidad con los numerales 2) y 4) de este documento.

- El Departamento y el Municipio

En el momento en que se vaya a cumplir con los compromisos de pago, el Departamento y el Municipio registrarán el gasto de inversión social en el porcentaje de concurrencia establecido para cada uno de ellos, y constituirán el pasivo por el concepto de deuda que se amortizará.

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA	DÉBITO	CRÉDITO
56	GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL		
5609	Comunicación, transporte e infraestructura vial		
560907	Cofinanciación sistemas de transporte masivo de pasajeros		XXX
22	OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO		
2245	Créditos gubernamentales de largo plazo por amortizar en la vigencia		
224509	Créditos presupuestarios del gobierno general nacional		XXX

Ó

224501 Acuerdos de pago del gobierno general nacional XXX

4.- El pago adicional a la participación de la Nación, denominado DEUDA PAGADA POR LA NACIÓN, se constituyó en un derecho de la Nación y en una obligación de la Empresa Metro de Medellín Ltda., utilizando para su registro el concepto de Prestamos Gubernamentales Otorgados, para el caso de la Nación, y Préstamos Gubernamentales de Corto o Largo Plazo, según corresponda, para el Metro de Medellín Ltda.

Registro en la Empresa Metro de Medellín Ltda.

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA DÉBITO	CRÉDITO
11	ACTIVO	
1X	Grupo, cuenta y subcuenta que corresponda, de acuerdo al activo que se esta financiando.	XXX
22	OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO	
2246	Prestamos gubernamentales de largo plazo	
224601	Acuerdo de pago del gobierno general nacional	XXX

Los intereses, comisiones y demás costos financieros que resulten de los acuerdos de pago deben revelarse en cuentas separadas de la obligación de la cual se derivan. Tratándose de los intereses su registro de efectuará en la subcuenta 580105-OTROS GASTOS-INTERESES-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES LARGO PLAZO y contrapartida en la subcuenta 226901-ACUERDOS DE PAGO DEL GOBIERNO GENERAL NACIONAL. En el caso de las comisiones la subcuenta a utilizar corresponde a 580205-OTROS GASTOS-COMISIONES -PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE LARGO PLAZO y contrapartida en la subcuenta 228901- ACUERDOS DE PAGO DEL GOBIERNO GENERAL NACIONAL.

Tratándose de préstamos a corto plazo, las subcuentas a utilizar para el registro corresponden al siguiente procedimiento: para el capital 224110-PRESTAMOS GUBERNAMENTALES DE CORTO PLAZO-ACUERDOS DE PAGO DEL GOBIERNO GENERAL NACIONAL, los intereses en la subcuenta 580104-OTROS GASTOS-INTERESES-PRESTAMOS GUBERNAMNETALES DE CORTO PLAZO y contrapartida en la subcuenta 226710-ACUERDOS DE PAGO DEL GOBIERNO GENERAL NACIONAL. Por su parte, las comisiones se registran en la subcuenta 580204-OTROS GASTOS-COMISIONES-PRESTAMOS GUBERNAMENTALES DE CORTO PLAZO contrapartida en la subcuenta 228710-ACUERDOS DE PAGO DEL GOBIERNO GENERAL NACIONAL.

Registro en la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA DÉBITO	CRÉDITO
14	DEUDORES	
1416	Préstamos gubernamentales otorgados	
141617	Acuerdos de pago a empresas no financieras municipales	
XXX		
11	EFFECTIVO	
1106	Cuenta Única Nacional	
1106XX	Subcuenta que corresponda	XXX

Los rendimientos que se obtengan se registran en forma separada en la subcuenta 147035-OTROS DEUDORES-INTERESES Y RENDIMIENTOS SOBRE ACUERDOS DE PAGOS y contrapartida en un ingreso financiero en la subcuenta 480523-OTROS INGRESOS-FINANCIEROS-INTERESES Y RENDIMIENTOS SOBRE ACUERDOS DE PAGO o 480528-OTROS INGRESOS- FINANCIEROS –COMISIONES SOBRE ACUERDOS DE PAGO.

5.- El registro de la Deuda Externa clasificada como DEUDA POR PAGAR en los términos del acuerdo de pago, corresponde al definido en el numeral 1) de las conclusiones de este documento.

De igual manera, en cuanto a los Créditos de presupuesto otorgados por la Nación que aún no han vencido y se han clasificado como DEUDA POR PAGAR en los términos del acuerdo de pago, se registrarán conforme a lo definido en el numeral 2) de las conclusiones de este documento.

Así mismo, la deuda clasificada como DEUDA PAGADA POR LA NACIÓN en los términos del acuerdo de pago, se registra de conformidad con el numeral 4) de las conclusiones de este documento.

Tanto la DEUDA POR PAGAR, interna y externa, como la DEUDA PAGADA POR LA NACIÓN, se deben revelar en los estados contables de la Empresa Metro de Medellín Ltda., y su traslado a la Nación, Departamento y Municipio procede para efectos del pago, momento en el cuál se efectuarán los registros definidos en el numeral 3) de las conclusiones de este documento.

6.- La pignoración de las rentas del Departamento y el Municipio a favor de la Nación como garantía de pago del valor presente del servicio de la deuda, establecido en el artículo 5 de la ley 310 de 1996, se constituye el registro de una contingencia en tanto para el ente territorial como para la Nación.

Registro en la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El valor de las rentas pignoradas por el Departamento y el Municipio que la Nación recibe como respaldo de las operaciones de crédito en las cuales sirve de garante se registra en la cuenta 8124-CONTRAGARANTÍAS RECIBIDAS POR LA NACIÓN

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA DÉBITO	CRÉDITO
81	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS- DERECHOS CONTINGENTES	
8124	CONTRAGARANTÍAS RECIBIDAS POR LA NACIÓN	
812404	Gobierno general departamental	XXX
812410	Gobierno general municipal	XXX
89	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS POR CONTRA (CR)	
8905	DERECHOS CONTINGENTES POR EL CONTRAR (CR)	
890508	Contragarantías recibidas por la Nación	XXX

El derecho contingente así constituido se disminuye con la extinción gradual o total de la obligación que originó la contragarantía.

La pignoración de los diez (10) primeros puntos de la sobretasa a la gasolina y el cuarenta por ciento (40%) del valor recaudado por concepto del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco, deben revelarse en la información contable del Municipio y del Departamento, en su calidad de titular de cada uno de ellos.

Registro de la pignoración de rentas, en el municipio y el departamento

La pignoración de los diez (10) primeros puntos de la sobretasa a la gasolina y el cuarenta por ciento (40%) del valor recaudado por concepto del impuesto al consumo de cigarrillo y tabaco, constituida como garantía de pago, deben revelarse en la información contable del Municipio y del Departamento, en la cuenta 8110-BIENES ENTREGADOS EN GARANTÍA.

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA DÉBITO	CRÉDITO
81	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS-	DERECHOS CONTINGENTES
8110	BIENES ENTREGADOS EN GARANTÍA	
811020	Pagarés, letras de cambio y otros	
811020xx	Rentas Pignoradas a la Nación	XXX
89	CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS POR CONTRA (CR)	
8905	DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR)	
890503	Bienes entregados en garantía	XXX

La contingencia así constituida se actualiza, con el traslado de los recursos de las rentas pignoradas, a las cuentas de la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional, para el cumplimiento de los compromisos de pago adquiridos por cada una de las entidades titulares de la renta.

De otra parte, los valores recaudados por concepto de las rentas, los cuales han sido entregados en encargo fiduciario por el Departamento y el Municipio, para su recaudo y posterior giro al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se registran en la contabilidad de cada uno de ellos como un Depósito Entregado en Administración, hasta cuando se cumpla la condición de giro al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Registro del recaudo y entrega en administración de las rentas, en el municipio y el departamento

El valor de los dineros recaudados por concepto de las rentas pignoradas y constituidos en encargo fiduciario, se constituyen en un Depósito Entregado en Administración para el respectivo ente territorial, en lo que respecta a la renta de la cual es titular.

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA DÉBITO	CRÉDITO
14	DEUDORES	
1425	Depósitos en administración	
142504	En administración	XXX
13	RENTAS POR COBRAR	
1305	VIGENCIA ACTUAL	
130535	Sobretasa a la gasolina	XXX
Ó		
130522	Consumo de tabaco y cigarrillos nacionales y extranjeros	XXX

Giro de la Fiduciaria de las rentas pignoradas, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Las entidades fiduciarias giran los recursos de las rentas pignoradas por el Departamento y el Municipio, a las cuentas establecidas para tal fin por la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional

Registro en la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público

El Ministerio Hacienda y Crédito Público, como administrador de estos recursos hasta que proceda el giro al proveedor del financiamiento, registrará un pasivo por concepto de Depósitos Recibidos de Terceros en cumplimiento de lo establecido en los contratos.

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA DÉBITO	CRÉDITO
11	EFECTIVO	
1106	Cuenta Única Nacional	
1106xx	Subcuenta que corresponda	XXX
24	CUENTAS POR PAGAR	
2455	Depósitos recibidos de terceros	
245506	En administración	XXX

No obstante, se afectará las subcuentas 141617-ACUERDOS DE PAGO A EMPRESAS NO FINANCIERAS MUNICIPALES y/o 141625-CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS A EMPRESAS NO FINANCIERAS MUNICIPALES, si el producto de las rentas trasladadas por la Fiduciaria tiene como destinación el pago de los créditos de presupuesto y/o los acuerdos de pago, de conformidad con lo establecido en la cláusula octava del acuerdo de pago, los cuales son derechos de la Nación y registrados como activo de conformidad con el numeral 2) y 4) de las conclusiones de este documento

Registro en el Departamento y el Municipio

En el porcentaje de concurrencia establecido para cada uno de ellos y los cuales fueron garantizados con sus respectivas rentas, registrarán el cumplimiento de los compromisos de pago acordados, disminuyendo el pasivo constituido de conformidad con el numeral 3) de las conclusiones de este documento y, a su vez, la disminución del respectivo encargo fiduciario.

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA DÉBITO	CRÉDITO
22	OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO	
2220	Deuda pública externa de largo plazo por amortizar en la vigencia	
2220xx	Subcuenta que corresponda	XXX
14	DEUDORES	
1425	Depósitos en administración	
142504	En administración	XXX

7.- El registro de las pretensiones económicas de EPM en contra de ISAGEN, cedidas al municipio de Medellín y registradas en la información contable del municipio como un derecho contingente, se extingue con el desistimiento aceptado por el juez, afectando las subcuentas 890506-LITIGIOS Y DEMANDAS y contrapartida en la subcuenta 812001-DERECHOS CONTINGENTES-LITIGIOS Y DEMANADAS – CIVILES.

Por su parte, la empresa ISAGEN, extingue también su obligación contingente, por la misma causa, afectando las subcuentas 912001-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES - LITIGIOS O DEMANDAS-CIVILES y contrapartida en la subcuenta 990505-LITIGIOS O DEMANDAS

Como producto del mismo desistimiento, la Nación cancela su obligación contingente condicionada de capitalización de ISAGEN, afectando las subcuentas 919002-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES-GARANTÍAS Y AVALES OTORGADOS y contrapartida en la 990590-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES.

8.- En relación con la garantía de los flujos mínimos trimestrales, cuando las rentas pignoradas sean inferiores, el Departamento y el Municipio cubrirán la diferencia con rentas diferentes a las pignoradas. En este caso el registro a efectuar por parte de estas entidades afectará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES disminuyendo el pasivo constituido de conformidad con el numeral 3) de las conclusiones de este documento, en el momento en que se efectúe el giro de tales recursos a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional..

En el evento en que las rentas pignoradas sean superiores, el valor en exceso se aplicará en el orden definido en la cláusula octava del acuerdo de pago, en primera instancia a la DEUDA POR PAGAR y luego a la DEUDA PAGADA POR LA NACIÓN, aplicando primero a intereses y luego a capital. Para el efecto, procede el registro definido en el numeral 6 de las conclusiones de este documento en lo relativo a "Giro de las rentas pignoradas, de la Fiduciaria al Ministerio de Hacienda y Crédito Público"

9.- La forma como han de ser aplicadas las rentas destinadas al pago de la DEUDA POR PAGAR y la DEUDA PAGADA POR LA NACIÓN, implica que el registro identifique el pasivo que corresponda al tipo de deuda que se está cancelando.

Tratándose de Deuda Externa

El giro al proveedor del financiamiento lo efectúa el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con los recursos recibidos del Departamento y el Municipio, registrados en la subcuenta 245506-DEPOSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS-EN ADMINISTRACIÓN, y los que le corresponden a su concurrencia y se encuentran registrados de conformidad con el numeral 3) de las conclusiones de este documento

CODIGO	NOMBRE DE CUENTA DÉBITO	CRÉDITO
22	OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO	
2220	Deuda pública externa de largo plazo por amortizar en la vigencia	
2220xx	Subcuenta que corresponda	XXX
24	CUENTAS POR PAGAR	
2455	Depósitos recibidos de terceros	
245506	En administración	XXX
11	EFFECTIVO	
1106	Cuenta Única Nacional	
1106xx	Subcuenta que corresponda	XXX

Tratándose de Créditos de Presupuesto y Acuerdos de Pago

Si el producto de las rentas trasladadas por la Fiduciaria, o directamente por el Municipio o el Departamento al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, tienen como destinación el pago de los créditos de presupuesto y/o los acuerdos de pago, los cuales son derechos de la Nación y registrados como activo de conformidad con el numeral 2) y 4) de las conclusiones de este documento, se afectará directamente con su recaudo las subcuentas 141617-ACUERDOS DE PAGO A EMPRESAS NO FINANCIERAS MUNICIPALES y/o 141625-CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS A EMPRESAS NO FINANCIERAS MUNICIPALES.

CONCEPTO 49151 DE AGOSTO 03 DE 2004

TEMA: Libros de contabilidad

SUBTEMA: Numeración de libros de contabilidad

Doctora
LEDA ZAWADY LEAL
Subdirectora financiera (E)
Ministerio de Comunicaciones
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita concepto relacionado con la posibilidad de que el Ministerio de Comunicaciones y el Fondo de Comunicaciones, puedan iniciar la numeración de los libros oficiales, dado que el nuevo sistema financiero implementado en la entidad brinda la ventaja de hacerlo automáticamente.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta se debe tener en cuenta el artículo 209 de la Constitución Política, el cual indica que: *"La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones. Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los*

fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley”

Es decir, que las actividades que lleven a cabo las entidades estatales en desarrollo de su función administrativa, deben atender los principios nombrados anteriormente, con el fin de lograr el cumplimiento de los fines del Estado.

Por su parte, el numeral 1.2.7.2. REGISTRO DE LOS LIBROS PRINCIPALES del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que *“En el registro de los libros principales se indicará, por lo menos, el nombre del ente público, nombre del libro, fecha de registro y número de folios con numeración sucesiva y continua. Sólo podrá registrarse un nuevo libro cuando al anterior le queden pocos folios por usar o deba ser sustituido por causa de fuerza mayor, que calificará el representante legal o quien haga sus veces”*. (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior implica que el Ministerio de Comunicaciones y el Fondo de Comunicaciones, como entes contables, podrán sustituir sus libros oficiales siempre que le queden pocos folios o se trate de una causa de fuerza mayor, que calificará el representante legal. Por tanto, podrán iniciar la numeración de los libros bajo el nuevo sistema financiero, entendiendo que la implantación del mismo contribuye a mejorar el desarrollo de sus procesos, en cumplimiento de los principios de la función administrativa.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que se podrá iniciar la numeración de los libros oficiales bajo el nuevo sistema financiero, siempre que en desarrollo de este proceso se observen los principios de la función administrativa contemplados en la Constitución Política. No obstante, para efectos contables, el representante legal deberá calificar esta situación como una causa de fuerza mayor para la sustitución de los libros, tal como lo establece el PGCP.

CONCEPTO 49328 DE AGOSTO 05 DE 2004

TEMA: Estados Contables

SUBTEMA: Aprobación de Estados Contables que no muestran la realidad financiera de la entidad por parte de la Junta General

Doctor
JONNY GARCÍA VANEGAS
Subgerente Financiero
Beneficencia de Cundinamarca
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación en la cual consulta sobre la posibilidad de que los Estados Financieros de la entidad, correspondientes a períodos anteriores, sean aprobados por parte de la Junta General actual, y conocer las posibles consecuencias o sanciones que implicaría la aprobación de los mismos teniendo en cuenta que no muestran la realidad financiera de la entidad, me permito hacerle las siguientes precisiones de forma general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta nos debemos remitir a la Ley 716 de 2001, prorrogada por la Ley 863 de 2003 y modificada por la Ley 901 de 2004, que en el artículo 1º establece: "La presente ley regula la obligatoriedad de los entes del sector público de adelantar 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 las entidades públicas".(Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el artículo 3º de la mencionada Ley, dispone que "Las entidades públicas tendrán que adelantar la gestión administrativa necesaria, para allegar la información y documentación suficiente y pertinente que acredite la realidad y existencia de las operaciones para proceder a establecer los saldos objeto de depuración".

El artículo 5º de la Ley 716 de 2001, fija la responsabilidad sobre la depuración de los valores contables, al establecer que "(...) estará a cargo del Jefe o Director de la entidad; tratándose de entidades del sector central de conformidad con la reglamentación que para el efecto expida el Gobierno Nacional. En los organismos descentralizados de los distintos órdenes la competencia recaerá sobre el máximo organismo colegiado de dirección, llámese consejo directivo, junta directiva, consejo superior o quienes hagan sus veces y por el director, el gerente o el presidente, según se denomine". (Subrayado fuera de texto).

En cuanto al plazo establecido para llevar a cabo el proceso de saneamiento contable, el artículo 11 de la Ley 716 de 2001 fija la vigencia "hasta el treinta y uno (31) de diciembre de dos mil cinco (2005), (...)"

En ese orden de ideas, la aprobación de los estados contables de los períodos anteriores por parte de la Junta General tal como fueron presentados, estará condicionada a que se cumpla con la aplicación de la Ley 716 de 2001, cuya responsabilidad recae sobre la Junta General, ya que una vez culminado el proceso, como lo establece la Ley, los estados financieros de los entes públicos deberán presentar razonablemente su situación financiera, y como lo expresan en su comunicación, para el final del presente ejercicio ya han cumplido con dicha aplicación.

De otra parte, cuando la entidad culmine el proceso de saneamiento contable, y dado que la información contenida en el Balance General es de carácter acumulativa, al momento en

que la Junta General Actual apruebe los estados contables con corte a 31 de diciembre de 2004, estará aprobando la información saneada correspondiente a los años anteriores.

CONCLUSION

En atención a lo expuesto podemos concluir que:

1. Teniendo en cuenta que la información contenida en el Balance General es de carácter acumulativo, cuando la Junta General de una entidad aprueba los estados contables del período actual, y estos han sido sometidos al proceso de saneamiento contable, se infiere que los saldos revelados presentan de forma razonable la situación financiera del ente público correspondientes a los años en que ha desarrollado su cometido estatal.
2. la Junta General Actual no necesita aprobar los estados contables de los años 2002 y 2003, toda vez que estos debieron ser aprobados, de considerarlos razonables, por las Juntas Generales que para esos años estaban ejerciendo tal condición.

CONCEPTO 48065 DE AGOSTO 06 DE 2004

TEMA: 1. Costos de producción

SUBTEMA: 1.1 Contraprestación por el uso y goce de bienes, activos y derechos

Doctor
JUAN SÁNCHEZ RODRÍGUEZ
Contralor Delegado (e)
Sector Infraestructura Física y Telecomunicaciones,
Comercio Exterior y Desarrollo Regional
Contraloría General de la República
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 22 de junio de 2004, en la cual solicita concepto acerca del registro contable de la contraprestación que paga Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P a Telecom S.A en Liquidación y que se fijó a partir del Contrato de Explotación de Bienes, Activos y Derechos. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo

reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo cuarto del Decreto 1616 de 2003 establece que Colombia Telecomunicaciones S.A. -ESP- "tendrá como objeto principal la organización, operación, prestación y explotación de las actividades y los servicios de telecomunicaciones, tales como telefonía básica local y de larga distancia, servicios móviles, portadores (...) y cualquier otro servicio calificado como de telecomunicaciones, comunicaciones e información (...) empleando para ello bienes, activos y derechos propios y de terceros. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 18 del mismo Decreto señala que "Con el propósito de garantizar la continuidad en la prestación del servicio de telecomunicaciones Colombia Telecomunicaciones S.A E.S.P, celebrará, entre otros, y en forma directa con la Empresa Nacional de Telecomunicaciones-Telecom en Liquidación y con las Telesociadas en Liquidación, un contrato de explotación para el uso y goce de los bienes, activos y derechos requeridos para la prestación del servicio de telecomunicaciones (...)"

Igualmente, el artículo 19 del citado Decreto, específicamente el numeral 19.1 establece que "en virtud del Contrato de Explotación, Colombia Telecomunicaciones S.A E.S.P recibirá de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones-Telecom en Liquidación y de las Telesociadas en Liquidación, el uso y goce de los bienes, activos y derechos que dichas entidades destinaban a la prestación de los servicios de telecomunicaciones a cambio de una contraprestación que será pagada por Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P. (...)"

El numeral 1.3 del capítulo I-Definiciones y Objeto, del contrato de Explotación de Activos, Bienes y Derechos, firmado entre Telecom en Liquidación y las Empresas Telesociadas en Liquidación y, Colombia Telecomunicaciones S.A E.S.P. establece que Contraprestación es "la remuneración en dinero o en especie que, en virtud de este contrato, Colombia Telecomunicaciones S.A.- ESP- se obliga a pagar por concepto del uso y goce de los bienes que la Empresa Nacional de Telecomunicaciones y las Telesociadas destinaban a la prestación de los servicios de Telecomunicaciones y que requiera para ese efecto". (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica y social contenidas en el numeral 1.2.7.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, los costos de producción "Comprenden las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales el ente público obtiene sus ingresos, en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal (...)"

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que Colombia Telecomunicaciones S.A. E.S.P se crea con el objeto principal de organizar, operar, prestar y explotar las actividades y los servicios de telecomunicaciones, y que con el fin de garantizar la continuidad en la prestación de dicho servicio, celebra con Telecom en Liquidación y con las Telesociadas en Liquidación, el

Contrato de Explotación para el uso y goce de bienes, activos y derechos requeridos para el efecto, la contraprestación que debe pagar en cumplimiento de dicho contrato, corresponde a costos de producción, dado que se trata de una erogación que se asocia directamente con la prestación del servicio de telecomunicaciones. En consecuencia, el registro debe efectuarse en la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS, cuenta 7506-TELECOMUNICACIONES.

Ahora bien, considerando los desarrollos en materia de costos propios de las empresas de servicios públicos domiciliarios, la información que se registre en la estructura de cuentas y subcuentas que conforman el grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS, requiere la realización de un proceso técnico y consistente de homologación.

CONCEPTO 46385 DE AGOSTO 13 DE 2004

TEMA: Rentas por Cobrar

SUBTEMA: 1.1 Tributos aduaneros
1.2 Retención en la fuente

Doctor
ARIEL IVAN ROBLEDO RESTREPO
Subdirector de Recaudación
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Bogotá

ANTECEDENTES

En respuesta a su comunicación del 21 de mayo del presente año, en la cual solicita la modificación al Plan General de Contabilidad Pública, en relación con el Grupo 13-RENTAS POR COBRAR, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

La Propuesta de modificación al grupo 13-RENTAS POR COBRAR esta encaminada específicamente al establecimiento de una sola vigencia para los tributos aduaneros, en razón a que se registra simultáneamente el reconocimiento de las declaraciones privadas de importación, con el pago (requisito previo al levante de la mercancía), quedando como saldo de la cuenta de rentas por cobrar para este concepto únicamente lo correspondiente a liquidaciones oficiales, fallos, providencias y sentencias y, adicionalmente, la unificación del Concepto de retención en la fuente, para los conceptos de Renta, Impuesto a las ventas y timbre nacional, en una sola cuenta teniendo presente que éste es un mecanismo de recaudo anticipado a título de impuesto cuya declaración se realiza en un mismo formulario, lo que dificulta el manejo del reconocimiento debido a que los contribuyentes

cometen errores en su diligenciamiento generando saldos negativos en algunos conceptos. (El subrayado es nuestro).

CONSIDERACIONES

Las Normas técnicas de los Activos, contenidas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, relativas a las Rentas por cobrar establecen que: "Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención, y actualizarse de acuerdo con los factores de ajuste previstos legalmente. Deben causarse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos.

Las rentas por cobrar deben provisionarse como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento.

Las rentas por cobrar deben revelarse según su antigüedad en: vigencia actual, vigencia anterior y difícil recaudo y, según la naturaleza del impuesto.

Las rentas de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, correspondientes a gravámenes reconocidos durante el ejercicio contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación. Así mismo, incluyen las retenciones y anticipos liquidados en el mismo período.

Los saldos de las rentas por cobrar de vigencia actual, se reclasificarán a la vigencia anterior, al inicio de período contable.

Las rentas de difícil recaudo incluyen los impuestos, retenciones y anticipos, liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, reclasificados de la vigencia actual o anterior al inicio del período contable o en el momento en que la entidad detecte circunstancias que permitan prever el alto riesgo de irrecuperabilidad..." (El subrayado es nuestro).

Por otro lado, el Marco Conceptual del PGCP señala dentro de los Principios de Contabilidad Pública, el de Revelación, enunciándolo así: "Los estados contables deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos; permitir a los usuarios construir indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informar sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos del ente público". (El subrayado es nuestro).

Y, en cuanto al Principio de Esencia sobre forma, señala: "La esencia financiera económica y social de los hechos debe primar sobre el requisito de forma o instrumental, al momento del reconocimiento de los eventos y transacciones que los generan, respecto de los cuales se presume la debida observancia de las realidades jurídicas y presupuestales que rigen al ente público". (El subrayado es nuestro).

CONCLUSIÓN

El Modelo Instrumental del PGCP contempla la posibilidad del registro de las rentas por cobrar en varias vigencias teniendo en cuenta no solo la naturaleza del impuesto sino la antigüedad del recaudo del mismo. En el oficio la entidad manifiesta que, aunque el tributo se reconoce y cobra simultáneamente, continúan existiendo saldos en la cuenta de tributos aduaneros como consecuencia del reconocimiento de liquidaciones oficiales, fallos, providencias y sentencias.

Significa lo anterior, que el derecho cierto es reconocido utilizando varias fuentes, la declaración del responsable, las liquidaciones oficiales en firme, los fallos, las providencias y las sentencias, sin que ello implique el cambio de la naturaleza del derecho.

Ahora bien, los valores reconocidos por los actos administrativos mencionados no necesariamente son recaudados en la misma vigencia, lo que obliga a que existan las vigencias anterior y difícil recaudo, para el evento en que se retarde o dificulte su recaudo. La existencia de estas vigencias permite no solo el control sino la aplicación de los principios de revelación y de esencia sobre forma.

Por otra parte, no es procedente modificar la estructura del Catálogo General de Cuentas-CGC en el Grupo 13-RENTAS POR COBRAR, para unificar los conceptos sujetos a retención precisamente porque estos derechos corresponden a anticipos de impuestos diferentes que, para efectos de revelación y control, requieren su desagregación.

Para solucionar la problemática planteada por la entidad basta con adoptar procedimientos administrativos tendientes a solucionar los inconvenientes presentados en el diligenciamiento de los formularios por parte de los declarantes.

CONCEPTO 48425 DE AGOSTO 13 DE 2004

TEMA: 1. Ingresos por venta de servicios

**SUBTEMA: 1.1 Responsabilidad de facturar
1.2 Responsabilidad tributaria**

Doctora
LUDY ROCIO VARGAS
Contadora
Agencia Nacional de Hidrocarburos
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20046-48425 del 24 de junio del año en curso, en la que consulta sobre operaciones derivadas del proceso de escisión de ECOPETROL y la creación de la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Consulta la entidad:

1. Como hay transferencia del Banco de Información Petrolera, donde se generan ingresos por prestación de servicios, la responsabilidad de facturar y tributar quedarían en cabeza de la Agencia?
2. Es posible que la responsabilidad de facturar y tributar lo haga un tercero. Cómo será el procedimiento a seguir? Qué clase de contrato se puede hacer con un tercero para que pueda realizar esta actividad? Si un tercero realiza la facturación y parte tributaria cómo nos informa y qué se registra respecto a las operaciones realizadas por la prestación de servicios? Se puede negociar con un tercero un porcentaje de los ingresos recibidos para que haga las actividades de facturación y parte tributaria?
3. Como hay transferencia de los Activos de la Litoteca, donde también se generan ingresos por prestación de servicios, pero cuya Administración la sigue asumiendo ECOPETROL, la responsabilidad de facturar y tributar quedarían en cabeza de la Agencia?
4. Es posible que la responsabilidad de facturar y tributar lo haga ECOPETROL y se le pague ese costo? Cómo será el procedimiento a seguir? Qué clase de contrato se puede hacer con ECOPETROL para que pueda realizar esta actividad y cómo nos informaría respecto a las operaciones realizadas por la prestación de servicios? o Se puede negociar con un tercero un porcentaje de los ingresos recibidos para que haga las actividades de facturación y la parte tributaria diferente a ECOPETROL?

CONSIDERACIONES

El artículo 209 de la Constitución Política indica que "(...) Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley".

Por su parte, el artículo 269 expresa que "En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligados a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley (...)".

El Gobierno Nacional reglamentó estos artículos con la expedición de la Ley 87 de 1993, mediante la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las

entidades y organismos del Estado. En los numerales e) y g) del artículo 2º de esta ley se señalaron entre otros los siguientes objetivos del sistema de control interno:

- e) "Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;
- g) Garantizar que el sistema de control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación".

El artículo 25 del Código Contencioso Administrativo establece que las consultas a efectuar a las autoridades deben tener relación con las materias a su cargo.

La jurisprudencia constitucional también se ha referido al carácter vinculante de las decisiones del Contador General frente a las entidades públicas. En este aspecto, en la sentencia C-487 de 1997, (M.P. Fabio Morón Díaz), en la cual se resaltó que por mandato directo del Constituyente corresponde a este funcionario determinar las normas contables que deben regir en el país y que deberán ser aplicadas por todas las entidades públicas por ser, en estas materias, sus subordinadas. En esta ocasión la Corte precisó que "En esa perspectiva, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los productos finales, entre ellos el balance general, los cuales son definidos para el manejo de las finanzas del Estado".

El Artículo 5º del Decreto 1760 de 2003, estableció las funciones de la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH. Específicamente el numeral 5.6, le asignó la competencia de administrar la información técnica existente y asegurar su preservación, integralidad y utilización como materia prima en el proceso exploratorio.

Así mismo, el numeral 8.6 del Artículo 8º del Decreto 1670 de 2003, establece como una de las funciones del Consejo Directivo, "Aprobar los reglamentos de contratación de la Agencia, los modelos de nuevos contratos de exploración y explotación de hidrocarburos de propiedad de la Nación, establecer las reglas y criterios de administración y seguimiento de los mismos, y definir los parámetros para la realización de programas en beneficio de las comunidades ubicadas en las áreas de influencia de los correspondientes contratos".

Por otro lado, el Marco Conceptual de la Contabilidad Pública, señala como requisitos de la información contable pública los siguientes:

"Oportuna: Debe estar disponible en el momento que sea requerida por el usuario y tener la posibilidad de influir en la toma de decisiones.

Objetiva: Debe elaborarse a partir de hechos existentes, con base en un conocimiento preciso, seguro, profundo y claro de lo que acontece en un ente público.

Consistente: Debe existir correlación entre los fines que persigue el sistema y lo que revela la información contable pública, guardando además correspondencia entre normas y procedimientos, y de ambos entre sí.

Relevante: Debe ser útil a los usuarios en procura de que se cumplan objetivos sociales.

Verificable: Debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud, observando siempre la aplicación estricta de las normas existentes para el registro de los hechos o actividades públicas.

Comprensible: Debe permitir a los usuarios, considerada por si sola, formarse un juicio sobre su contenido.”

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo establecido en la Constitución Política y la Ley 87 de 1993, le corresponde a la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH tomar las decisiones administrativas que le permitan cumplir a cabalidad con las funciones asignadas en el Decreto 1760 de 2003, así como las tendientes a dar cumplimiento a las normas de contabilidad pública, en particular determinar el procedimiento a seguir y señalar el tipo de contrato a suscribir con ECOPETROL o cualquier otra empresa, para recaudar los ingresos por prestación de servicios y que cumplan con las obligaciones tributarias señaladas en la ley, para lo cual la Contaduría General de la Nación dispuso la forma de registro y las entidades, en general, deben diseñar los procedimientos que para estos efectos resulte acorde con los requisitos de la información contable pública.

Ahora bien, si la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH estima conveniente, la suscripción de un convenio para el manejo de los ingresos por prestación de servicios, es pertinente implementar un mecanismo que le permita recopilar la información del respectivo administrador, con el fin de preservar los documentos que soporten las operaciones.

Finalmente, teniendo en cuenta lo precisado en el Código Contencioso Administrativo, respecto de que las consultas a las autoridades deben tener “relación con las materias a su cargo”, le corresponde al Contador General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas que expida.

En tal sentido, los temas relacionados con la responsabilidad de facturar y tributar son de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por lo cual le sugerimos elevar la consulta a esa entidad.

CONCEPTO 50366 DE AGOSTO 13 DE 2004

TEMA: Subsidios

SUBTEMA: Reconocimiento contable de subsidios familiares de vivienda.

Doctora
BEATRIZ URIBE BOTERO
Viceministra de Vivienda y Desarrollo Territorial
Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación del 30 de julio del año en curso, en la que nos consulta si el desarrollo contable adoptado por FONVIVIENDA en el proceso administrativo de asignación de los subsidios familiares de vivienda se encuentra en concordancia con el ordenamiento contable que rige la Contabilidad Pública, teniendo en cuenta la divergencia conceptual que se presenta con la Contraloría General de la República sobre los registros realizados al 31 de diciembre de 2003, este despacho se permite atender su inquietud teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar la normatividad contable aplicable al asunto consultado:

De acuerdo con las normas técnicas del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP relativas a los pasivos, se entiende por Cuentas por Pagar, "(...) *las obligaciones del ente adquiridas con personas naturales o jurídicas, diferentes a las entidades financieras, en desarrollo de sus operaciones*".

Asimismo, establece que "*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 y los gastos financieros a su vencimiento*".

Se causarán en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondiente de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, la causación debe estar condicionada al nacimiento de la obligación en virtud de la ley o acto administrativo". (Subrayado por fuera del texto).

El numeral 1.2.6.2. del PGCP define el principio de Causación en los siguientes términos: *"Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos. El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período".* (El subrayado es nuestro)

En relación con este punto, se debe considerar que para el caso de los subsidios de vivienda, la causación de la respectiva obligación por parte de la entidad otorgante se debe realizar en el momento en que se encuentren completamente formalizados los documentos que la generan. Significa que si al momento de expedir de Resolución de asignación de los subsidios de vivienda, faltan aún documentos y pasos adicionales para su formalización, es decir, existen condicionamientos para el otorgamiento del subsidio, este acto administrativo no configura, por sí mismo, una obligación que deba reconocerse y registrarse en ese momento como un pasivo dentro de las cuentas por pagar, y consecuentemente, tampoco se configura aún el concepto de Gasto Público Social.

En relación con el Gasto Público Social, las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica y social, contenidas en el numeral 1.2.7.1.4. Gastos, anota: *"(...) El gastos público social incluye el importe de la ejecución de recursos destinados a cubrir las necesidades insatisfechas de la población en los sectores básicos de salud, educación, vivienda (...), contemplados presupuestalmente como proyectos de inversión o gastos de funcionamiento, en cumplimiento de lo dispuesto en normas legales."*

Para el caso de la dinámica de las cuentas que registran el Gasto Público Social que se identifican en el PGCP con el grupo 55, se ha establecido que éstas cuentas se debitan con *"el valor de la causación por cada concepto"* y *la contrapartida corresponderá a las diferentes cuentas que revelan la obligación a causar, entre ellas, la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS".*

Lo anterior, para significar que la causación del subsidio en la entidad otorgante, una vez configurada la obligación, de acuerdo a lo anotado en párrafos precedentes, se hará utilizando la cuenta del Gasto Público Social, del grupo 55 del Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP.

De otra parte, y en relación con la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, es importante señalar la descripción que establece el CGC: *"Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan".* Su utilización debe enmarcarse dentro de lo definido para el grupo 14-DEUDORES: *"Cuentas que representan derechos a favor del ente público, originados en el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal y de otras actividades que representan derechos, así como también los rendimientos que generen".*

En este sentido, debe evaluarse si los recursos entregados a títulos de subsidios y depositados en una Fiduciaria, en cumplimiento de la Ley 812 del 26 de junio de 2003, que en su artículo 102 establece: *"El Subsidio familiar de Vivienda será desembolsado de manera anticipada cuando el oferente de la solución de vivienda constituya un encargo*

fiduciario para la administración de los recursos, respaldado por una póliza de cumplimiento y se adelante la labor de interventoría durante su ejecución del proyecto”, representan para la entidad algún derecho, o corresponden a recursos de los beneficiarios del subsidio, en quienes se configura ese derecho.

En este punto y analizadas las diferentes opciones de registro para la causación del subsidio, consideramos que en cualquier modalidad, la causación deberá reconocer siempre el gasto público social y la respectiva cuenta por pagar, independiente de que el giro efectivo de los recursos vayan a determinadas instancias, incluida una fiduciaria que se presenta cuando se realiza un desembolso anticipado. Significa entonces, que la causación contable del subsidio no debe estar condicionada a la modalidad del giro a realizar.

No obstante, y teniendo en cuenta que la entidad, de acuerdo con las normas legales, debe mantener mecanismos de control y seguimiento financiero y físico de la asignación de recursos, consideramos en el evento descrito del desembolso anticipado que éstos pueden revelarse contablemente en cuentas de orden de control, que se irán disminuyendo en la medida del avance físico de los proyectos, lo cual es una información de utilidad para los informes que deba preparar el ente público.

Igualmente, consideramos para el caso de las Resoluciones iniciales que asignan el subsidio de vivienda, que mientras se configura la respectiva obligación, pueden ser controladas contablemente a través de cuentas de orden de control, decisión que es del resorte del ente público, en la medida que ya existe un control a través de las cuentas de la clase cero – de planeación y presupuesto.

Ahora bien, en relación con las cuentas de planeación y presupuesto, el registro en estas cuentas atiende las normas de ejecución presupuestal, que consideran las etapas de expedición del certificado de disponibilidad, el registro presupuestal, la obligación y el pago. Cada una de estas etapas se revelan en las cuentas de la clase cero, para lo cual tendrán el correspondiente soporte presupuestal.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones anteriores se concluye que:

El reconocimiento, causación y registro de la obligación, como un pasivo para el ente público, por los subsidios de vivienda otorgados, se debe realizar en el momento en que se encuentren completamente formalizados los documentos que la generan. Por lo tanto, las Resoluciones de asignación de los subsidios que estén condicionadas al cumplimiento y entrega de documentos adicionales para su otorgamiento definitivo, no constituyen por sí mismas el documento soporte idóneo para el reconocimiento de la cuenta por pagar.

La causación del subsidio en la entidad otorgante, una vez configurada la obligación, se hará utilizando la cuenta del Gasto Público Social, del grupo 55 del CGC del PGCP.

Teniendo en cuenta las diferentes opciones de registro para la causación del subsidio, consideramos que en cualquier modalidad, ésta deberá reconocer siempre el gasto público social y la respectiva cuenta por pagar, independiente de que el giro efectivo de los recursos lleguen a determinadas instancias, incluida una fiduciaria, que se presenta cuando se realiza un desembolso anticipado. Significa entonces, que la causación contable del subsidio no debe estar condicionada a la modalidad del giro a realizar.

De acuerdo con las normas legales, el ente público debe mantener mecanismos de control y seguimiento financiero y físico de la asignación de recursos. Consideramos que en el evento en el cual se efectúa el desembolso en forma anticipada, se pueden revelar contablemente en cuentas de orden de control, lo mismo que para el caso de las Resoluciones iniciales que asignan el subsidio de vivienda, y mientras se configura la respectiva obligación.

CONCEPTO 49749 DE AGOSTO 18 DE 2004

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Avalúo de activos fijos

Doctor
FERNANDO PANESSO SERNA
Presidente
EPM Bogotá Telecomunicaciones
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20047-49749 del 27 de julio del año en curso, en la que solicita postergar la vigencia de dos (2) años que conste el avalúo técnico de conformidad con la Circular Externa 45 de 2001, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Razones que expone la entidad:

1. Todos los activos de la compañía fueron evaluados a 31 de diciembre de 2002 por Empresas Públicas de Medellín, de los cuales el 75% se encuentran representados en activos de telefonía fija inalámbrica que operan bajo la tecnología CDMA. Estos activos

fueron recibidos por EPM Bogotá solo hasta el mes de abril de 2003, fecha en que se suscribió el acta de aceptación.

2. La Empresa se encuentra actualmente en la consolidación de su área de activos fijos, así como del software de control y seguimiento de los mismos.

3. Los activos de EPM Bogotá se encuentra representados tanto en bienes muebles como inmuebles donde el mayor valor se registra en la cuenta Plantas ductos y túneles.

4. Realizar en menos de dos años el avalúo de los activos objeto de valuación a través de una compañía especializada, representa un gasto que podría ascender a la suma de cuatrocientos cincuenta millones de pesos (\$450.000.000).

CONSIDERACIONES

El numeral 2.2 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP desarrolla las Instrucciones relativas al reconocimiento y revelación de las propiedades, planta y equipo. El numeral 2.2.4.2 "Actualizaciones" establece "(...) *Para efectos contables, los avalúos deberán considerar, entre otros, criterios de ubicación, estado, capacidad productiva, situación de mercado y grado de negociabilidad de los bienes, siempre que se pondere la relación costo-beneficio, procurando evitar erogaciones significativas, por tanto podrán realizarse con personal de la entidad o con el apoyo de entidades oficiales especializadas*". (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con el numeral 4.2 de la Circular Externa 045 de 2001, el espíritu de la norma no es ocasionar mayores erogaciones a las entidades, sino todo lo contrario, al establecer que "*La selección y aplicación de las metodologías deberá considerar la relación costo-beneficio para la entidad, procurando evitar erogaciones significativas, teniendo en cuenta que los avalúos podrán efectuarse con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización o, con el apoyo de entidades oficiales. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el inmueble*". (Subrayado fuera de texto).

En la justificación de la norma se señala que el propósito de la misma es "(...) *establecer un mecanismo de avalúo con fines de revelación contable, que garantice que la información contable pública cumpla con los postulados de confiabilidad y utilidad social, establecidos en el Plan General de Contabilidad Pública –PGCP y a la vez facilite el cumplimiento de las políticas económicas en materia de gasto público*". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 4.5 establece que los avalúos se contratan con firmas especializadas, cuando se requieren "*Para efectos de enajenación, adquisición, permuta, cesión a cualquier título y, en general, para efectos diferentes a la revelación en la información contable, (...)*".

Por otra parte, tratándose de inmueble, la decisión de realizar el avalúo para efectos contables debe obedecer a que el valor que registra el bien no refleje su realidad económica, de conformidad con el inciso 2º del numeral 4.7 que establece: *"No obstante lo anterior, siempre que a juicio del Representante Legal, el valor registrado del bien no refleje su realidad económica, deberá efectuarse la actualización respectiva. Para el efecto, deben tenerse en cuenta como elementos generadores de valor, aspectos tales como, el cambio de categoría jurídica del suelo; la modificación del régimen de su uso y, la autorización de un mayor aprovechamiento del mismo en edificación, bien sea por modificación del índice de ocupación y/o el de construcción, en el contexto del Plan de Ordenamiento Territorial – POT, de conformidad con la reglamentación urbanística vigente. Igualmente, los avalúos deberán revisarse teniendo en cuenta la entrada en vigencia de un nuevo POT o esquema de ordenamiento territorial".* (Subrayado fuera de texto)

El artículo 9º de la Resolución 351 de 2001 establece que *"A partir de la entrada en vigencia de la presente norma, los bienes muebles cuyo costo de adquisición individualmente considerado, sea inferior a 35 (Treinta y cinco) Salarios mínimos legales mensuales vigentes, se reconocerán y mantendrán por su costo histórico. En todos los demás casos se reconocerán por el costo histórico, el cual, a juicio del representante legal, será objeto de actualizaciones mediante avalúos de reconocido valor técnico".* (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, corresponde a la entidad evaluar la pertinencia o no de realizar el avalúo técnico de los bienes, el cual puede efectuarse con personal de la entidad o con el apoyo de entidades oficiales, teniendo en cuenta que la actualización a que se refiere la Circular Externa 45 de 2001 tiene fines de revelación contable y que deberán considerar, entre otros, criterios de ubicación, estado, capacidad productiva, situación de mercado y grado de negociabilidad, siempre que se pondere la relación costo-beneficio, procurando evitar erogaciones significativas.

Además, los bienes muebles cuyo costo de adquisición individualmente considerado, sea inferior a 35 (Treinta y cinco) Salarios mínimos legales mensuales vigentes, se reconocerán y mantendrán por su costo histórico.

De otra parte, no habrá necesidad de efectuar dicha actualización, teniendo en cuenta que la norma establece que la vigencia de los avalúos será por dos años y presenta la salvedad, que si a juicio del representante legal los valores registrados de los bienes reflejen su realidad económica y que a su vez, garantice que la información contable cumpla con los postulados de confiabilidad y utilidad establecidos en el PGCP.

Finalmente, cuando se trate de la valuación de bienes con el propósito de enajenarlos, la entidad deberá establecer el valor de realización mediante un avalúo técnico practicado por una institución competente.

CONCEPTO 49820 DE AGOSTO 18 DE 2004

TEMA: Empalme contable

SUBTEMA: Responsabilidad de los mandatarios salientes de firmar Estados Financieros

Señor
HERNAN TRONCOSO LOZANO
La Ciudad

ANTECEDENTES

Consulta sobre:

1. El numeral 3.2.1 de la Circular Externa número 52 de la CGN se refiere a quién debe firmar los estados financieros, no importa que se trate del periodo anterior, lo cual es muy claro para los funcionarios públicos de período fijo. Pero en este caso, que se trata de una empresa netamente comercial regida por el derecho privado y sus trabajadores regidos por el Código Sustantivo del Trabajo y en el entendido que los estados financieros de la EEC con corte a mayo 31 de 2004, fueron terminados de elaborar el 17 de junio, fecha para la cual el Dr. Juan Esteban Sánchez, Primer Suplente del Gerente era y es quien actúa como Representante Legal de la EEC, se pregunta: a quién corresponde la firma de los mismos, a) a quien era el representante legal a 31 de mayo de 2004, o, b) a quien para la fecha de elaboración de los estados financieros ejercía la Representación Legal de la empresa, es decir al Dr. Juan Esteban Sánchez, según los hechos narrados? (SIC)
2. Para la fecha de esta consulta, julio 27 de 2004, en el certificado de existencia y representación legal de la Empresa de Energía de Cundinamarca, expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, aparece como gerente, Hernán Troncoso Lozano y como segundo suplente del gerente, Dalila Patricia Caicedo de Rosero. Aún así, con esa inexplicable omisión de cambio ante la Cámara de Comercio, del gerente y del segundo suplente del gerente, a quién corresponde la firma de los estaos financieros con corte a mayo 31 de 2004, según los hechos narrados? (SIC)
3. Un principio universal del derecho dice que "nadie está obligado a lo imposible" dados los hechos narrados, la voluntad mostrada por los abajo firmantes para cumplir con la circular No. 52, las dificultades en acceso a las instalaciones de la Empresa y a la información, la no sujeción de nuestros contratos de trabajo a un período fijo y lo intempestivo de las desvinculaciones, estamos obligados de todas formas a presentar la información de que trata la circular 52? Puede en nuestro caso considerarse cumplida la exigencia de la circular con la información que reconoce la empresa existe y la

complementada según actas de entrega de cargos, anexo No. 6, 7, y 8?. En caso contrario cuál debe ser el mecanismo a utilizar ante la no colaboración de la empresa? (SIC)

4. Teniendo en cuenta que el espíritu de la Circular No. 52 fue establecer requisitos de entrega de información de empleados de período fijo, como alcaldes y gobernadores, se pregunta si la totalidad de la información señalada debe ser presentada para efectos de entrega de la administración de empresas comerciales como las empresas de servicios públicos domiciliarios, como en este caso. De no ser así, solicitamos se nos ilustre sobre cuál si aplica para este tipo de empresas. (SIC)

CONSIDERACIONES:

Para absolver los interrogantes formulados es necesario hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

Con relación a los REPRESENTANTES LEGALES, el Artículo 164 del Código de Comercio establece que "Las personas inscritas en la cámara de comercio del domicilio social como representantes de una sociedad, así como sus revisores fiscales, conservarán tal carácter para todos los efectos legales, mientras no se cancele dicha inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento o elección." (Subrayados fuera de texto)

En este mismo sentido el Artículo 442 del citado Código establece que "Las personas cuyos nombres figuren inscritos en el correspondiente registro mercantil como gerentes principales y suplentes serán los representantes de la sociedad para todos los efectos legales, mientras no se cancele su inscripción mediante el registro de un nuevo nombramiento. (Subrayados fuera de textos)

Para el caso de la RENDICIÓN DE CUENTAS por parte de los administradores de las sociedades, el Artículo 45 de la Ley 222 de 1995 determina que "Los administradores deberán rendir cuentas comprobadas de su gestión al final de cada ejercicio, dentro del mes siguiente a la fecha en la cual se retiren de su cargo y cuando se las exija el órgano que sea competente para ello. Para tal efecto presentarán los estados financieros que fueren pertinentes, junto con un informe de gestión." (Subrayados fuera de textos)

La Corte Constitucional, mediante sentencia C-621 de julio 29 de 2003, declaró exequibles los artículos 164 y 442 del Código de Comercio pero sujetos a extensos condicionamientos, que se resumen así: "(1) Existe el derecho a que se cancele la inscripción del nombramiento del representante legal o del revisor fiscal en todas las oportunidades en que por cualquier circunstancia cesan en el ejercicio de sus funciones. Este derecho acarrea la obligación correlativa de los órganos sociales competentes en cada caso, de proveer el reemplazo y registrar el nuevo nombramiento; (2) Si los estatutos sociales no prevén expresamente un término dentro del cual debe proveerse el reemplazo del representante legal o del revisor fiscal, los órganos sociales encargados de hacer el nombramiento deberán producirlo dentro del plazo de treinta días, contado a partir del momento de la renuncia, remoción, incapacidad, muerte, finalización del término estipulado, o cualquier otra circunstancia que ponga fin al ejercicio del cargo. Durante este lapso la persona que lo viene desempeñando continuará ejerciéndolo con la plenitud de las responsabilidades y derechos inherentes a él; (3) Pasado el término anterior sin que el

órgano social competente haya procedido a nombrar y registrar el nombramiento de un nuevo representante legal o revisor fiscal, termina la responsabilidad legal del que cesa en el ejercicio de esas funciones, incluida la responsabilidad penal. No obstante, para efectos de la cesación de la responsabilidad a que se acaba de hacer referencia, el representante legal o el revisor fiscal saliente debe dar aviso a la cámara de comercio respectiva, a fin de que esa información se incorpore en el certificado de existencia y representación legal correspondiente a la sociedad y (4) Si vencido el término de treinta días y mediando la comunicación del interesado a la cámara de comercio sobre la causa de su retiro no se produce y registra el nuevo nombramiento de quien reemplazará al representante legal o al revisor fiscal saliente, este seguirá figurando en el registro mercantil en calidad de tal, pero únicamente para efectos procesales o judiciales y con un carácter meramente formal.” (Subrayados fuera de texto)

El Contador General de la Nación en cumplimiento de las funciones legales establecidas en el literal f) de la ley 298 de 1996, la cual le señala la competencia para impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública, expidió la Circular Externa 052 del 3 de marzo de 2004, mediante la cual estableció las instrucciones para el suministro de la información financiera, económica y social cuando se produzcan cambios de representante legal en los Entes públicos de los niveles nacional y territorial de los sectores central y descentralizado, fijando en el numeral 1 entre otros, los siguientes objetivos: “(...) Garantizar la entrega de la información contable pública por parte de los representantes legales salientes de los Entes del sector público a los elegidos o nombrados, y que la misma revele con razonabilidad, los hechos financieros, económicos y sociales del Ente en el cual se produce el cambio; Apoyar a los representantes legales elegidos o nombrados en el cumplimiento de sus funciones y en el conocimiento de la realidad financiera, económica y social de la entidad que entran a administrar y Reglamentar un procedimiento que ilustre acerca de los aspectos a tener en cuenta, entre los servidores públicos que asumen la administración de la entidad y quienes entregan su cargo, determinando la información y documentos que deben entregarse, así como las verificaciones a efectuar en dicho proceso.” (Subrayados fuera de texto)

Igualmente, el numeral 3 de la citada norma determina que “Los representantes legales a que se refiere la presente circular deben garantizar la entrega a su sucesor de la información sobre los bienes, derechos y obligaciones de la entidad, mediante la suscripción del acta respectiva; Los representantes legales salientes deben entregar a los elegidos o nombrados, los siguientes documentos: Balance general, Estado de actividad financiera, económica y social, Estado de cambios en el patrimonio, Formatos CGN96.001, CGN96.002 y CGN98.003, Notas a los estados contables, Informe de gestión relativo al cumplimiento de los procedimientos relacionados con el saneamiento contable, conforme a la normatividad vigente. Los estados contables deben prepararse con corte al último día del mes inmediatamente anterior a aquel en el cual se presentó el cambio de representante legal, sin que implique para la entidad, el cierre de sus operaciones.” (Subrayado fuera de texto)

Con relación a la RESPONSABILIDAD EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA E INFORME DE CONTROL INTERNO CONTABLE referida en el numeral de 3.2.1 de la norma en mención, se determina que “La certificación mediante firma de la información financiera, económica y social que las entidades públicas deben remitir a la Contaduría General de la Nación,

corresponde al representante legal y demás funcionarios obligados que se encuentren en ejercicio de sus funciones en el momento del envío de la misma, no obstante que ésta se refiera al período inmediatamente anterior en el cual el firmante no era el titular del cargo.” (Subrayado fuera de texto)

En lo correspondiente a los FUNCIONARIOS RESPONSABLES de la información financiera, económica y social de los entes públicos, el Contador General de la Nación expidió la Resolución 250 de 2003, la cual en su Artículo 2 establece que “Serán responsables por el cumplimiento de las políticas, principios, plazos, requisitos, normas, procedimientos y obligaciones relacionados con la presentación de la información a la Contaduría General de la Nación los siguientes funcionarios: (...) b) En el sector descentralizado por servicios del orden nacional: serán responsables el representante legal, jefe de área financiera, contador público, y revisor fiscal en las entidades obligadas, (...) d) En el sector descentralizado por servicios del orden territorial: Serán responsables el representante legal, jefe de área financiera a cuyo cargo se encuentre la oficina o centro contable; Contador Público, y Revisor Fiscal en las entidades obligadas.” (Subrayados fuera de texto)

Finalmente, el numeral 2 de la Circular Externa 052 de 2003, establece que su aplicación es obligatoria para “(...) los organismos y entidades de que trata el artículo 2º de la Resolución 400 de 2000, cuando se presente cambio de representante legal por elección popular o nombramiento.”, es decir, que de conformidad con el citado Artículo son “(...), las empresas industriales y comerciales del Estado, las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, las empresas sociales del Estado, (...) y las sociedades de economía mixta, asociaciones o fondos, de creación directa o indirecta, donde la participación estatal sea del 50% o más de su capital o, el Estado a través de sus diferentes entidades u organismos, ejerza influencia dominante o significativa en su dirección o toma de decisiones.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto en el ordenamiento normativo señalado, es pertinente precisar que:

1. Con relación a la firma de los estados financieros de la entidad, de conformidad con el numeral 3.2.1 de la Circular Externa 052 de 2003, es pertinente precisar que lo que allí se determina tiene que ver con la información financiera, económica y social que deben enviar las entidades públicas a la Contaduría General de la Nación-CGN, de conformidad con las fechas de corte y reporte establecidas mediante la Resolución 250 de 2003, la cual debe ser certificada por el representante legal y demás funcionarios obligados que se encuentren en ejercicio de sus funciones en el momento del envío de la misma, no obstante que ésta se refiera al período inmediatamente anterior en el cual el firmante no era el titular del cargo.

Para fines distintos a los establecidos por el Contador General de la Nación en la Circular en mención, se debe consultar los estatutos, el Código de Comercio o al organismo de supervisión, vigilancia y control respectivo, a efectos de establecer sobre quién recae la

responsabilidad de firmar los estados financieros de la entidad con corte al 31 de mayo de 2004, en el contexto de la situación presentada en la entidad.

2. Como se enunció en el párrafo final del numeral anterior, no es la CGN el organismo competente para resolver quién debe firmar los estados financieros de la entidad con corte 31 de mayo de 2004.

3. Los hechos que se generen en cumplimiento del empalme contable entre los funcionarios salientes y entrantes, se deberán describir, detallar y documentar a través de actas de entrega, de conformidad con lo establecido en la Circular Externa 052 de 2003, dejando constancia de las limitaciones o inconvenientes presentados, si fuera necesario, que no permitieron el normal desarrollo y logro de los objetivos fijados en la norma anteriormente citada.

4. Con relación a determinar si la Circular Externa 052 de 2003 aplica a las empresas comerciales, como las empresas de servicios públicos domiciliarios, es pertinente precisar que para efectos de la competencia legal del Contador General de la Nación, debe ser aplicada por las organismos y entidades públicas tales como las empresas de servicios públicos domiciliarios, cuando se presente cambio de representante legal, tal como se expuso en las consideraciones anteriormente descritas.

CONCEPTO 49698 DE AGOSTO 25 DE 2004

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Contabilización de los bienes raíces en los que operan las instituciones educativas

Doctor
JAIME CASAS MAYORGA
Contador
Institución Educativa Humberto Tafur Charry
Neiva, Huila

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita concepto sobre la conveniencia de incluir en la contabilidad de los centros e instituciones educativas, los bienes raíces en los que operan los mismos, teniendo en cuenta que han sido construidos por entes territoriales y que el uso no da la titularidad, ni el usufructo la propiedad.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el numeral 4.1.7. SECTOR EDUCACIÓN de los PROCEDIMIENTOS PARA EL MANEJO CONTABLE, LA AGREGACIÓN Y/O CONSOLIDACIÓN DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA, ECONÓMICA Y SOCIAL del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el cual establece que "Las Secretarías de Educación de las entidades territoriales que manejan recursos de la educación tienen dentro de sus funciones la coordinación de los establecimientos educativos, razón por la cual, en materia contable, deben recibir la información contable generada por éstos para el correspondiente proceso de agregación y/o consolidación por la respectiva entidad territorial".

Por consiguiente, las instituciones educativas deben remitir su información a las secretarías de educación para que se lleve a cabo el proceso de agregación o consolidación por parte de la entidad territorial. No obstante, debe tenerse en cuenta que dicho proceso dependerá del tipo de contabilidad que la institución educativa haya establecido para el registro de sus operaciones, el cual puede ser contabilidad independiente, separada o integrada.

A su vez, el numeral 2.2.3.1. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO del Manual de Procedimientos del PGCP, establece que en este grupo de cuentas se reconocen los bienes tangibles que cumplen las siguientes características:

"— De propiedad del ente público. (...)"

Por su parte, el numeral 2.2.3.2.EVIDENCIA DOCUMENTARIA del PGCP anota que: "La propiedad o dominio de los bienes inmuebles se determina mediante escritura pública debidamente protocolizada (...)"

Lo anterior implica que en las cuentas del grupo PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO se reconocen aquellos bienes que cumplan con las características anteriormente citadas. Ahora bien, dado que una de dichas características es que el bien sea de propiedad de la entidad, para el caso de los bienes inmuebles esta se determina mediante escritura pública protocolizada.

Por tanto, para determinar si el activo (bienes raíces) debe incluirse en la contabilidad del Instituto, es necesario establecer si el bien se encuentra registrado en la contabilidad del municipio. Si es así, deben adelantarse las gestiones necesarias para el traspaso, siempre que haya lugar a ello, y en este caso, utilizar las cuentas 4725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES y 5725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES, o la cuenta 1995-PRINCIPAL Y SUBALTERNA, dependiendo el tipo de contabilidad utilizado por el instituto.

Así mismo, si el municipio considera que el bien debe estar registrado en su contabilidad, no existen razones para adelantar gestiones de traspaso. No obstante, si el bien no se encuentra registrado en la contabilidad del municipio o de la entidad territorial, se recomienda registrarlo inicialmente en la cuenta de orden 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, hasta tanto se obtenga el título de propiedad.

Para el caso de la legalización de los predios, el artículo 3º de la Ley 901 de 2004 por la cual se proroga y modifica la Ley 716 de 2001 establece que las entidades públicas para efectos de dar cumplimiento al literal g) del artículo 4º de la Ley 716 de 2001, podrán obtener título de propiedad idóneo sobre los inmuebles que tengan registrados en la contabilidad y sobre los cuales no se tenga título de propiedad, siempre que se cumpla alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que el bien inmueble objeto de titulación se encuentre plenamente identificado, de acuerdo con la reglamentación catastral y de registro vigentes;
- b) Que el ente público haya ejercido la ocupación o posesión del inmueble con ánimo de dueño por un período no menor a diez (10) años;
- c) Que el bien esté destinado a la prestación de un servicio público o afectado a proyectos de desarrollo en beneficio de la comunidad;
- d) Cuando el bien ocupado o poseído esté registrado a nombre de otra entidad pública, para lo cual se procederá a realizar la respectiva transferencia, mediante acta, suscrita por los representantes legales de las entidades involucradas, la cual por sí sola será título registrable para la transferencia de la propiedad;
- e) Cuando se trate de bienes cuyo titular sea una colectividad, la comunidad o un tercero público o privado, cuya intención es trasladar el dominio a título gratuito, en favor de la entidad u organismo público, se procederá a la suscripción del instrumento respectivo ante la autoridad notarial correspondiente;
- f) El acta de liquidación del contrato de obra o el documento que haga sus veces, bastará para incorporar o depurar la información contable respecto de las construcciones que carecen de título de propiedad idóneo, a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley”.

Así las cosas, las entidades estatales que tengan registrados en su contabilidad bienes inmuebles sobre los cuales no tengan título de propiedad, podrán obtenerlo siempre que cumplan con alguno de los requisitos mencionados.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los Centros e Instituciones Educativas deben adelantar las gestiones administrativas necesarias para el traspaso de los bienes raíces, siempre que se encuentran registrados en la contabilidad del municipio, y este considere que debe efectuarse el traspaso de los mismos, y en este caso, utilizar las cuentas 4725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES y 5725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES, o la cuenta 1995-PRINCIPAL Y SUBALTERNA dependiendo del tipo de contabilidad que las instituciones utilicen para el registro de sus operaciones.

Ahora bien, si el municipio considera que los bienes deben seguir registrados en su contabilidad, no hay lugar a realizar el traspaso. Sin embargo, en caso de que los bienes no se encuentren registrados en la contabilidad de ninguna de las dos entidades, es decir, en el municipio o en la institución educativa, consideramos que debe ser registrado inicialmente en la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, hasta tanto se defina la propiedad del mismo.

De igual forma, en caso de que deba adelantarse la legalización de los predios, le sugerimos observar los requisitos establecidos en el artículo 3° de la ley 901 de 2004 por la cual se prorrogó y modificó la Ley 716 de 2001, de la cual anexamos copia.

CONCEPTO 46928 DE AGOSTO 25 DE 2004

TEMA: Consultorías y estudios técnicos contratados con recursos de inversión

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
DIEGO CAICEDO LARA
Secretario General
UNIDAD DE PLANEACIÓN MINERO-ENERGÉTICA
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación CC-64/04 3365 del 7 de junio, mediante la cual solicita concepto acerca de la contabilización para revelar los estudios técnicos que realiza la entidad a través de la contratación de consultorías y estudios técnicos, cuyos recursos presupuestalmente están asignados para proyectos de inversión, toda vez que la Contraloría General de la República considera que los mismos deben registrarse como activos intangibles, al respecto, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, define que "Los gastos de inversión social incluyen los importes de la ejecución de los proyectos de inversión, tendientes a la consecución de metas del cometido estatal en cumplimiento del Plan de inversiones de los respectivos Planes de desarrollo, que no son susceptibles de registrarse como activos."

Asimismo, "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"

La cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, la conforma el "Valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios futuros, en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal del ente público."

Igualmente estableció que "El valor de los intangibles adquiridos o desarrollados se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, el período en que se obtendrán beneficios esperados por efectos de su explotación o la duración del amparo legal o contractual."

La cuenta 1970-INTANGIBLES, la conforma el "Costo de adquisición, desarrollo o producción del conjunto de bienes inmateriales que constituyen derechos, privilegios o ventajas de competencia para el ente público de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 19 de la ley 143 de 1994, por medio de la cual se establece el régimen para la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional, estableció que "El Gobierno Nacional velará por el desarrollo y la ejecución de estudios de preinversión asociados con proyectos de generación de electricidad, de acuerdo con las prioridades establecidas en el Plan de Expansión de Generación, para lo cual la Unidad de Planeación Minero-Energética promoverá la realización de tales estudios.", esto de conformidad con las funciones asignadas en el artículo 16 de la precitada ley.

En el artículo 4 del decreto 255 de 2004, por el cual se modifica la estructura de la Unidad de Planeación Minero-Energética-UPME, el gobierno le definió como objetivo el de "planear en forma integral, indicativa, permanente y coordinada con las entidades del sector minero energético, tanto entidades públicas como privadas, el desarrollo y aprovechamiento de los recursos energéticos y mineros, producir y divulgar la información minero energética requerida."

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que la UPME, en su calidad de Unidad Administrativa Especial con funciones de planeación para el sector minero-energético del país y por actuar como órgano asesor del Ministerio de Minas y Energía, registrará en las cuentas 1910-CARGOS DIFERIDOS lo relacionado con los estudios técnicos, siempre y cuando espere percibir beneficio económico en varios periodos y además estos sean determinables por la misma entidad, de lo contrario, el registro debe hacerse por la cuenta 5610-GASTOS DE INVERSIÓN SOCIAL- ENERGÉTICO Y MINERO, en las subcuentas que correspondan para cada concepto.

Si existiera el caso en el cual para llevar a cabo un estudio técnico, se adquiriera por ejemplo, software, en este caso su registro será en la cuenta 1970-INTANGIBLES.

CONCEPTO 50232 DE AGOSTO 25 DE 2004

TEMA: Estados Contables

SUBTEMA: Modificación de los Estados Contables Funcionarios responsables

Doctora
LIGIA STELLA CRUZ HUERTAS

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación.

Las entidades del Distrito presentan a la Contraloría Distrital la cuenta de cada vigencia, en donde se incluyen los estados contables. Estos son auditados y se emite opinión sobre los mismos.

En un caso específico, una entidad realizó ajustes que no fueron informados al ente control, generando nuevos estados contables. Además, éstos fueron firmados por representantes legales diferentes.

En este orden de ideas:

1. ¿Existe alguna norma que permita realizar ajustes a los estados contables una vez hayan sido conocidos por los organismos competentes?.
2. ¿Es posible que existan estados contables de la misma fecha y vigencia firmados por diferentes representantes legales?.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario realizar las siguientes consideraciones:

1. El numeral 1.2.6.10 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP define el principio Hechos Posteriores al Cierre en el sentido de que "Las informaciones conocidas con posterioridad a la fecha de cierre y antes de la emisión de los estados contables, que por

su importancia suministren evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de dicha fecha, deben registrarse en el mismo período". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la descripción de las cuentas 4815 y 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda a ingreso o gasto, expresa que registra el "Valor de las partidas correspondientes al reconocimiento y causación en la vigencia, de hechos o eventos financieros, económicos y sociales originados en vigencias anteriores. Igualmente registra la corrección de errores, originados por equivocaciones matemáticas o, en la aplicación de los principios y normas contables".

Es decir, que los eventos advertidos antes de la fecha de emisión de los estados contables podrán registrarse en el mismo período. En caso contrario, deberán afectarse las cuentas de ingreso o gasto establecidas para realizar los ajustes necesarios.

2. El artículo 5 de la Resolución 250 de 2003 determina que "(...) Los formatos impresos deberán contener la firma de los funcionarios responsables establecidos en el artículo 2º de la presente resolución". Por tanto, en el caso de las entidades del sector descentralizado por servicios del orden territorial "serán responsables el representante legal, el jefe de área financiera a cuyo cargo se encuentre la oficina o centro contable; contador público y revisor fiscal de las entidades obligadas".

En este sentido, el numeral 5 de la Carta Circular 045 de 2003 expresa que "La certificación mediante firma de la información financiera, económica y social que las entidades públicas deben remitir a la Contaduría General de la Nación, corresponde al representante legal y demás funcionarios obligados que se encuentren en ejercicio de sus funciones en el momento de envío de la misma, no obstante que ésta se refiera al período inmediatamente anterior a aquel en el cual el firmante no era titular del cargo".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Los estados contables no pueden ser modificados una vez hayan sido emitidos. Cualquier ajuste que sea necesario se realizará en la vigencia actual afectando las cuentas 4815 ó 5815, según corresponda.
2. Dichos estados deberán ser firmados por los funcionarios responsables que se encuentren en ejercicio del cargo en el momento del envío de la información, no habiendo lugar a firma de personas diferentes.

CONCEPTO 50266 DE AGOSTO 25 DE 2004

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Donación de activos totalmente depreciados

Doctora
DOLI YANED ROMERO N.
Directora Financiera (E)
Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita concepto sobre la posibilidad de donar a la Secretaria General de la Gobernación de Santander, líneas telefónicas totalmente depreciadas.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente remitirnos a la descripción y dinámica de las cuentas 1650 REDES, LÍNEAS Y CABLES, y 1970 INTANGIBLES del Plan General de Contabilidad Pública –PGCP:

- La cuenta 1650 registra el "Valor de las redes, líneas y cables de propiedad del ente público, adquiridos a cualquier título, para el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal".
- La cuenta 1970 registra el "Costo de adquisición, desarrollo o producción del conjunto de bienes inmateriales que constituyen derechos, privilegios o ventajas de competencia para el ente público de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables". (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, mediante concepto DIAN 045393 de agosto de 2002, dicha entidad expresó que "las comúnmente denominadas líneas telefónicas en estricto sentido no son objeto de venta por parte del operador del servicio telefónico; constituyen para el usuario o suscriptor un derecho de uso del servicio y del número abonado. En consecuencia, no se les puede dar tratamiento de activos fijos depreciables susceptibles de ajustarse por inflación, por constituir un derecho que forma parte del servicio telefónico"

A su vez, el numeral 1.2.7.1.1. OTROS ACTIVOS de las NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS del PGCP indica que "El valor de los intangibles adquiridos o desarrollados se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, el período en que se obtendrán beneficios esperados por efectos de su explotación o la duración del amparo legal o contractual" (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, es preciso aclarar que, de acuerdo con los aspectos citados, las líneas telefónicas cumplen con las características para considerarse un intangible y no una propiedad, planta y equipo, dado que no constituyen una operación de venta, sino el derecho al uso de un servicio. Por lo tanto, no son objeto de depreciación sino de amortización como se establece en la norma técnica.

De otra parte, el numeral 2.2.4.1. RECONOCIMIENTO del Manual de Procedimientos del PGCP, establece que "Los activos recibidos en cambio, permuta, donación, dación de pago u otra modalidad, serán reconocidos por parte del ente público que los recibe, por el valor convenido o, a falta de éste, por un valor determinado mediante avalúo técnico. El ente público que transfiere el bien lo retirará por el valor en libros"

Así mismo, con relación a la donación, consideramos que es un proceso administrativo de índole exclusivo de la entidad. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que para efectos contables, y en caso de que exista un valor en libros de los bienes, dicha operación debe registrarse en la cuentas 4725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES para el caso de la entidad que recibe el bien, y 5725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES para el ente público que lo transfiere.

De tal manera que, si el activo se encuentra totalmente amortizado, es decir, su valor en libros es cero, se afectarán las cuentas donde se registra el activo y la amortización del mismo, caso en el cual la entidad que recibe el bien lo registrará por un valor estimado.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que se debe proceder, en primer lugar, a reclasificar las líneas telefónicas a la cuenta 197005-DERECHOS, dado que representan un derecho para la entidad como suscriptora del servicio. Así mismo, debe tenerse en cuenta que son objeto de amortización y no de depreciación en los términos establecidos en el PGCP.

Ahora bien, en lo que tiene que ver con la donación, consideramos que se trata de un proceso de índole administrativo que le compete a la entidad. No obstante, si existe un valor en libros de los bienes, el registro contable corresponde a la utilización de las cuentas 4725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES para el caso de la entidad que recibe el bien, y 5725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES para el ente público que lo transfiere.

Sin embargo, en caso de que las líneas telefónicas se hayan amortizado en su totalidad y su valor en libros sea igual a cero, la entidad que las entrega afectará las cuentas que

registran estos activos, y el ente público que recibe las reconocerá por un valor estimado, el cual puede obtenerse mediante avalúo técnico.

CONCEPTO 51251 DE AGOSTO 25 DE 2004

TEMA: Bienes entregados a terceros

SUBTEMA: Reconocimiento y registro de contratos de comodato

Doctora
DIANA MARINA VELEZ VASQUEZ
Gerente
Fondo de Vigilancia y Seguridad de Bogotá D.C.
Bogotá D.C

ANTECEDENTES:

Este despacho se permite atender su consulta radicada con el expediente 20048-51251, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta, conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

En su comunicación solicita concepto sobre el manejo contable que se les debe dar a los bienes entregados a la Policía Metropolitana de Bogotá y Secretaría de Gobierno, que se encuentran pendientes de legalización, a través de los respectivos contratos de comodato.

CONSIDERACIONES:

Para absolver las inquietudes de su consulta resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, de acuerdo con el desarrollo que enseguida se presenta.

La descripción establecida en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, para la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, define que corresponde al "Valor de los bienes muebles e inmuebles, de propiedad del ente público, entregados a terceros para su uso o administración, mediante contratos de comodato, encargo fiduciario o "Leasing", que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos." (Subrayado fuera de texto). Se debe entender que la entrega de los bienes de propiedad del ente público a terceros, se realiza previo el cumplimiento de los requisitos legales de éste tipo de contratos, mediante el cual se formalizan las condiciones de tenencia y uso del bien.

Así las cosas, los bienes entregados a terceros, sin el lleno de las formalidades requeridas, no se resuelve a través del instrumento contable si no con la normalización de los procesos que deben ser implementados internamente por la entidad, en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 87 de 1993.

No obstante lo anterior, el numeral 1.2.6.6 del PGCP, relacionado con el principio denominado Esencia sobre forma, define que "La esencia financiera económica y social de los hechos debe primar sobre el requisito de forma o instrumental, al momento del reconocimiento de los eventos y transacciones que los generan, respecto de los cuales se presume la debida observancia de las realidades jurídicas y presupuestales que rigen al ente público". Lo que le permite al Contador de la entidad revelar los hechos como el planteado en su consulta, afectando la cuenta que a su juicio profesional revele la situación financiera real del ente público. En este caso puede utilizarse la cuenta 192090-OTROS BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y proceder a legalizar los contratos respectivos.

CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta las consideraciones expresadas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye:

Los bienes entregados a terceros, pendientes legalización a través del contrato de comodato, corresponden a hechos no contemplados en la descripción y dinámica de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADO A TERCEROS, por lo que es pertinente recomendar que se adopten las medidas necesarias tendientes a regular los procesos administrativos de la entidad conforme lo dispone la Ley 87 de 1993.

No obstante lo anterior, es pertinente observar el principio denominado Esencia sobre Forma, el cual permite revelar aquellos hechos sobre los cuales se presume que fueron realizados, observando la realidad jurídica y presupuestal del Fondo, afectando la cuenta que a juicio del profesional responsable del manejo de la Contabilidad, revele la realidad económica del ente público, afectando la cuenta 192090-OTROS BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y proceder a legalizar los contratos respectivos.

CONCEPTO 51784 DE AGOSTO 25 DE 2004

TEMA: Bienes donados

SUBTEMA: Depreciación

Doctores
ANA RUBIELA MAZABUEL M
Representante Legal
DIEGO LOPEZ L
Contador
Asociación Acueducto Rural de Rionegro.
Rionegro – Antioquia

ANTECEDENTES:

Este despacho se permite atender su consulta radicada con el expediente 20048-51775, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta, conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Consulta sobre bienes donados a la entidad desde el año 1976, los cuales se vienen contabilizando desde el año 2001. Al respecto realiza las siguientes preguntas relacionadas con la depreciación:

1. Como se deprecia un bien que ha sido donado y que no se adquirió con recursos propios (sic).
2. Se debe continuar generando pérdida ya que desde el punto de vista legal no existe otra opción.
3. Se puede usar un tipo de depreciación adecuando esta situación y con base en que criterios.

CONSIDERACIONES:

Para absolver las inquietudes de su consulta resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, de acuerdo con el desarrollo que enseguida se presenta.

El numeral 2.2.4.3.1.8 que del Manual de Procedimientos contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que, para los bienes recibidos por donación, "La depreciación de estos bienes se hará con base en el valor por el cual se reciben o, el

determinado mediante avalúo técnico, teniendo en cuenta la vida útil del bien". Lo cual indica que para depreciar el bien recibido en donación, se tomará el valor fijado en el momento de haberse realizado la donación o alternativamente mediante avalúo técnico. En el mismo sentido, se debe tener en cuenta el tiempo que le reste de vida útil o el tiempo que técnicamente se calcule y se estime que el bien prestará servicio a la entidad.

Así mismo, el numeral 2.2.4.3.1.5 del PGCP define que "(...). El método de depreciación adoptado debe revisarse periódicamente con el fin de ajustarlo a los cambios significativos que llegaren a presentarse en el patrón esperado de beneficios económicos. Debe cambiarse cuando circunstancias especiales lo ameriten, de acuerdo con los servicios recibidos del activo, caso en el cual el efecto de dicho cambio debe cuantificarse y revelarse en las Notas a los Estados Contables, indicando las razones que lo justificaron.

El método adoptado para cada activo debe aplicarse en forma consistente durante el período, independiente de consideraciones fiscales o de rentabilidad, con el fin de proporcionar comparabilidad en los resultados de las operaciones. Son considerados métodos de reconocido valor técnico los siguientes: Línea recta, Número de unidades de producción u Horas de trabajo, Suma de los dígitos de los años y Saldos decrecientes".

Con respecto a la posibilidad de utilizar un tipo de depreciación diferente, el numeral 2.2.4.3.1.6 del PGCP define que "Prevía autorización del Contador General de la Nación, el ente público podrá utilizar un método de depreciación diferente a los anteriores, para lo cual deberá presentar una solicitud motivada indicando las características del método que pretende utilizar".

Así las cosas, se deben revisar los criterios utilizados para determinar la vida útil y la capacidad operativa del bien, para efectos de evaluar la posibilidad de modificar la alícuota de depreciación, sin que ello signifique cambiar el método aplicado hasta el momento. Si llegara a concluir que es necesario cambiar de método de depreciación, deberá informar en notas a los estados contables las causas e impacto de la modificación, y solicitar la autorización respectiva al Contador General de la Nación-CGN, en caso de que se vaya a utilizar un método no definido en el PGCP.

CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta las consideraciones expresadas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye:

Para depreciar la planta donada, se debe tomar el valor fijado en el momento de la donación, o, alternativamente, si no se cuenta con él, se debe calcular mediante avalúo técnico por el tiempo que le quede de vida útil o el que se haya calculado técnicamente y se estime que contribuirá con la producción de los bienes o servicios que vende la entidad.

Igualmente, se debe tener en cuenta que las pérdidas originadas, en parte, por la aplicación de la depreciación, obliga a la administración del ente público, a revisar los criterios de vida útil, valor y operatividad del bien con el fin de tomar la decisión

relacionada con los cambios que fueran necesarios, atendiendo lo definido en el Manual de Procedimientos del PGCP.

En cuanto a la posibilidad de utilización de un método diferente de depreciación a los señalados en el PGCP, es necesario sustentarla técnicamente, con el fin de solicitar al señor Contador General de la Nación la autorización definida en el procedimiento citado en las consideraciones.

CONCEPTO 41569 DE AGOSTO 26 DE 2004

TEMA: Reintegro recursos de crédito externo

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora
ESTHER RODRÍGUEZ GONZÁLEZ
Contadora
Proyecto PRONATA
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación referenciada, en la cual consulta sobre el tratamiento contable de los recursos de crédito externo no ejecutados que fueron devueltos al Banco Mundial. Al respecto este despacho se permite informarle que su consulta será atendida de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Informa la entidad que en desarrollo de un proyecto de inversión, se giraron recursos a diferentes entidades coejecutoras, las cuales, una vez culminada la vigencia de cada proyecto, algunas de ellas reintegraron recursos de crédito externo a la Dirección del Tesoro Nacional-DTN, cuenta en pesos a nombre del proyecto, que fueron devueltos al Banco Mundial para cubrir compromisos adquiridos con esa entidad.

Al respecto consulta si es correcto el registro de los recursos devueltos al Banco Mundial en la cuenta 5417-TRANSFERENCIAS GIRADAS AL EXTERIOR. De no ser correcto dicho registro, solicita se le informe sobre el tratamiento contable de los mismos.

CONSIDERACIONES:

El numeral 1.2.7.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública contiene la Norma técnica relativa a los gastos y define que "Las transferencias representan los recursos trasladados sin contraprestación directa, efectuados entre los diversos niveles y sectores de la administración pública, o de éstos hacia el sector privado, bien sea para el financiamiento del cometido estatal de las entidades, el cumplimiento de proyectos o convenios especiales, o como producto de los procesos de descentralización administrativa"

El Catálogo General de Cuentas del Modelo Instrumental del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, describe la cuenta 5417-TRANSFERENCIAS GIRADAS AL EXTERIOR, como "Valor de los recursos transferidos a organismos internacionales y gobiernos, con fundamento en los convenios suscritos por el gobierno y aprobados por el congreso, que no constituyen una contraprestación en bienes y servicios. (...)"

De lo anterior, se colige que el valor de los recursos del crédito reintegrados al Banco Mundial no corresponde al concepto de transferencia.

Por su parte, el modelo instrumental del PGCP describe la cuenta 4705-APORTES Y TRASPASO DE FONDOS RECIBIDOS, como "Valor de los recursos recibidos por los entes públicos para gastos de funcionamiento, transferencias, servicio de la deuda interna y externa, e inversión. (...)"

Las dinámicas de esta cuenta establecen que la misma se acredita con "El valor de los recursos recibidos, (...)"

Igualmente, describe la cuenta 5705-APORTES Y TRASPASO DE FONDOS GIRADOS como "Valor de los recursos girados a los entes públicos para gastos de funcionamiento, transferencias, servicio de la deuda interna o externa e inversión (...)"

Las dinámicas de esta cuenta establecen que la misma se debita con "El valor de los reintegros efectuados por los entes públicos a las tesorerías nacionales o territoriales, con posterioridad al cierre de la vigencia, (...)". Así mismo establece que se acredita con "El valor de los reintegros efectuados por el ente público a las tesorerías, dentro de la vigencia, (...)"

Por su parte, la Circular Externa 054 de enero 26 de 2004, mediante la cual se definió el procedimiento para el "Reintegro de fondos a la Dirección General del Tesoro Nacional-DTN o quien haga sus veces, y tesorerías territoriales, por parte de los entes públicos" definió los criterios a tener en cuenta cuando los mismos fueron girados utilizando las cuentas de "Aportes y traspaso de fondos".

La mencionada norma desarrolla el procedimiento contable a aplicar por parte de las entidades que se encuentran dentro del ámbito del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF, así como el procedimiento a seguir cuando los fondos que se reintegran, se recibieron en la vigencia o en vigencias anteriores.

CONCLUSION:

Soportado en las consideraciones, el valor reintegrado por los diferentes coejecutores del proyecto de inversión, deben ser registrados de conformidad con lo definido en la Circular Externa 054 referida, particularmente el numeral 2.8.4.3.1-Entidades que conforman el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF. Así mismo, teniendo en cuenta si el reintegro corresponde a fondos recibidos en la vigencia actual o en la vigencia anterior, aplicará lo definido en los numerales 2.8.4.3.1.1-Reintegro de fondos recibidos en la vigencia actual, o 2.8.4.3.1.2-Reintegro de fondos de vigencias anteriores, de la misma Circular Externa.

Lo anterior en el entendido de que la Dirección General de Crédito Público efectuó la disminución de la deuda con el valor girado al Banco Mundial.

CONCEPTO 48729 DE AGOSTO 27 DE 2004

TEMA: 1. Fondo Nacional de Regalías

SUBTEMA: 1.1 Registro de los ingresos que se administran en el portafolio de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional

1.2 Registro contable de los recursos no aforados en el presupuesto de ingresos

Doctor
NICOLÁS BUENAVENTURA PATIÑO
Coordinador Grupo Financiero
Departamento Nacional de Planeación
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación SG-GF-C 117 del 28 de junio de 2004, en la cual solicita concepto acerca del registro contable de los ingresos del Fondo que se administran en el portafolio de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, así como de los recursos no aforados en el presupuesto del Fondo. Lo anterior, teniendo en cuenta que con el Decreto 195 de 2004, el Departamento Nacional de Planeación asume las funciones del Fondo Nacional de Regalías que venía realizando la Comisión Nacional de Regalías, la cual se liquida con el Decreto 149 de 2004. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

1.1 Registro de los ingresos que se administran en el portafolio de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional

El artículo 361 de la Constitución Política, establece que "Con los ingresos provenientes de las regalías que no sean asignados a los departamentos y municipios, se creará un Fondo Nacional de Regalías cuyos recursos se destinarán a las entidades territoriales en los términos que señale la ley. Estos fondos se aplicarán a la promoción de la minería, a la preservación del ambiente y a financiar proyectos regionales de inversión definidos como prioritarios en los planes de desarrollo de las respectivas entidades territoriales".

El artículo primero de la Ley 756 de 2002 señala que "El Fondo Nacional de Regalías tendrá personería jurídica propia, estará adscrito al Departamento Nacional de Planeación y sus recursos serán destinados, de conformidad con el artículo 361 de la Constitución Nacional (...). El Gobierno Nacional dentro de los tres (3) meses siguientes a la promulgación de la presente ley, reglamentará lo referente a la personería jurídica propia del Fondo Nacional de Regalías y a los aspectos que de ella se deriven".

El párrafo del citado artículo señala que "Los recursos del Fondo Nacional de Regalías son propiedad exclusiva de las entidades territoriales y seguirán siendo recaudados y administrados por la Dirección General del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público". (Subrayado fuera de texto)

El artículo 48 del Decreto 195 de 2004 establece que "El Fondo Nacional de Regalías es un fondo cuenta con personería Jurídica adscrito al Departamento Nacional de Planeación y sus recursos serán destinados de conformidad con el artículo 361 de la Constitución Nacional (...)".

Mediante el Decreto 1866 de 2004 se efectuaron los ajustes al Presupuesto General de la Nación, para el cumplimiento de las funciones trasladadas de la Comisión Nacional de Regalías al Departamento Nacional de Planeación, manteniéndose la misma destinación del recurso como Fondo especial.

Al respecto, las normas técnicas relativas a los ingresos contenidas en el numeral 1.2.7.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establecen que "Los fondos especiales corresponden a recursos definidos en la ley para la prestación de un servicio público específico por parte de un ente público especializado y que son clasificados presupuestalmente en forma independiente, aunque no tengan personería jurídica. Estos ingresos deben ser reconocidos de conformidad con la norma que los establece". Para el registro de los ingresos por este concepto, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP incluye la cuenta 4120-INGRESOS POR FONDOS ESPECIALES, subcuenta 412013-FONDO NACIONAL DE REGALÍAS.

Así mismo, el numeral 2.8.4.1.5 del PGCP, define el procedimiento para la causación, recaudo y consignación de los ingresos por Fondos especiales

De otra parte, la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, del CGC, registra el "Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan. Adicionalmente, deben registrarse los depósitos que se deriven de procesos judiciales, los otorgados en administración y las retenciones sobre contratos de obra". (Subrayado fuera de texto)

1.2 Registro contable de los recursos no aforados en el presupuesto de ingresos

El artículo 360 de la Constitución Política, establece que "La ley determinará las condiciones para la explotación de los recursos naturales no renovables así como los derechos de las entidades territoriales sobre los mismos.

La explotación de un recurso natural no renovable causará a favor del Estado, una contraprestación económica a título de regalía, sin perjuicio de cualquier otro derecho o compensación que se pacte.

Los departamentos y municipios en cuyo territorio se adelanten explotaciones de recursos naturales no renovables, así como los puertos marítimos y fluviales por donde se transporten dichos recursos o productos derivados de los mismos, tendrán derecho a participar en las regalías y compensaciones".

El artículo 52 del Decreto 195 de 2004 establece que "A partir de la fecha de entrada en vigencia del presente decreto, todas las referencias que hagan las disposiciones legales vigentes a la Comisión Nacional de Regalías, se entenderán referidas, en lo pertinente, al Departamento Nacional de Planeación".

El párrafo del artículo 26 de la Ley 141 de 1994, establece que "El impuesto de transporte por todos los oleoductos y gasoductos estipulados en los contratos y normas vigentes, incluyendo los de Ecopetrol, será cedido a las entidades territoriales.

Este se cobrará por trimestres vencidos y estará a cargo del propietario del crudo o del gas, según sea el caso, e ingresará en calidad de depósito al Fondo Nacional de Regalías. El recaudo se distribuirá entre los municipios no productores cuyas jurisdicciones atraviesen los oleoductos o gasoductos en proporción al volumen y al kilometraje. La Comisión Nacional de Regalías hará la distribución". (Subrayado fuera de texto)

El artículo 54 de la Ley 141 de 1994, modificado por el artículo 40 de la Ley 756 de 2002, señala que "Las regalías y compensaciones pactadas a favor de los departamentos que queden disponibles luego de aplicar las limitaciones previstas en los artículos 49 y 51 de la presente Ley, ingresarán en calidad de depósito, al Fondo Nacional de Regalías. Este las destinará, de manera equitativa y en forma exclusiva, para financiar proyectos elegibles que sean presentados por los departamentos no productores que pertenezcan a la misma región de planificación económica y social de aquella cuya participación se reduce. (Subrayado fuera de texto)

El Artículo 55 de la Ley 141 de 1994 establece que "Las regalías y compensaciones pactadas a favor de los municipios que queden disponibles luego de aplicar las limitaciones previstas en los artículos 50 y 52 de la presente Ley, ingresarán en calidad de

depósito al Fondo Nacional de Regalías. Este las destinará de manera exclusiva para la entrega de aportes igualitarios al resto de los municipios no productores que integran dicho departamento. (...)”.

De otra parte, el artículo primero del Decreto 091 de 2000, establece que “La Dirección General del Tesoro Nacional (...) manejará los recursos y excedentes de liquidez del Fondo Nacional de Regalías de la siguiente manera:

1. Para recaudos: (...)

b. De los recursos que ingresan al Fondo Nacional de Regalías a título de depósito y para cuya ejecución no se requiere trámite presupuestal. Mediante la autorización de la apertura de cuentas corrientes a la Comisión Nacional de Regalías, por parte de la Dirección General del Tesoro Nacional, previo el cumplimiento de los requisitos exigidos para el efecto. La responsabilidad del manejo de dichas cuentas corresponderá a la Comisión Nacional de Regalías.

Deberán ingresar a las cuentas corrientes autorizadas por la Dirección General del Tesoro Nacional los recursos provenientes de escalonamientos, compensaciones, impuesto de transporte por oleoductos y gasoductos y retenciones de regalías directas, mientras mantengan la calidad de depósito, así como los recursos que en el futuro adquieran las características descritas en el literal b) del presente artículo (...)

3. Para el manejo de los excedentes de liquidez (...)

b. Excedentes derivados de los recursos descritos en el literal b) del numeral 1º del presente artículo. Los excedentes generados por dichos recursos deberán ser ofrecidos a la Dirección General del Tesoro Nacional por parte de la Comisión Nacional de Regalías en calidad de préstamo transitorio, instrumentado con pagaré y sobre estos recursos la Dirección General del Tesoro Nacional reconocerá intereses (...). (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS del Catálogo General de Cuentas del PGCP, registra el “Valor de los dineros recibidos por el ente público, para su administración, cumplimiento de contratos y otros conceptos, de acuerdo con normas que así lo establezcan”.

Así mismo, la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, del CGC, registra los “Valores por cobrar por concepto de préstamos otorgados entre entes públicos. Incluye los créditos presupuestarios que se celebren entre la Nación y los entes públicos con cargo a apropiaciones presupuestales, créditos transitorios y los préstamos que otorga la Dirección General del Tesoro Nacional.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

1.1 Registro de los ingresos que se administran en el portafolio de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DTN

En primer lugar, dado que el Fondo Nacional de Regalías es un fondo cuenta con personería Jurídica, adscrito al Departamento Nacional de Planeación, su contabilidad debe llevarse y presentarse de manera independiente de la del Departamento Nacional de Planeación.

Ahora bien, considerando que constituye un fondo especial, el Departamento Nacional de Planeación, como ente administrador, deberá registrar en la contabilidad del Fondo Nacional de Regalías, el valor de los diferentes ingresos que conforman el Fondo, afectando la cuenta 1404-FONDOS ESPECIALES, subcuenta 140413-FONDO NACIONAL DE REGALÍAS y como contrapartida la cuenta 4120-INGRESOS POR FONDOS ESPECIALES, subcuenta 412013-FONDO NACIONAL DE REGALÍAS.

Así mismo, teniendo en cuenta que el Fondo Nacional de Regalías forma parte del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF, estos ingresos deben ser incorporados a través de cada uno de los rubro conceptos definidos en el sistema.

Conforme a las disposiciones legales, el recaudo y administración de los recursos del Fondo Nacional de Regalías lo efectúa la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional. Con el recaudo, el Fondo debe acreditar la cuenta 1404-FONDOS ESPECIALES, subcuenta 140413-FONDO NACIONAL DE REGALÍAS, debitando la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE CON SITUACIÓN DE FONDOS, subcuenta 572080-RECAUDOS DTN POR CLASIFICAR. Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional debitará la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE CON SITUACIÓN DE FONDOS, subcuenta 472080-RECAUDOS DTN POR CLASIFICAR.

Así mismo, el DNP debe registrar en la contabilidad del Fondo los recursos entregados en administración a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, para lo cual debitará la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la cuenta 4722-OPERACIONES DE ENLACE SIN SITUACIÓN DE FONDOS, subcuenta 472290-OTRAS OPERACIONES DE ENLACE SIN SITUACIÓN DE FONDOS. Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional efectuará el registro en la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la cuenta 5722-OPERACIONES DE ENLACE SIN SITUACIÓN DE FONDOS, subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN. Las variaciones presentadas en el portafolio de inversiones deberán contabilizarse en la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN, reconociendo los mayores o menores valores, según corresponda.

Como la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional afecta los depósitos que administra con los giros que efectúa para pagar las obligaciones del Fondo Nacional de Regalías, originadas en la ejecución del presupuesto de gastos de funcionamiento e inversión, se requiere la actualización de los depósitos entregados y recibidos en administración, a través de una operación de enlace sin situación de fondos.

1.2 Registro contable de los recursos no aforados en el presupuesto de ingresos

Los recursos que de conformidad con la Ley ingresan al Fondo Nacional de Regalías en calidad de depósito, es decir, los provenientes de escalonamientos, compensaciones, impuesto de transporte por oleoductos y gasoductos y retenciones de regalías directas, mientras mantengan la calidad de depósito y para cuya ejecución no se requiere trámite presupuestal, se deben registrar en la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, la entidad territorial titular de los recursos efectuará el registro en la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, en la medida que los excedentes generados por dichos recursos sean ofrecidos a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, en calidad de préstamo transitorio, el Fondo debe efectuar el registro en la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, subcuenta 141601-CRÉDITOS TRANSITORIOS, reconociendo los ingresos por concepto de intereses, de conformidad con lo definido en las normas. Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, efectuará el registro en la cuenta 2241-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE CORTO PLAZO, subcuenta 224601-CRÉDITOS TRANSITORIOS.

En ese orden de ideas, es importante señalar que las entidades involucradas en las operaciones mencionadas, deben garantizar el flujo oportuno de la información para el registro en la respectiva contabilidad, así como para el reporte en el formato de operaciones recíprocas, garantizando igualmente la eliminación en el proceso de consolidación que adelanta la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO 50258 DE AGOSTO 30 DE 2004

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Modificación de la Vida útil

Doctora
ADRIANA PAEZ HERRERA...FIRMADO 26/08/04
Contadora
Aeropuerto Internacional Matecaña
Pereira - Risaralda

ANTECEDENTES

En atención a su correo electrónico radicada con el expediente 20047-50258 del 30 de julio del año en curso, en el que solicita autorización para aumentar a 300 años la vida útil de la pista y plataforma del aeropuerto, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con

la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

La entidad contrató en el año 2003 el estudio de levantamiento del avalúo del aeropuerto que arrojó como resultado el valor de \$105.000.000.000 que se registró como costo histórico del bien por ser el único documento soporte para el registro contable.

Teniendo en cuenta el monto y basados en un documento emitido por la Sociedad de Avaluadores se le asignó una vida útil de 100 años, pero aún así, la depreciación mensual es muy elevada y castiga de manera negativa los estados de resultados y los indicadores financieros. (El subrayado es nuestro)

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.7.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, relativo a las normas técnicas de los activos, establece que "(...) La determinación de la depreciación debe efectuarse mediante criterios de reconocido valor técnico, aplicando aquel que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.2 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP desarrolla las Instrucciones relativas al reconocimiento y revelación de las propiedades, planta y equipo. El numeral 2.2.4.3.2 "Ajustes a la alícuota de depreciación" establece que "La vida útil estimada de un activo depreciable puede ser diferente a su vida física, por lo cual deberá revisarse periódicamente. Cuando se compruebe que la vida útil de un activo es diferente a la estimada inicialmente, debe modificarse la alícuota de depreciación de tal manera que se ajuste a la vida útil real con base en cálculos de reconocido valor técnico. (...)". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, establece en el numeral 2.2.4.3.3. "Años de vida útil de activos depreciables", que "En todos los casos, la vida útil de un activo depreciable debe definirse por parte del ente público, (...)".

CONCLUSIÓN

De la información suministrada, se colige que la entidad viene efectuando el cálculo de la alícuota de depreciación con base en estudios técnicos que le permitieron establecer el valor y la vida útil del bien en cuestión.

Así las cosas y de conformidad con las consideraciones expuestas, corresponde a la entidad determinar y soportar con base en cálculos de reconocido valor técnico si se modifica o no la alícuota de depreciación, por revisión de la vida útil estimada del activo.

CONCEPTO 50414 DE AGOSTO 30 DE 2004

TEMA: Recursos naturales y del ambiente

SUBTEMA: Amortización de la inversión

Doctora
JULIETH TORRES SARMIENTO
Contadora
Corporación Autónoma Regional del Guavio
Gachalá – Cundinamarca

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20047-50414 del 302 de julio del año en curso, en la que consulta acerca del procedimiento para realizar la amortización de la inversión en Recursos naturales y del ambiente, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El numeral 2.3 Instrucciones Relativas al Reconocimiento de los Recursos Naturales y del Ambiente del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que las Inversiones en recursos naturales renovables en conservación, "Se contabiliza por el costo histórico y se actualizan mediante avalúos técnicos cuyo resultado puede dar lugar a:

Valorizaciones (...)
Desvalorizaciones (...)"

Añade además, que "No son objeto de amortización, teniendo en cuenta que con el transcurso del tiempo adquieren mayor valor y generan beneficio para la comunidad".

El Contador General de la Nación expidió la Resolución 322 de 2004, mediante la cual se modifica la norma técnica y procedimientos relativa a los Recursos naturales y del ambiente. Esta norma precisa definiciones conceptuales y establece los criterios para los registros de erogaciones encaminados a la gestión ambiental, que son susceptibles de considerarse inversiones en recursos naturales. Además, establece los procedimientos a seguir por parte de la entidad para la depuración de saldos reflejados en la Cuenta 1806-INVERSIÓN EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACIÓN

El numeral 2.3.3.4.1 de la resolución 322 de 2004, establece que la amortización de la inversión social en actividades de conservación "Constituye la disminución gradual del

valor acumulado en inversión social en desarrollo de la actividad de conservación del medio ambiente y de los recursos naturales, calculada con base en estudios técnicos que definan el impacto de la inversión en la gestión ambiental. La amortización se realizará durante los periodos en los cuales se espera percibir los beneficios o, en el tiempo de vida útil del proyecto. (Subrayado fuera de texto).

Se considera vida útil del proyecto el tiempo definido para su ejecución y durante el cual las erogaciones en que se incurra, se asocian directamente como costos del mismo”.

En el modelo instrumental, en lo relativo a las descripciones y dinámicas de la Cuenta 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES EN CONSERVACION de la Resolución 322 de 2004, la describe como el “Valor de las inversiones orientadas a la conservación con fines de formación de nuevos recursos, la adición o mejora de los existentes.

Se incluyen las erogaciones incurridas en estudios e investigaciones, en el momento en que se determine que el proyecto orientado a la formación de nuevos recursos naturales y a la adición o mejora de los existentes, es viable y empiece su ejecución, los cuales venían acumulados en la subcuenta 191103- Inversión social diferida-medio ambiente, agua potable y saneamiento básico”.

Tratándose de la inversión en recursos naturales renovables y no renovables para explotación, el numeral 2.3.3.4.2 de la Resolución 322 de 2004, establece que la amortización “Está constituida por la reducción sistemática del valor de las inversiones en recursos naturales renovables y no renovables para explotación, calculada con base en estudios técnicos. Se amortizará durante el período que resulte estimado para recuperar la inversión, en función a la producción del recurso explotado.

Para efectos de amortización, se podrá utilizar entre otros métodos, el de la tasa unitaria estimada, que consiste en dividir el costo actualizado de las inversiones en recursos naturales renovables y no renovables en explotación, por el número de unidades estimadas pendientes de producir.

$$\text{Tasa unitaria estimada} = \frac{\text{Total costo actualizado del activo amortizable}}{\text{Unidades estimadas pendientes de producir”}}$$

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, las Inversiones en recursos naturales renovables en conservación no son objeto de amortización, teniendo en cuenta que con el transcurso del tiempo adquieren mayor valor y generan beneficio para la comunidad.

Cuando se trata de recursos naturales en explotación, la norma técnica establece que se podrá utilizar entre otros métodos, el de la tasa unitaria estimada, que consiste en dividir el costo actualizado de las inversiones en recursos naturales renovables y no renovables en explotación, por el número de unidades estimadas pendientes de producir.

Finalmente, tal como lo establece la norma referida, es pertinente que la Corporación efectúa una depuración de los saldos registrados a título de inversiones en recursos naturales renovables en conservación.

CONCEPTO 51775 DE AGOSTO 30 DE 2004

TEMA: Contratos de Mandato

SUBTEMA: Reconocimiento y revelación contable

Doctora
ALEYDA GARCIA VALENCIA
Coordinadora Administrativa y Financiera
Multiservicios S.A.
Pereira – Risaralda.

ANTECEDENTES:

Este despacho se permite atender su consulta radicada con el expediente 20048–51775, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta, conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

Consulta sobre situaciones relacionadas con el giro normal de las operaciones de la entidad de la siguiente forma:

1. Es aceptable tener diferencias entre los ingresos y los gastos en estados financieros y la ejecución presupuestal a pesar de que el efecto final del ejercicio es igual (Disponibilidad final = Utilidad)
2. Qué manejo contable le da la mandataria a los contratos de mandato.
3. Si Multiservicios contrata los servicios y el personal necesario, en desarrollo del contrato de mandato, puede manejar los gastos que son reembolsados sin afectar el presupuesto?

CONSIDERACIONES:

Para absolver las inquietudes de su consulta resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, de acuerdo con el desarrollo que enseguida se presenta.

El numeral 1.2.7.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP define que "*Las normas técnicas de planeación y presupuesto están orientadas a definir criterios para*

armonizar, integrar y conciliar los hechos que enmarcan la actividad de los entes públicos, registrados desde la perspectiva financiera, económica y social, con la ejecución de los planes de desarrollo y el presupuesto,(...)". Por lo tanto, debe existir una relación directa entre los saldos de las cuentas de presupuesto y los de las cuentas financieras, permitiendo la comparación y conciliación de la ejecución presupuestal.

El numeral 1.2.6.9 del PGCP relacionado con el principio denominado Asociación de ingresos, costos y gastos, define que *"Los flujos monetarios que representen ingresos, costos y gastos deben estar adecuadamente asociados en el período contable.(...)"*. En este sentido, los hechos financieros, económicos y sociales realizados por el ente público que correspondan al giro normal de sus operaciones deben reconocerse como ingresos o gastos según sea el caso.

En este contexto, las diferencias que pudieran existir entre la revelación contable de la ejecución presupuestal y los estados financieros, corresponden al tratamiento contable aplicable a la ejecución presupuestal frente a la causación de ingresos o gastos de la entidad. Para el caso los gastos reembolsables, como resultado del contrato de mandato, se deben reconocer afectando una cuenta por cobrar, como lo plantea en la consulta.

El numeral 1.2.6.1 del PGCP, en relación con el principio de Reconocimiento, define que *"Los hechos financieros, económicos y sociales se reconocerán en función de los eventos y transacciones que los generan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. (...)"*. Esto para clarificar que para el manejo contable de las transacciones que realice el ente público, como resultado de la ejecución de contratos de mandato, se debe tener en cuenta la particularidad de cada una de las operaciones, para proceder a reconocerlas de conformidad con el Manual de Procedimientos establecido en el PGCP.

El numeral 1.2.7.1.6 del PGCP define que *"Presupuestalmente se considera como gasto toda transacción que implica su aplicación financiera o uso de fondos"*. En consecuencia, si los recursos percibidos por concepto de reintegros se incorporan al Presupuesto de Ingresos de la entidad, también deben contemplarse como Presupuesto de Gastos, la erogaciones relacionadas con la ejecución del contrato de mandato.

CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta las consideraciones expresadas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye:

Se pueden presentar diferencias entre la revelación contable de la ejecución presupuestal y los estados financieros, siempre y cuando correspondan al tratamiento contable aplicable a cada momento de la ejecución presupuestal frente a la causación de ingresos y gastos realizada por la entidad, las cuales a su vez, deben ser identificadas y conciliadas periódicamente.

El manejo contable de las transacciones que realice el ente público, como resultado de la ejecución de contratos de mandato, se realiza teniendo en cuenta la particularidad de cada una de las operaciones ejecutadas para proceder a reconocerlas de conformidad con el Manual de Procedimientos establecido en el PGCP.

Las erogaciones relacionadas con la ejecución del contrato de mandato, deben contemplarse en la ejecución del Presupuesto de Gastos, siempre y cuando los recursos percibidos por concepto de reintegros así como los gastos se encuentran incorporados en el Presupuesto de la entidad.

CONCEPTO 45691 DE SEPTIEMBRE 01 DE 2004

TEMA: Indicadores

SUBTEMA: Pertinencia y viabilidad del uso de indicadores para selección de contratistas

Doctora
ISABEL DIAZ OLIVARES
Directora Financiera
INSTITUTO COLOMBIANO DE BIENESTAR FAMILIAR-ICBF
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación 018746 del 12 de mayo del presente año, mediante la cual solicita concepto acerca de la viabilidad y pertinencia de aplicar el siguiente procedimiento para determinar el indicador de endeudamiento con el fin de analizar la situación financiera de los participantes en procesos de selección de contratistas a través de licitaciones y convocatorias:

- a. Tomar el pasivo estimado, ya sea prestacional o pensional, solamente en el porcentaje establecido en el contrato Interadministrativo o de Concurrencia, a cargo de la entidad proponente.
- b. Excluir las inversiones o títulos valores recibidos de la Nación, la Gobernación o el municipio, como garantía de financiamiento del pasivo en mención.

Este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo 209 de la Constitución Política indica que "(...) Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado.

La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley”.

Por su parte, el artículo 269 expresa que “En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley (...).

En los literales d) y g) del artículo 2 de la Ley 87 de 1993, mediante la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado, se señalaron entre otros los siguientes objetivos del sistema de control interno:

d) Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional;

g) Garantizar que el sistema de control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación;”

Igualmente, el artículo 354 de la Constitución Política, creó el cargo de Contador General y le asignó entre otras, 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”.

Soportado en este artículo, el literal f) de la ley 298 de 1996, señala la competencia del Contador General de la Nación para impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública.

El Marco Conceptual del PGCP define el Principio de Revelación así: “Los estados contables deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos; permitir a los usuarios construir indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informar sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos del ente público.” (Negrilla y subrayado fuera de texto).

En lo relacionado con el concepto de Pasivos Estimados, el PGCP contempla la siguiente definición: “Corresponde a las obligaciones a cargo del ente público generadas en circunstancias ciertas, cuyo valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables, cuantificables y confiables.

Deben reconocerse por el valor que se estime, empleando criterios técnicos de conformidad con las disposiciones legales vigentes, constituyéndose en provisiones.

Deben revelarse atendiendo el concepto que los origine. Cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice, deben reclasificarse como un pasivo real o extinguir la provisión.”

El Catálogo General de Cuentas-CGC describe estos pasivos en los siguientes términos:

Cuenta 2715-PROVISION PARA PRESTACIONES SOCIALES, conformado por el "Valor estimado de las obligaciones del ente público, por concepto de acreencias laborales no consolidadas, determinadas de conformidad con las normas vigentes, convencionales o pactos colectivos."

2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, constituido por el "Valor amortizado del cálculo actuarial por concepto de pensiones. El cálculo actuarial es el valor presente de las obligaciones futuras por concepto de pensiones y cuotas partes de pensiones, que el ente público deberá pagar a sus afiliados que tienen o van a adquirir ese derecho, con base en estudios técnicos actuariales, de conformidad con las normas legales expedidas."

Las subcuentas 272009 a 272014, deberán ser utilizadas únicamente por aquellas entidades públicas administradoras del régimen solidario de prima media con prestación definida y su contrapartida en el gasto corresponde a las subcuentas que conforman la cuenta 6401- Seguridad social en pensiones.

Para las subcuentas 272003 a 272008 la contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman la cuenta 5102 y 5203 - Contribuciones imputadas y cuando sea del caso la clase 7 - costos de producción.(Subrayado fuera de texto).

La cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES, representa el "Valor amortizado del cálculo actuarial por concepto de las liquidaciones provisionales de las cuotas partes de los bonos pensionales que debe asumir cada una de las entidades contribuyentes al valor de los mismos.

Las subcuentas 272103 y 272104, deberán ser utilizadas únicamente por aquellas entidades públicas administradoras del régimen solidario de prima media con prestación definida y su contrapartida en el costo de operación corresponde a las subcuentas que conforman la cuenta 6401- Seguridad social en pensiones.

Para las subcuentas 272101 y 272102 la contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman la cuenta 5102 y 5203 - Contribuciones imputadas y cuando sea del caso la clase 7 - costos de producción.

Para el sector salud, el artículo 242 de la Ley 100 de 1993 en relación el Fondo Prestacional del Sector Salud estableció que "El fondo del pasivo prestacional para el sector salud, de que trata la Ley 60 de 1993, cubrirá las cesantías netas acumuladas y el pasivo laboral por pensiones de jubilación causado a 31 de diciembre de 1993. (...)

En el caso de que las instituciones a que se refiere el artículo 33 de la Ley 60 de 1993 y para los efectos allí previstos, estén reconociendo por un régimen especial un sistema pensional distinto del exigido por la entidad de previsión social a la cual se afilien o se encuentren afiliados los trabajadores correspondientes, la pensión será garantizada por el Fondo del Pasivo Prestacional y las entidades territoriales, hasta el momento en que el trabajador reúna los requisitos exigidos por la entidad de previsión y los diferenciales de pensión serán compartidos y asumidos por el Fondo, las entidades territoriales y la mencionada entidad provisional, en la proporción que a cada cual le corresponda.

Las entidades del sector salud deberán seguir presupuestando y pagando las cesantías y pensiones a que están obligadas hasta tanto no se realice el corte de cuentas con el fondo prestacional y se establezcan para cada caso la concurrencia a que están obligadas las entidades territoriales en los términos previstos en la Ley 60 de 1993.”

Por otro lado, según concepto, radicado bajo el numero 77699 Concepto – Interventoría Contratos de Concurrencia, emanado del Ministerio de la Protección Social, se afirma lo siguiente en relación con los contratos de concurrencia: “Consultando la naturaleza de este tipo de contratos, encontramos que su común denominador es la financiación por parte de la Nación de la deuda por concepto de “pasivo prestacional” de los funcionarios y exfuncionarios del sector Salud, hasta el 31 de diciembre de 1993, en concurrencia con cada uno de los entes territoriales; (...)” (Subrayado fuera de texto)

Para el sector educación, el artículo 131 de la ley 100, instituyó el “FONDO PARA PAGAR EL PASIVO PENSIONAL DE LAS UNIVERSIDADES OFICIALES Y DE LAS INSTITUCIONES OFICIALES DE EDUCACIÓN SUPERIOR DE NATURALEZA TERRITORIAL. Cada una de las instituciones de educación superior oficiales, del nivel territorial, departamental, distrital, municipal, constituirá un fondo para el pago del pasivo pensional contraído a la fecha en la cual esta Ley entre en vigencia, hasta por un monto igual al valor de dicho pasivo que no este constituido en reservas en las Cajas de Previsión, o Fondos autorizados, descontando el valor actuarial de las futuras cotizaciones que las instituciones como empleadores y los empleados deban efectuar según lo previsto en la presente Ley, en aquella parte que corresponda a funcionarios, empleados o trabajadores vinculados hasta la fecha de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Dicho fondo se manejará como una subcuenta en el presupuesto de cada institución. Será financiado por la nación, los departamentos, los distritos y los municipios, que aportarán en la misma proporción en que hayan contribuido al presupuesto de la respectiva universidad o institución de educación superior, teniendo en cuenta el promedio de los cinco (5) últimos presupuestos anuales, anteriores al año de iniciación de la vigencia de la presente Ley.

Los aportes constarán en bonos de valor constante de las respectivas entidades que se redimirán a medida que se haga exigible el pago de las obligaciones pensionales de acuerdo con las proyecciones presupuestales y los cálculos actuariales, y de conformidad con la reglamentación que para el efecto establezca el Gobierno Nacional.

Dentro del año siguiente a la iniciación de la vigencia de la presente Ley, las universidades y las instituciones de educación superior referidas en este artículo, elaborarán o actualizarán los estudios actuariales con el visto bueno del Ministerio de Hacienda. Este requisito es necesario para la suscripción de los bonos que representen los aportes de la Nación. Esta suscripción deberá hacerse dentro de los dos (2) primeros años de la vigencia de la presente Ley.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 7 del decreto 2337 de 1996 se refiere a este aspecto en los siguientes términos “Los recursos para el pago de pasivo pensional de las instituciones de que trata el presente Decreto, causado hasta el 23 de diciembre de 1993, serán sufragados, además por la respectiva institución, por la Nación y por cada una de las

entidades territoriales correspondientes, de acuerdo con la ejecución presupuestal, en un monto equivalente a su participación en la financiación de las universidades o instituciones de educación superior, en los últimos cinco (5) años anteriores a la vigencia de la Ley 100 de 1993 de conformidad con lo establecido en su artículo 131. (...)

Por medio de un convenio, que consulte la situación financiera particular de cada institución de educación superior, suscrito entre ésta, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y, si es del caso, la entidad respectiva, se establecerá(n) la(s) fecha(s) en las cuales la Nación, las entidades territoriales y la propia institución de educación superior efectuarán los aportes que resulten a su cargo. Para el efecto, será indispensable la aprobación previa por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público de los cálculos actuariales, las proyecciones presupuestales y del plan financiero presentado para cada institución". (Subrayado fuera de texto).

Por último, el artículo 121 de la Constitución Política determina que "Ninguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley". (Negrilla fuera de texto). En consonancia con esta disposición está el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo que establece que las consultas a efectuar a las autoridades deben tener relación con las materias a su cargo.

CONCLUSIÓN

En primer lugar, encuentro oportuno informarle que teniendo en cuenta que los contratos de concurrencia son un mecanismo para reembolsar y pagar la porción del pasivo pensional a cargo de la Nación y las entidades territoriales, la responsabilidad del reconocimiento y pago del pasivo pensional es de la Institución a la que en particular se haga referencia. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que para todos los efectos, los pasivos contemplados en los contratos de concurrencia tienen garantizado su financiamiento.

En segundo lugar, informarle que con base en lo establecido en la Constitución Política, la Ley 87 de 1993 y la ley 298, le corresponde al ICBF tomar las decisiones administrativas que le permitan cumplir a cabalidad con su misión, dentro de las cuales se incluye el análisis de la información a que haya lugar con la selección de contratistas a través de licitaciones y convocatorias públicas, así como aquellas tendientes a dar cumplimiento a las normas de contabilidad pública.

Por ello, con base en las funciones constitucionales asignadas a la CGN, no es procedente conceptuar sobre la "viabilidad y pertinencia" de los indicadores diseñados por las entidades para evaluar la situación financiera de los proponentes que entran a formar parte en un proceso de licitación, lo cual queda ratificado desde el punto de vista normativo, cuyo sustento está plenamente identificado en el principio de revelación, en el sentido de que los estados contables deben contener la información suficiente que permita a los usuarios construir los indicadores conforme a sus necesidades.

CONCEPTO 50525 DE SEPTIEMBRE 01 DE 2004

TEMA: Circular 051 de 2002

SUBTEMA: Registro de la reversión de las inversiones patrimoniales en asociaciones y fundaciones de participación mixta.

Doctora
ALEXANDRA KATHERINE GALVIS MOSQUERA
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Instituto Colombiano Agropecuario-ICA
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 2.7.3 del 29 de julio de 2004 en la cual consulta el registro contable que debe efectuar para reversar la inversión patrimonial registrada en CORPOICA, toda vez que el procedimiento definido en la Circular 051 de 2003 establece como contrapartida la cuenta de Patrimonio Público Incorporado, la cual no es utilizada por el ICA, teniendo en cuenta que el registro de la entrega de los bienes a CORPOICA se hizo debitando la inversión y acreditando el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Así mismo, el valor de la reversión supera el registrado en la cuenta de Capital Fiscal. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El numeral 5.1.1 de la Circular Externa 051 de 2002, establece el procedimiento para la reversión de las inversiones "Cuando el valor de la inversión patrimonial corresponde al registrado como patrimonio público incorporado y no se aplicó el método de participación", señalando en primer lugar que se debe "Debitar el valor del patrimonio público incorporado acreditando el valor de la inversión patrimonial. En caso de haberse reclasificado el patrimonio público incorporado al capital fiscal, se debitará el capital fiscal por el valor de la inversión patrimonial". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la norma técnica relativa al patrimonio, contenida en el numeral 1.2.7.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que el Capital Fiscal "Corresponde a los aportes otorgados para la creación y desarrollo de los establecimientos públicos, y también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y el deterioro por la utilización de bienes de beneficio y uso público. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Considerando que el registro que efectuó el ICA en el momento de entregar los bienes a CORPOICA consistió en debitar la inversión, acreditando el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y no el Patrimonio Público Incorporado como está previsto en la Circular 051 de 2003, la reversión de la inversión debe efectuarse afectando directamente la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL para lo cual, previamente se deberán reclasificar a ésta cuenta, los saldos registrados en la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el saldo de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL es insuficiente para llevar a cabo el registro de reversión y que existen saldos acumulados en la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, los cuales debieron haberse reclasificado directamente de la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO al inicio de cada año, con base en la norma técnica relativa al patrimonio.

CONCEPTO 46650 DE SEPTIEMBRE 07 DE 2004

TEMA: Ingresos - Sanciones pecuniarias impuestas por la Superintendencia de Subsidio Familiar

SUBTEMA: Registro

Doctora
GLORIA E. CASTAÑEDA SIERRA
Coordinadora Grupo de Recursos Financieros
SUPERINTENDENCIA DEL SUBSIDIO FAMILIAR
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación número 1926, mediante la cual consulta sobre el tratamiento contable que se aplica a las sanciones pecuniarias que impone la Superintendencia a los representantes legales, miembros de consejos directivos y funcionarios de las entidades vigiladas, conforme a las facultadas otorgadas en el artículo 24 de la ley 789 de 2002, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo 6 de Ley 789 de 2002, por medio de la cual se dictan normas para apoyar el empleo y ampliar la protección social y se modifican algunos artículos del Código Sustantivo de Trabajo, estableció "*RECURSOS PARA EL FOMENTO DEL EMPLEO Y PROTECCIÓN AL DESEMPLEO. Las Cajas de Compensación Familiar administrarán en forma individual y directa o asociada con otra u otras Cajas un fondo para apoyar al empleo y para la protección al desempleado conforme los artículos 7o., 10 y 11 de la presente ley. El Gobierno determinará la forma en que se administrarán estos recursos cuando no puedan ser gestionados directamente por la Caja de Compensación Familiar.*"

En los numerales 16 a 18 del artículo 24 de la misma ley, estableció, entre otras, las siguientes funciones y facultades a la Superintendencia del Subsidio Familiar:

"16. Imponer (...) multas sucesivas (...) a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo (...).

17. Imponer en desarrollo de sus funciones, las siguientes sanciones por violaciones legales, reglamentarias o estatutarias y no por criterios de administración como respeto a la autonomía:

a) Amonestación escrita;

b) Multas sucesivas graduadas (...). El producto de éstas multas se girará a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo previsto en la presente ley, y

c. Multas sucesivas a las entidades vigiladas hasta por una suma equivalente a diez mil (10.000) salarios mínimos diarios legales vigentes (...) cuyo producto se girará a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo previsto en la presente ley.

18. Sancionar con multas sucesivas hasta de mil (1.000) salarios mínimos legales mensuales vigentes a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo (...)"

Por su parte el numeral el numeral 1.2.4 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, relativo a las características de la información contable pública, entre otras, establece la de universalidad, la cual "*Busca incluir la totalidad de los hechos financieros, económicos y sociales de los diferentes entes.*" (Subrayado fuera de texto).

Igualmente, le señala como requisito el de ser Objetiva, es decir "*Debe elaborarse a partir de hechos existentes, con base en un conocimiento preciso, seguro, profundo y claro de lo que acontece en un ente público.*" (Subrayado fuera de texto).

Por otro lado, la norma técnica relativa a los ingresos determina que "*Los ingresos no tributarios comprenden las tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones especiales, cuotas de valorización, regalías, peajes, valorizaciones, inscripciones, pliegos de licitaciones, formularios y especies valoradas, concesiones, estampillas, patentes,*

publicaciones, explotación de canteras, pesas y medidas y arrendamientos y alquileres, entre otros. (Subrayado fuera de texto).

El segundo inciso de la descripción de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, precisa que *"Incluye los intereses y sanciones por el no pago de los impuestos en las fechas y plazos establecidos; así mismo las multas impuestas a los bancos que se retrasan en consignar los dineros a la Dirección del Tesoro y las impuestas por las Superintendencias a las entidades vigiladas."* (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, las normas técnicas relativas a las cuentas de planeación y presupuesto contenidas en el numeral 1.2.7.1.6, en lo concerniente a presupuesto de ingresos, expresa que *"Presupuestalmente se considera como ingreso toda transacción que implica la generación de un medio de financiamiento o fuente de fondos."*

Finalmente, en el Sistema de Integrado de Información Financiera-SIIF, la Unidad Ejecutora 360107 que corresponde a la Superintendencia del Subsidio Familiar cuenta entre los rubros de ingresos los siguientes: Multas Superintendencias, Reintegro de pago presupuestales y Contribuciones de las Cajas de Compensación.

CONCLUSIÓN

Soportado en lo definido por la ley, le corresponde a la Superintendencia, en su función controladora, la de imponer multas a favor del Fondo para el Fomento al Empleo y Protección al Desempleo, y, a su vez definir la participación de las Cajas de Compensación Familiar en calidad de administradoras de dicho fondo.

Igualmente, la Superintendencia debe continuar registrando el ingreso por las sanciones que imponga. Para tal efecto, en el Catálogo General de Cuentas se encuentran dispuestas las subcuentas 140104 y 411004-SANCIONES, las cuales en el marco de SIIF están parametrizadas en la matriz correspondiente, asociada al rubroconcepto MULTAS SUPERINTENDENCIAS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que estos ingresos no son administrados ni recaudados directamente por la Superintendencia, le corresponde establecer los mecanismos administrativos necesarios para garantizar el flujo oportuno de la información y la confiabilidad en los registros.

CONCEPTO 46664 DE SEPTIEMBRE 07 DE 2004

TEMA: Convenios interadministrativos

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
JORGE CASTAÑEDA MONROY
Contador General de Bogotá D.C.
Ciudad

ANTECEDENTES

En respuesta a su comunicación radicada con el expediente No. 20046-46664, en la cual consulta el tratamiento contable que debe darse a las transacciones realizadas entre entidades públicas que reciben y entregan recursos con algún tipo de restricción o condición establecida legal o contractualmente, indicando expresamente el caso de Canal Capital Ltda., este Despacho se permite atender su solicitud, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Para el efecto, la entidad informa que Canal Capital Ltda. "percibe recursos de la Comisión Nacional de Televisión, para lo cual se suscribe un convenio interadministrativo de cuyo clausulado se desprende la obligatoriedad de invertir los recursos expresamente en los proyectos de televisión para los cuales se solicitan, obligando además a la entidad que los percibe, a mantener control en cuenta corriente o de ahorros abierta exclusivamente para su manejo, reintegrar las sumas no utilizadas o remanentes, y reintegrar además, los intereses y otros rendimientos financieros que los excedentes de tesorería hayan generado".

Como consecuencia de lo anterior, Canal Capital Ltda. registra un Pasivo en la Subcuenta 245002-ANTICIPOS SOBRE PROYECTOS DE INVERSIÓN e interroga si es el tratamiento contable adecuado o debe registrar un Ingreso o depósito recibido de terceros en la Subcuenta 245501-SERVICIOS.

Adicionalmente consulta "Cuál debe ser el registro a realizar, por parte tanto de la entidad de origen como del ente receptor, cuando se entregan dineros mediante convenios interadministrativos en los que se establecen restricciones formales y legales como las enunciadas anteriormente?

Cuál es el registro contable que debe producirse para reconocer los derechos u obligaciones derivados de la obtención de rendimientos financieros por inversiones de liquidez efectuado con dineros recibidos por convenios interadministrativos o

transferencias asignadas en los respectivos presupuestos en los que se establece claramente que el producto de tales operaciones debe entregarse a la entidad de origen? Cuando una entidad ordena, ejecuta y liquida contratos, afectando su propio presupuesto, en nombre de otra entidad pública. ¿Cuál es el registro contable a realizar para reconocer el recibo y utilización de los dineros?”

CONSIDERACIONES

En relación con los ingresos potenciales o sometidos a condición, el Principio de Prudencia contenido en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública expresa que: “En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna.” (El subrayado es nuestro).

Ahora bien, el Principio de revelación señala que: “Los estados contables deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos; permitir a los usuarios construir indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informar sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos del ente público”.

Por otra parte, la Contaduría General de la Nación, en forma reiterativa ha expedido conceptos publicados en las Doctrinas Contables, que pueden ser consultados a través de la página web: www.contaduria.gov.co, entre los cuales puedo citar el Concepto No. 15390 del 23 de diciembre de 1998 y el Concepto No. 02751 del 06 de mayo de 1999, en los cuales define el tratamiento contable de los convenios interadministrativos así:

“Fondos manejados por convenios interadministrativos. Son recursos que una entidad pública entrega en administración a otra entidad pública, con una destinación específica. (...).

La entidad que entrega los recursos los contabiliza o registra en la cuenta 142504-Depósitos entregados en administración, y amortizará este valor y cuenta con la información que periódicamente y de acuerdo a lo convenido le presente la entidad que administra los recursos. La amortización la hará afectando las cuentas de gastos, activos o ingresos, según corresponda.

Por su parte, la entidad que administra los recursos los registrará en la cuenta 245506-Depósitos recibidos en administración, teniendo en cuenta que este valor recíproco debe corresponder al mismo registrado por la entidad que entrega los recursos en la cuenta 142504-Depósitos entregados en administración.

Igualmente, la entidad que administra los recursos preparará el informe correspondiente con la información necesaria y en los plazos convenidos y lo enviará a la entidad que entregó los recursos en administración a fin de que ésta incorpore dentro de su información contable las transacciones realizadas, con lo cual amortizará la cuenta respectiva”.

Para el efecto, el Catálogo General de Cuentas-CGC señala que en la Cuenta 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS: "(...) deben registrarse los depósitos que se deriven de procesos judiciales, los otorgados en administración y las retenciones sobre contratos de obra". Por su parte, el numeral 2 de la dinámica débito indica que se afecta con: "El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados". (El subrayado es nuestro).

Para el registro del pasivo originado por este concepto en la entidad receptora de los recursos el CGC describe la Cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, como: "Valor de los dineros recibidos por el ente público, para su administración, cumplimiento de contratos y otros conceptos, de acuerdo con normas que así lo establezcan".

Por su parte, la Cuenta 1125-FONDOS ESPECIALES, registra los "Recursos recibidos en cuentas corrientes o de ahorro, de organismos nacionales o del exterior, para el desarrollo de programas especiales que específicamente las requieran, para su administración y manejo. Adicionalmente registra los recursos administrados por el ente público mediante un manejo de cuentas especiales, o fondos cuenta, cuyas transacciones deben identificarse mediante la utilización de un código auxiliar en cada una de las subcuentas del Catálogo General de Cuentas que utilice".

Para el registro de los bienes y derechos transferidos, el CGC contiene la Cuenta 5725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES que "Representa el valor de los bienes, derechos y obligaciones transferidos entre entes públicos, diferentes de las donaciones de bienes y derechos que realicen con terceros".

Y, para el registro de los bienes recibidos, la Cuenta 4725- OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES, la cual "Representa el valor de los bienes, derechos y obligaciones transferidos entre entes públicos, diferentes de las donaciones de bienes y derechos que realicen los entes públicos con terceros".

CONCLUSIÓN

Los recursos recibidos por Canal Capital Ltda. condicionados a la ejecución de un proyecto específico de televisión solicitado, constituyen un depósito recibido en administración para cuyo registro utilizará la Subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN y contrapartida en la Cuenta 1125-FONDOS ESPECIALES. Para el Fondo de Desarrollo de la Televisión, este mismo hecho económico se configura en un depósito entregado en administración que debe ser registrado en la Subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN y contrapartida en la Cuenta 1125-FONDOS ESPECIALES.

Ahora bien, la entidad que administra los recursos debe informar, en forma periódica, a la entidad de origen, lo relativo a la ejecución de los recursos para que ésta amortice la Subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN, registrando como contrapartida los respectivos ingresos, gastos, activos y pasivos generados.

Si en el convenio se ha establecido la propiedad de los Activos en cabeza de la entidad que administra los recursos se reconocerá el traspaso de bienes y derechos, utilizando para el efecto la Cuenta 5725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y

OBLIGACIONES y la entidad administradora de los recursos registrará un ingreso en la Cuenta 4725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES, por el valor de los mismos.

En cuanto al tratamiento de los intereses y otros rendimientos financieros que los excedentes de tesorería hayan generado, y que deben ser reintegrados a la entidad de origen, éstos fortalecen el Depósito entregado en administración. Para el efecto, el numeral 2 de la dinámica débito de la Cuenta 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS, contenida en el Catálogo General de Cuentas-CGC, señala que se afecta con "El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados".

Ahora bien, si después de haber desarrollado el proyecto de inversión resultaren excedentes que deben ser reintegrados se cancelará el pasivo constituido en la Subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN con contrapartida en la Cuenta 1125-FONDOS ESPECIALES. Por su parte, la entidad de origen registrará el ingreso del recurso en la Cuenta 1125-FONDOS ESPECIALES con contrapartida en la Subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN.

Como puede observarse, existe reciprocidad por parte de la entidad de origen y la entidad administradora, en los registros efectuados, específicamente para las subcuentas 142504-EN ADMINISTRACIÓN y 245506- EN ADMINISTRACIÓN, y la utilización de las Cuentas 5725- OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES y 4725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES.

CONCEPTO 51770 DE SEPTIEMBRE 07 DE 2004

TEMA: Depósitos recibidos de terceros

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
JUAN JOSE AMEZQUITA P.
Representante Legal
Amézquita & Cía. S.A.
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con expediente 20048-51770 del 5 de agosto del año en curso, en la que consulta acerca del tratamiento contable de depósitos recibidos en administración, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que

será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Razones que expone la entidad:

1. Desde 1984 EMSA S.A. E.S.P. ha recibido aportes en dinero y especies de entidades oficiales con el objeto de desarrollar proyectos tendientes a mejorar el servicio y ampliar la cobertura.

2. En la Cuenta 2455-DEPOSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS tal y como figura en los estados contables con corte a 31 de diciembre de 2003 y 30 de junio de 2004 se registra un valor de \$9.881.656.225.26, representado en Propiedades, planta y equipo sin que se puedan conocer los registros auxiliares para su correspondiente identificación.

Durante la existencia de la Electrificadora fue construido por particulares, municipios y Gobierno Nacional, redes y otros bienes relacionados con el sector eléctrico, sin la existencia de convenios con la EMSA. Estos bienes no figuran en la contabilidad de EMSA, no obstante están siendo utilizados en la prestación de servicio, y los mismos han sido objeto del avalúo técnico para efectos contables establecido en la Circular Externa 45 de 2001 por parte de EMSA.

Al respecto consulta la firma auditora si debe extinguirse el pasivo de la Cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, para reconocer el derecho de propiedad en cabeza de quién giró los fondos a través de capitalización ¿De quién son realmente los activos adquiridos? ¿De quién es la propiedad de los bienes y qué registro deben hacerse en Propiedades, planta y equipo? y ¿qué medios o criterios se deben emplear para que los accionistas conserven su participación o la modifiquen según las circunstancias?

CONSIDERACIONES

El artículo 2º de la Ley 901 de 2004 que modifica y adiciona el Artículo 4º de la Ley 716 de 2001, establece que "Las entidades públicas llevarán a cabo las gestiones necesarias que permitan depurar los valores contables (...)".

El Artículo 3o. de la Ley 716 de 2001 expresa que "Las entidades públicas tendrán que adelantar la gestión administrativa necesaria, para allegar la información y documentación suficiente y pertinente que acredite la realidad y existencia de las operaciones para proceder a establecer los saldos objeto de depuración".

De conformidad con el numeral 1.2.7.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública–PGCP relativa a las normas técnicas de Propiedades planta y equipo, ésta "Comprende los bienes tangibles adquiridos, construidos, o que se encuentran en tránsito, en construcción, en mantenimiento, o en montaje y que se utilizan para atender necesidades sociales, mediante la producción de bienes, la prestación de servicios, o para la utilización en la administración o usufructo del ente público, (...)" (subrayado por fuera de texto).

Añade además, que "El valor de los bienes recibidos en permuta o donación, corresponderá al convenido entre las partes o en forma alternativa, al estimado mediante avalúo técnico".

El Catálogo General de Cuentas del PGCP describe el Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, como los "Bienes de propiedad del ente público que se adquieren con el propósito de utilizarlos en la producción de bienes, prestación de servicios o en el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. (...)".

El numeral 2.2 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP desarrolla las Instrucciones relativas al reconocimiento y revelación de las propiedades, planta y equipo. El numeral 2.2.4.2 "Actualizaciones" establece "(...) Para efectos contables, los avalúos deberán considerar, entre otros, criterios de ubicación, estado, capacidad productiva, situación de mercado y grado de negociabilidad de los bienes, siempre que se pondere la relación costo-beneficio, procurando evitar erogaciones significativas, por tanto podrán realizarse con personal de la entidad o con el apoyo de entidades oficiales especializadas".

En la justificación de la Circular Externa 045 de 2001, se señala que el propósito de la misma es "(...) establecer un mecanismo de avalúo con fines de revelación contable, que garantice que la información contable pública cumpla con los postulados de confiabilidad y utilidad social, establecidos en el Plan General de Contabilidad Pública –PGCP y a la vez facilite el cumplimiento de las políticas económicas en materia de gasto público". (Subrayado fuera de texto).

El artículo 9º de la Resolución 351 de 2001 establece que "A partir de la entrada en vigencia de la presente norma, los bienes muebles cuyo costo de adquisición individualmente considerado, sea inferior a 35 (Treinta y cinco) Salarios mínimos legales mensuales vigentes, se reconocerán y mantendrán por su costo histórico. En todos los demás casos se reconocerán por el costo histórico, el cual, a juicio del representante legal, será objeto de actualizaciones mediante avalúos de reconocido valor técnico". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1.2.7.1.3 del PGCP, en lo pertinente al superávit por donación, establece que "comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, que tiene como característica su permanencia relativa y no corresponden a un reconocimiento del gasto por extinción del bien.

Las donaciones en dinero, por norma general, se registran como superávit por donación, excepto aquellas que tengan como destino la financiación de gastos de funcionamiento, las cuales se registrarán como ingresos.

(...)

Capital social. Esta conformado por los aportes sociales de conformidad con normas legales que rigen la creación de entes públicos de naturaleza limitada y asimiladas".

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del PGCP, describe la Cuenta 3235–SUPERÁVIT POR DONACIÓN como la que "Representa los valores acumulados que el ente público ha

recibido de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, por concepto de donaciones en dinero, bienes tangibles, títulos valores u otros activos, tales como propiedad, planta y equipo, que correspondan a un incremento patrimonial. Igualmente, registra los trasposos de bienes y derechos entre entes públicos de distintos niveles (subrayado por fuera del texto).

Se consideran donación los bienes y derechos recibidos sin contraprestación, que tienen como característica su permanencia relativa y se registra como Superávit por donación en el patrimonio, en el Grupo 31-CAPITAL FISCAL o 32-PATRIMONIO INSTITUCIONAL.

En el numeral 1.2.7.1.4 del PGCP relativo a las normas técnicas de ingreso, establece que "Las operaciones interinstitucionales comprenden los aportes y trasposos con o sin situación de fondos, recibidos de la administración central para el desarrollo del cometido estatal de los entes públicos del mismo nivel. (...), así como el valor de los bienes recibidos como transferencia de otros entes, por operaciones que no tienen el carácter de donación y los conceptos de obligaciones recibidas y transferidas" (subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas, describe la Cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR como: "Valor de los bienes bajo tenencia, uso, administración y control del ente público, cuya propiedad no ha sido legalizada formalmente, así como los bienes abandonados, hasta tanto se defina su situación legal" (subrayado fuera de texto).

Así mismo, describe la cuenta 3203-APORTES SOCIALES como la que "Representa el valor del capital social de los entes públicos vinculados, de naturaleza limitada o asimiladas, de conformidad con las disposiciones legales que regulan su creación y funcionamiento.

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte.

(...)

Se acredita con:

1. El valor de los aportes sociales recibidos".

El artículo 122 del Código de Comercio (Decreto 410 de 1971), establece que "El capital social será fijado de manera precisa, pero podrá aumentarse o disminuirse en virtud de la correspondiente reforma estatutaria, aprobada y formalizada conforme a la ley.

Será ineficaz todo aumento de capital que se haga con reavalúo de activos".

CONCLUSIÓN

De conformidad con el ordenamiento normativo expuesto se concluye:

1. Con respecto a la dificultad presentada en el reconocimiento e identificación de registros de los activos representados en Propiedades, planta y equipo que fueron adquiridos con los recursos recibidos de terceros registrados en la Cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, la entidad debe adelantar las acciones

administrativas pertinentes con cada una de las entidades e instituciones de las cuales recibió los recursos, para lograr que se haga efectiva la entrega de los bienes que fueron adquiridos con dichos recursos a título de donación, operaciones interinstitucionales o aportes sociales, dentro del marco de las Leyes 716 de 2001 y 901 de 2004 y sus decretos reglamentarios.

Así mismo, deben reconocerse en la respectiva subcuenta de la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR como lo establece la Circular Externa 056 de 2004, hasta tanto se determine la propiedad de los mismos.

Para los entes transformados, fusionados o liquidados, de las cuales se recibieron recursos para adelantar proyectos, corresponde a la entidad por la cual fue absorbido dicho ente o el nuevo creado por ley, determinar en que condiciones fueron entregados los bienes y aportes en dineros.

Ahora, si se establece la transferencia de bienes diferente a una donación, debe utilizar la Cuenta 4725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES, y la contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho y obligación objeto de la transacción.

2. En el Grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, sólo se registran los bienes de propiedad del ente público que se adquieren con el propósito de utilizarlos en la producción de bienes, prestación de servicios o en el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal, bien sea por donación, traspaso o compra.

De otra parte, corresponde a la entidad evaluar la pertinencia o no de realizar el avalúo técnico de los bienes, el cual puede efectuarse con personal de la entidad o con el apoyo de entidades oficiales, teniendo en cuenta que la actualización a que se refiere la Circular Externa 45 de 2001 tiene fines de revelación contable y deberán considerar, entre otros, criterios de ubicación, estado, capacidad productiva, situación de mercado y grado de negociabilidad, siempre que se pondere la relación costo-beneficio, procurando evitar erogaciones significativas.

Además, los bienes muebles cuyo costo de adquisición individualmente considerado, sea inferior a 35 (Treinta y cinco) Salarios mínimos legales mensuales vigentes, se reconocerán y mantendrán por su costo histórico.

3. Los accionistas podrán aumentar o disminuir su participación accionaria en el evento de reforma del estatuto de creación, en lo relativo a la composición del capital, lo cual deberá normalizarse de conformidad con lo establecido en la Ley, para estos efectos.

CONCEPTO 52017 DE SEPTIEMBRE 07 DE 2004

TEMA: Recursos entregados en administración

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
CIRO MORENO BARACALDO
Contralor Departamental
Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

En respuesta a su comunicación radicada con el expediente No. 20048-52017, en el cual solicita información sobre el tratamiento contable para el registro de los recursos recibidos en administración, indicando expresamente el caso de EDESA E.S.P., este Despacho se permite atender su consulta de la siguiente manera, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Para el efecto, la entidad informa que la Gobernación del Meta transfirió a EDESA E.S.P. recursos "para ser administrados y/o gerenciados en proyectos relacionados con el sector agua potable y saneamiento básico, los cuales se comprometieron en obras de infraestructura como: construcción de alcantarillas de aguas residuales, construcción de la planta de tratamiento de aguas subterráneas, redes de alcantarillado, redes de acueducto, construcción de colectores y pozos profundos entre otros."

Por lo tanto, solicita "el tratamiento contable para los siguientes momentos:

1. Cuando recibe los recursos para su administración
2. Cuando se aplican los recursos en la obra, es decir cuando la obra se encuentra en construcción
3. Cuando se termina la obra
4. Cuando efectúe la entrega de los acueductos y/o alcantarillados a la Gobernación".

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación, mediante Concepto No. 15390 del 23 de diciembre de 1998, contenido en la Doctrina Contable, que puede ser consultado a través de la página web: www.contaduria.gov.co, define el tratamiento contable de los convenios interadministrativos, los cuales se configuran en recursos entregados en administración con una finalidad específica:

"Fondos manejados por convenios interadministrativos. Son recursos que una entidad pública entrega en administración a otra entidad pública, con una destinación específica. (...).

La entidad que entrega los recursos los contabiliza o registra en la cuenta 142504-Depósitos entregados en administración, y amortizará este valor y cuenta con la información que periódicamente y de acuerdo a lo convenido le presente la entidad que administra los recursos. La amortización la hará afectando las cuentas de gastos, activos o ingresos, según corresponda.

Por su parte, la entidad que administra los recursos los registrará en la cuenta 245506-Depósitos recibidos en administración, teniendo en cuenta que este valor recíproco debe corresponder al mismo registrado por la entidad que entrega los recursos en la cuenta 142504-Depósitos entregados en administración.

Igualmente, la entidad que administra los recursos preparará el informe correspondiente con la información necesaria y en los plazos convenidos y lo enviará a la entidad que entregó los recursos en administración a fin de que ésta incorpore dentro de su información contable las transacciones realizadas, con lo cual amortizará la cuenta respectiva".

Para el efecto, el Catálogo General de Cuentas-CGC establece que en la Cuenta 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS: "(...) deben registrarse los depósitos que se deriven de procesos judiciales, los otorgados en administración y las retenciones sobre contratos de obra". Por su parte, el numeral 2 de la dinámica débito señala que se afecta con: "El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados". (El subrayado es nuestro).

Para el registro del pasivo originado por este concepto en la entidad receptora de los recursos el CGC describe la Cuenta 2455- DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, como: "Valor de los dineros recibidos por el ente público, para su administración, cumplimiento de contratos y otros conceptos, de acuerdo con normas que así lo establezcan".

Por su parte, la Cuenta 1125-FONDOS ESPECIALES, registra los "Recursos recibidos en cuentas corrientes o de ahorro, de organismos nacionales o del exterior, para el desarrollo de programas especiales que específicamente las requieran, para su administración y manejo".

CONCLUSIÓN

Los recursos recibidos por EDESA E.S.P. condicionados a la ejecución de un proyecto específico, constituyen un depósito recibido en administración para cuyo registro utilizará la Subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN y contrapartida en la Cuenta 1125-FONDOS ESPECIALES. Para la Gobernación del Meta, este mismo hecho económico se configura en un depósito entregado en administración que debe ser registrado en la Subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN.

Durante el tiempo de ejecución de la obra y hasta su finalización, la entidad que administra los recursos debe informar en forma periódica a la entidad de origen lo relativo a la ejecución de los recursos para que ésta amortice la Subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN, registrando como contrapartida los respectivos gastos, activos y pasivos e ingresos generados.

Cuando se termina la obra, se hará entrega a la entidad de origen del informe final de la ejecución y de los recursos no ejecutados para la total amortización de la subcuenta 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS. Por su parte, la entidad administradora cancelará el pasivo registrado en la subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN con el giro de los recursos no ejecutados.

Es de anotar, que el registro y revelación de los avances del proyecto de infraestructura y el resultado final se radica en cabeza de la entidad de origen de los recursos, puesto que ella es la titular del Activo.

CONCEPTO 47020 DE SEPTIEMBRE 10 DE 2004

TEMA: Responsabilidades en proceso

SUBTEMA: Reconocimiento, registro y revelación

Doctora
SANDRA STELLA SANTOS QUINCHE
Jefe División Administrativa
Superintendencia Bancaria de Colombia
Ciudad

ANTECEDENTES

Este despacho se permite atender su consulta radicada con el expediente 20046-47020 teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

Consulta sobre:

1. ¿Es necesario esperar el fallo de la Contraloría General de la República, para constituir el registro en Responsabilidades Fiscales?
2. ¿Cual es el paso a seguir, toda vez que existe un fallo penal en contra de los acusados?

3. ¿Si el pago al que están obligados los acusados, no ingresa a las cuentas de la Superintendencia Bancaria, cual sería el registro contable que en éste caso se debe imputar?
4. ¿Si inicialmente se tenía registrada la responsabilidad en sumas iguales a dos exfuncionarios pero en la sentencia absolutoria establece la condena de pago a un exfuncionario distinto, se debe cambiar el registro contable de la responsabilidad fiscal del inicialmente registrado, por la del condenado en la sentencia?
5. ¿En el evento que los acusados declaren y se confirme que no pueden cancelarla multa que como pena accesoria, les impuso la justicia, se puede efectuar el proceso de depuración de saldos de conformidad con lo establecido en la Ley 716 de 2001, su decreto Reglamentario 1282 de 2002 y la Ley 863 del 2003?

CONSIDERACIONES:

Para absolver los interrogantes formulados es necesario hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

La Ley 716 de 2001, prorrogada y modificada por el Artículo 66 de la Ley 863 de 2003 y Ley 901 del 26 de julio de 2004, en su Artículo 1 establece "*(...) la obligatoriedad de los entes del sector público de adelantar 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 las entidades públicas.*"

Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan el patrimonio público depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley." (Subrayados fuera de texto)

Con relación al principio de RECONOCIMIENTO, el numeral 1.2.6.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que "*Los hechos financieros, económicos y sociales se reconocerán en función de los eventos y transacciones que los generan (...)*" (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, el numeral 1.2.7.1.1 referente a la norma técnica de activos, con relación a los DEUDORES establece que "*Estos derechos deben ser reconocidos por su importe original, siempre y cuando exista el derecho cierto de cobro, el cual es susceptible de actualización de conformidad con las disposiciones legales vigentes o con los términos contractuales pactados en primera instancia*", en tanto que para las responsabilidades se determina que "*(...) serán reconocidas por el costo de reposición el cual se actualizará de acuerdo con las normas que le sean aplicables al respectivo activo, con el fin de garantizar el mantenimiento del patrimonio público.*" (Subrayado fuera de texto)

A efectos de reconocer y revelar estos derechos, el numeral 2.1.2 del PGCP relacionado con la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, establece que son "*Derechos ciertos del ente público, por concepto de operaciones y deudas diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores, tales como reclamaciones, indemnizaciones, pagos por cuenta de terceros,*

cuotas por cobrar, arrendamientos, honorarios, servicios, y descuentos no autorizados.
(Subrayado fuera de texto)

Para el caso de las RESPONSABILIDADES, se tiene la cuenta 1950-RESPONSABILIDADES, la cual se define como "Valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades, para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad o no, de las personas involucradas en el proceso."(Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto en el ordenamiento normativo señalado, es pertinente precisar que:

1. Los hechos financieros, económicos y sociales resultantes de faltantes de fondos o bienes de propiedad del ente público, se constituyen en responsabilidad fiscal, una vez sean determinados por los fallos de la Contraloría General de la República-CGR, los cuales se reconocen y registran con un débito en la cuenta 195002-RESPONSABILIDADES FISCALES con su respectivo crédito en la cuenta 195004-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-AUTORIDAD COMPETENTE.
2. Para el caso de fallo penal en contra de los acusados y la falta del fallo por responsabilidad fiscal por parte de la CGR, es pertinente precisar que se deberá reconocer y registrar dicha situación mediante un débito en la cuenta 147028-RECLAMACIONES E INDEMNIZACIONES A OTROS SECTORES con su respectivo crédito en la cuenta 481008-RECUPERACIONES.
3. Si el pago al que están obligados los acusados no ingresa a las cuentas de la Superintendencia Bancaria, se deberá reconocer dicha situación debitando la cuenta 572002-INGRESOS NO TRIBUTARIOS con la causación crédito en la cuenta 147028-RECLAMACIONES E INDEMNIZACIONES A OTROS SECTORES.
4. En lo correspondiente al cambio del registro contable de la responsabilidad inicialmente reconocida a nombre de un exfuncionario respecto del cual el fallo no condena, ya que fue condenado exfuncionario distinto, es pertinente precisar que debe procederse a realizar la respectiva modificación, a efectos de reconocer y registrar los responsables que mediante sentencia fueron condenados al pago de los perjuicios causados a la entidad.
5. En lo referente a la pertinencia de aplicar la Ley 716 de 2001, prorrogada y modificada por las Leyes 863 de 2003 y 901 de 2004, en la eventualidad de que los acusados declaren y se confirme que no pueden cancelar la multa que como pena accesoria les impuso la justicia, se precisa que el aplicar para este caso específico la citada Ley, corresponde a una decisión autónoma por parte de la entidad, debiendo

garantizar si es del caso, la plena identificación, clasificación y análisis de los hechos relatados, debidamente sustentados, soportados y documentados.

CONCEPTO 53055 DE SEPTIEMBRE 10 DE 2004

TEMA: Inversiones patrimoniales de controlantes

SUBTEMA: Registro contable del Método de participación patrimonial

Doctora
MARIA BLEYDI CORTÉS HERRERA
Contadora
Ministerio del Interior y de Justicia
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 11 de agosto de 2004, en la cual relaciona unos saldos en las cuentas en las cuales se registran las inversiones patrimoniales que se actualizan por el método de participación patrimonial y consulta si los mismos obedecen a los registros efectuados conforme al procedimiento definido para el efecto, toda vez que la Contraloría General de la República afirma que "Las Inversiones Patrimoniales en la cuenta 120801 presenta diferencia con relación a las cuentas de Ingresos y Patrimonio relacionadas". Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El numeral 2.1.3.2.2.2 de los Procedimientos relativos a las normas técnicas de contabilidad, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que "Las inversiones patrimoniales que permiten ejercer control o influencia importante en las decisiones financieras y operativas del respectivo ente emisor, independientemente de su grado de bursatilidad, deben valorarse por el método de la participación patrimonial (...).

Conforme al mismo numeral, "las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la entidad receptora, aumentan o disminuyen el valor registrado de la inversión, con abono o cargo a ingresos o gastos, según sea el caso". Por su parte, "las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, aumentan o reducen el valor registrado, con abono o cargo al Superávit por el Método de Participación".

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que en el método de participación patrimonial, el registro de las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la entidad receptora, aumentan o disminuyen el valor registrado de la inversión con abono o cargo a ingresos o gastos, según sea el caso, no es factible igualar el valor de la inversión actualizada en la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES CONTROLANTES con los saldos registrados en las cuentas 3717-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, 5806-PÉRDIDA POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y 4807-UTILIDAD POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, toda vez que en cada ejercicio contable se efectúa el cierre de las cuentas de actividad, trasladando su resultado a la cuenta patrimonial 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO, y en el caso particular de las entidades de la administración central, reclasificando dicho resultado a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO 47384 DE SEPTIEMBRE 14 DE 2004

TEMA: Gastos extraordinarios

SUBTEMA: Pensiones de jubilación

Doctor
MAURICIO LÓPEZ CALDERÓN
Director Ejecutivo
Comisión de Regulación de Telecomunicaciones-CRT
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el número 20046-47384, mediante la cual solicita concepto respecto al registro contable realizado por la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá – ETB del gasto por pensiones de jubilación como un Gasto extraordinario, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme a lo establecido en la Resolución No. 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

La norma técnica de gastos, contenida en el numeral 1.2.7.1.4 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que “Corresponde a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público”.

Respecto a los Gastos de Administración, la norma técnica señala que "(...) corresponden a la porción de aquellos que razonablemente deben atribuirse a actividades como dirección, planeación y apoyo logístico de los entes públicos".

Por su parte, sobre los Gastos de Operación, señala que "(...) corresponden a la porción de aquellos que razonablemente se atribuyen a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal, siempre que no estén contemplados en las cuentas de costos de producción y ventas, por tratarse de la prestación de servicios colectivos".

En cuanto a los Otros Gastos, establece que "corresponden a importes de conceptos complementarios en que incurre el ente público que no están considerados en forma específica en las anteriores clasificaciones. Hacen parte de este grupo los gastos extraordinarios, cuyas partidas en ocasiones provienen de actividades que no corresponden al cometido estatal del ente, pero que igualmente generan un impacto negativo en el patrimonio institucional". (El subrayado es nuestro).

Por otro lado, en los Procedimientos relativos a la presentación de información del Estado de actividad financiera, económica y social, contenidos en el Modelo Instrumental del PGCP, se establece que los Gastos Operacionales comprenden la "Sumatoria de los saldos por concepto de gastos en cada uno de los siguientes grupos de la Clase 5 Gastos: 51 + 52 + 53 + 54 + 55 + 56 + 57".

Adicionalmente, el párrafo 4º del Título Segundo del PGCP señala que "Además del catálogo general de cuentas se presentan la descripción y dinámica de las mismas, para facilitar y orientar el registro de las operaciones y contribuir al entendimiento de las actividades propias de los organismos". (El subrayado es nuestro).

La descripción del grupo 51-ADMINISTRACIÓN, establece: "Cuentas representativas de los valores causados para el funcionamiento en desarrollo de actividades que sin tener relación directa con el cometido estatal del ente público, sirven de apoyo para el cumplimiento de la misión...". (El subrayado es nuestro).

El grupo 52-DE OPERACIÓN, lo describe como: "Cuentas representativas de los valores causados para el funcionamiento en desarrollo de actividades que tiene relación directa con la operación básica o cometido estatal del ente público (...)".

Tanto en el grupo 51-ADMINISTRACIÓN como en el grupo 52-DE OPERACIÓN se establecieron las Cuentas 5102 y 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS las cuales se describen como: "Prestaciones proporcionadas por los empleadores directamente a los asalariados o a quienes dependen de ellos con cargo a sus propios recursos, tales como: subsidio familiar, sueldos y salarios pagados parcialmente o en su totalidad a los trabajadores, ausentes del trabajo por causa de enfermedad, accidente de trabajo, licencia de maternidad y, pensiones." (El subrayado es nuestro).

Estos grupos también contienen la Cuenta 5103 y 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, que se describen como: "Valor de las contribuciones sociales que los empleadores pagan, en beneficio de sus asalariados, a los fondos de seguridad social, a las compañías de

seguros y a otras entidades responsables de la administración y gestión de los sistemas de seguridad social, a las cajas de compensación familiar y a los sindicatos, entre otros”.

Por su parte, el grupo 58 – OTROS GASTOS, se describe como: “Cuentas representativas de los gastos en que incurre el ente público, que por su naturaleza no son susceptibles de clasificarse en algunas de las cuentas definidas anteriormente”. (El subrayado es nuestro).

Y la cuenta 5810 – EXTRAORDINARIOS, se describe como: “Valor de los gastos incurridos por el ente público en actividades que no corresponden a su cometido estatal y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiéndose como tales aquellas que, frente a actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia. (El subrayado es nuestro).

Por otro lado, en su penúltimo párrafo, la Carta Circular 44 del 15 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación, señala que “los pasivos estimados, deben registrarse como pasivos reales cuando las circunstancias que determinaron su estimación de materialicen. Tratándose de pasivos pensionales, el carácter de pensionado se adquiere mediante la expedición del acto administrativo que reconoce tal condición. Para efectos de su registro, reconocimiento y revelación se constituye en un pasivo real y por lo tanto en un gasto del período.”

En concordancia con los planteamientos expuestos en los párrafos precedentes, el numeral 2.5, del Modelo Instrumental del PGCP, imparte instrucciones para el reconocimiento y registro de los pasivos pensionales estableciendo la causación de Pensiones exigibles como un gasto administrativo o de operación en las Cuentas 5102–CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, Subcuenta 510206-PENSIONES DE JUBILACIÓN ó 5203–CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, Subcuenta 520306-PENSIONES DE JUBILACIÓN, cuando son pagadas directamente por el empleador.

CONCLUSIÓN

El gasto por pensiones de jubilación no constituye, de manera alguna, un gasto extraordinario susceptible de ser registrado en la Cuenta 5810 – EXTRAORDINARIOS, por cuanto se causa de manera regular durante el transcurso del período contable y existen en el Catálogo General de Cuentas–CGC, cuentas y subcuentas específicas para su registro.

Ahora bien, la necesidad a que se refiere la norma técnica de gastos, hace referencia no sólo a los gastos inherentes al desarrollo del cometido estatal propuesto y actividades complementarias, sino que incluye aquellos que por obligatoriedad legal debe efectuar la entidad.

Adicionalmente, la Contaduría General de la Nación, a través del procedimiento para el reconocimiento y registro de los pasivos pensionales y la Carta Circular número 44, reglamentó el tratamiento contable de estos pasivos estableciendo que el pago por concepto de Pensiones realizado directamente por el empleador, a sus asalariados o a quienes dependan de ellos, constituyen un gasto operacional susceptible de ser registrado como un gasto administrativo o de operación, en las Cuentas 5102–CONTRIBUCIONES

IMPUTADAS, Subcuenta 510206-PENSIONES DE JUBILACIÓN ó 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, Subcuenta 520306-PENSIONES DE JUBILACIÓN.

CONCEPTO 49955 DE SEPTIEMBRE 14 DE 2004

TEMA: Transferencias

SUBTEMA: PAC sin situación de fondos

Doctor
MIGUEL ANTONIO MOTTA RUIZ
Coordinador Grupo de Contabilidad
Secretaría de Educación
Gobernación de Boyacá
Tunja – Boyacá

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20047-49955 del 28 de julio del año en curso, en la que consulta el procedimiento y asientos contables en el ingreso y el gasto para registrar recursos sin situación de fondos reflejado en el Programa Anual Mensualizado de Caja - PAC, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

La entidad informa:

Que el Departamento de Boyacá fue certificado en educación en 1996, fecha en la cual, la información contable de la Secretaría de Educación de Boyacá se está consolidando con el informe contable de la Gobernación.

Que actualmente los recursos provenientes del Sistema General de Participaciones-SGP para educación, girados por el Ministerio de Educación Nacional, los recibe la Gobernación de Boyacá y los transfiere a la Secretaría de Educación, acompañados del PAC mensual que el Ministerio envía.

CONSIDERACIONES

El parágrafo 1º del artículo 18 de la Ley 715 de 2001 establece que "Las sumas correspondientes a los aportes patronales y del afiliado, de seguridad social y parafiscales de las entidades territoriales por concepto del personal docente de las instituciones educativas estatales, se descontarán directamente de los recursos de la participación para educación del Sistema General de Participaciones. La Nación contará con un plazo no

mayor de dos años para perfeccionar el proceso de descuentos, con la información de las entidades territoriales". (Subrayado fuera de texto)

El artículo 73 del Decreto 111 de 1996, establece que el Programa Anual Mensualizado de Caja-PAC "(...) es el instrumento mediante el cual se define el monto máximo mensual de fondos disponibles en la Cuenta Única Nacional, para los órganos financiados con recursos de la Nación, y el monto máximo mensual de pagos de los establecimientos públicos del orden nacional en lo que refiere a sus propios ingresos, con el fin de cumplir sus compromisos. En consecuencia, los pagos se harán teniendo en cuenta el PAC y se sujetarán a los montos aprobados en él (...)".

En ese orden de ideas, los recursos girados por la Dirección General de Crédito Público y el Tesoro Nacional a la Gobernación de Boyacá por el Sistema General de Participaciones-SGP para educación, se sujeta al PAC con situación de fondos y al PAC sin situación de fondos, para los pagos que el Ministerio de Educación Nacional realiza por concepto de aportes patronales, seguridad social y descuentos parafiscales del personal docente de las instituciones estatales.

El Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP describe la cuenta 0333-EJECUCION SIN FLUJO DE EFECTIVO como la que "Representa el gasto ejecutado por el ente público, en cumplimiento de las respectivas obligaciones presupuestales constituidas durante la vigencia fiscal, que no conlleve un flujo de efectivo" Valor de las deudas a favor del ente público pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad, han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal". (Subrayado por fuera del texto)

Igualmente, describe la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES como el "Valor de los ingresos corrientes de la Nación cedido a los departamentos, distritos, municipios y entidades territoriales indígenas, para la financiación de los servicios a su cargo, prioritariamente los servicios de salud y educación, conforme a los porcentajes establecidos en la ley". En tal sentido, se infiere que los recursos del SGP son de propiedad de las entidades territoriales y por lo tanto, son quienes registran en su presupuesto los ingresos por dicho concepto (ente territorial de la administración central) y reconocen el ingreso como tal y, cuando lo traslada al ente ejecutor, lo hace a través de una transferencia corriente.

Así mismo, describe la cuenta 4403-TRANSFERENCIAS CORRIENTES DEL GOBIERNO GENERAL como los "Recursos provenientes del Gobierno general, sin contraprestación, causados por el ente público, para financiar bien sea inversión social o bien, los servicios asignados por disposiciones legales".

Los registros a ejecutar son:

GOBERNACION

Causación del Sistema General de Participaciones para Educación

El Catálogo General de Cuentas del PGCP, describe la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, como el "Valor de los derechos adquiridos por el ente público en el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben de entidades nacionales o internacionales, públicas o privadas, sin contraprestación.

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

El ingreso se causa con el comunicado que remite el Ministerio de Educación informando el monto asignado al Departamento, incluidos los recursos sin situación de fondos-SSF, utilizando la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y la contrapartida corresponde a la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES.

Registro del Recaudo

El Catálogo General de Cuentas del PGCP describe la cuenta 0211- PRESUPUESTO DE INGRESOS-RECAUDOS EN EFECTIVO "Representa el valor recaudado en efectivo, durante la vigencia, del presupuesto de ingresos o rentas de las entidades. Así mismo, registra el valor recaudado por conceptos de rentas y recursos no aforados en el presupuesto o aforados por menor valor"

En ese orden de ideas, el valor recibido en efectivo por concepto de Transferencias corrientes del Gobierno General-Departamental, se registra en las cuentas de la clase cero subcuenta 021162-APORTES, TRASPASOS Y TRANSFERENCIAS. Con el valor que corresponde a las transacciones sin situación fondos se afecta la cuenta 0212-EJECUCIONES EN PAPELES Y OTROS y la contrapartida débito será la cuenta 0206-INGRESOS POR EJECUTAR, en la subcuenta que registra el tipo de ingreso. En las cuentas financieras se utiliza la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES y la contrapartida en la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR en el crédito.

Ahora, el manejo del PAC sin situación de fondos-SSF es administrativo, y para el caso específico se entenderá como recursos destinados a cubrir los aportes patronales, seguridad social y descuentos parafiscales del personal docente de las instituciones estatales. En tal sentido, la cuenta por pagar que se causa en la entidad territorial se cancela con los soportes de pago que remite el Ministerio de Educación Nacional.

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del PGCP describe la cuenta 1995-PRINCIPAL Y SUBALTERNA, como el "Valor de las operaciones de traslados de fondos, bienes, servicios y obligaciones, realizadas entre las oficinas subalternas y la principal, y las realizadas entre las oficinas subalternas entre sí, del ente público".

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye que los recursos del Sistema General de Participaciones - Educación, corresponde a ingresos corrientes de la Nación cedidos a los departamentos,

para la financiación del servicio de educación a su cargo y por lo tanto lo debe registrar el Departamento.

En el ingreso se causa el valor total de los recursos del Sistema General de Participaciones con y sin situación de fondos.

De otra parte, para registrar el traslado de fondos entre la Tesorería del Departamento y la Secretaría de Educación, se utiliza la cuenta 1995-PRINCIPAL Y SUBALTERNA, siempre y cuando en la Secretaría opere su propio centro de pago.

CONCEPTO 51785 DE SEPTIEMBRE 14 DE 2004

TEMA: Venta de Inversiones

SUBTEMA: Registro contable

Doctora

CLAUDIA PATRICIA HERNÁNDEZ DÍAZ

Jefe División Financiera

Caja de Previsión Social de la Superintendencia Bancaria-CAPRESUB en Liquidación

Ciudad

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación.

Solicita información sobre el procedimiento contable para el registro de una venta de inversión y el cálculo de la utilidad de la misma, teniendo en cuenta que el título se valora mensualmente.

CONSIDERACIONES

El numeral 2.1.3.2.1 ACTUALIZACIÓN DE LAS INVERSIONES NEGOCIABLES de las INSTRUCCIONES PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS INVERSIONES establece que "En la valoración a precios de mercado, las variaciones de valor que se presenten entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado contablemente, se reconocen como ingresos o gastos y afectan directamente el valor de la inversión. En consecuencia, estas inversiones no serán objeto de reconocimiento de rendimientos o dividendos por cobrar, ajustes por diferencia en cambio ni de amortización de primas,

descuentos y otros conceptos. Los rendimientos recibidos en efectivo reducen el valor de la inversión”.

En estos términos, las inversiones negociables deben contabilizarse por su costo histórico en el momento de la compra, y afectarse con las ganancias o pérdidas generadas por las variaciones en el valor de mercado, las cuales se registrarán en cuentas de resultado, modificando directamente el valor de las inversiones. El valor de dividendos o utilidades repartidos en efectivo se descontarán del valor de la inversión.

Para el momento de la enajenación se deberá comparar el valor en libros de la inversión con el precio de venta, a fin de determinar la utilidad o pérdida.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto se concluye: dado que el valor de la inversión se afecta, tanto por las variaciones en el valor de mercado como por los dividendos recibidos, la entidad podrá establecer la utilidad o pérdida al comparar el valor en libros con el precio de venta.

Dependiendo del resultado, los registros que se efectuarán serán de acuerdo con la siguiente relación:

- Registro contable si se presenta utilidad:

Código Cuenta Débito Crédito

1	Activo		
11	Efectivo	XXX	
1	Activo		
12	Inversiones		
1201	Inversiones administración de liquidez - renta fija		XXX
4	Ingresos		
48	Otros ingresos		
4805	Financieros		
4805xx	Utilidad en negociación y venta de inversiones de renta fija.		XXX

- Registro contable si se presenta pérdida:

Código Cuenta Débito Crédito

1	Activo		
11	Efectivo	XXX	
5	Gastos		
58	Otros gastos		
5805	Financieros		
5805xx	Pérdida en negociación y venta de inversiones de renta fija.		XXX
1	Activo		
12	Inversiones		
1201	Inversiones administración de liquidez - renta fija		XXX

CONCEPTO 53819 DE SEPTIEMBRE 14 DE 2004

TEMA: Operaciones de crédito público

SUBTEMA: Tratamiento contable de los préstamos entre entidades públicas

Doctor
FABIÁN DE J. ESPINOSA CANO
Jefe Departamento Financiero
Vicerrectoría Administrativa
Universidad de Antioquia
Medellín

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación.

En su consulta expresa que desde el año 1992 ha sido práctica de la Administración Universitaria recurrir al Fondo Acumulativo Universitario-FAU, establecimiento público del orden departamental, para obtener recursos financieros, firmando un contrato de mutuo y un pagaré, con el fin de apoyar el desarrollo de programas y proyectos específicos. Es de anotar que estos créditos solo los puede hacer a la Universidad.

La Contraloría General de Antioquia en las observaciones realizadas durante la Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral Regular, para la vigencia fiscal del año 2003, indica que éstos créditos deben reconocerse y registrarse en el rubro de Deuda Pública. Por lo anterior, solicitan concepto sobre el tratamiento contable que se le debe dar a los empréstitos con el FAU.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar la normatividad contable aplicable al asunto consultado:

El artículo 2221 del Código Civil establece que "El mutuo o préstamo de consumo es un contrato en que una de las partes entrega a la otra cierta cantidad de cosas fungibles con cargo de restituir otras tantas del mismo género y calidad".

A su vez, el artículo 2224 define el mutuo de dinero en los siguientes términos: "Si se ha prestado dinero, sólo se debe la suma numérica enunciada en el contrato. Podrá darse una clase de moneda por otra, aun a pesar del mutuante, siempre que las dos sumas se

ajusten a la relación establecida por la ley entre las dos clases de moneda; pero el mutuante no será obligado a recibir en plata menuda o cobre, sino hasta el límite que las leyes especiales hayan fijado o fijare”.

Por su parte, en lo relacionado con las Operaciones de Crédito Público, la Norma Técnica establece que “corresponde a aquellos actos o contratos que tienen por objeto dotar a la entidad estatal de recursos, bienes o servicios, con plazo para su pago, los cuales deben cumplir con normas específicas que regulen cada clase de operación”.

Además, añada que “Se entiende por contratos de empréstitos aquellos que tienen por objeto proveer a la entidad estatal contratante de recursos en moneda nacional o extranjera, distinguiendo los que se celebran entre entes públicos, los cuales se clasifican en el concepto de préstamos gubernamentales, e identificando la clase de préstamo por acuerdos de pago, créditos presupuestarios, de tesorería y transitorios. (Subrayado fuera de texto)

A su vez, la descripción del grupo 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO expresa que corresponde a las “Obligaciones contraídas con el propósito de proveer de recursos a los entes de los sectores central o descentralizado del orden Nacional, departamental, distrital y municipal, a los cuales la Ley les otorga capacidad para celebrar contratos de operaciones de crédito público, tales como empréstitos y créditos de proveedores, emisión y colocación de títulos de deuda pública, con plazo para su pago. Igualmente incluye las operaciones asimiladas y de manejo de deuda pública”. (Subrayado fuera de texto)

Dentro del grupo de Operaciones de Crédito Público fueron habilitadas las cuentas necesarias que permiten revelar en forma separada los créditos obtenidos entre entidades públicas, de aquellos que se obtienen de otras fuentes de financiación, separando corto plazo y largo plazo, y obligación principal e intereses. Así por ejemplo, están entre otras cuentas: 2241-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE CORTO PLAZO, 2246-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE LARGO PLAZO, 2267-INTERESES PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE CORTO PLAZO, 2269-INTERESES PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE LARGO PLAZO, en las cuales se podrán reconocer los créditos consultados.

Igualmente, el FAU debe reconocer el crédito otorgado en la cuenta 1416-PRESTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, subcuenta 141636-PRESTAMOS AL GOBIERNO GENERAL DEPARTAMENTAL, con lo cual se configura la operación recíproca entre las dos entidades.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que los préstamos realizados entre entidades públicas deben reconocerse y registrarse en las cuentas establecidas para el efecto en el grupo 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, dado que corresponden a actos o contratos que tienen por objeto dotar a la entidad estatal de recursos, bienes o servicios, con plazo para su pago, los cuales deben cumplir con normas específicas que regulen cada clase de operación.

En el grupo de Operaciones de Crédito Público están habilitadas las cuentas necesarias que permiten diferenciar los créditos obtenidos entre entidades públicas de aquellos obtenidos de fuentes de financiamiento distintas, tales como el sector financiero, banca multilateral, gobiernos, entre otras.

Las cuentas que pueden utilizarse dependiendo del plazo del crédito son: 2241-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE CORTO PLAZO, 2246-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE LARGO PLAZO, 2267-INTERESES PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE CORTO PLAZO, 2269-INTERESES PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES DE LARGO PLAZO. En estas cuentas podrán reconocerse los créditos consultados, por cuanto el FAU es un ente público que pertenece a la clasificación institucional de Gobierno General, al ser un establecimiento público del orden departamental.

Por su parte, el FAU debe reconocer el crédito otorgado en la cuenta 1416-PRESTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, subcuenta 141636-PRESTAMOS AL GOBIERNO GENERAL DEPARTAMENTAL, con lo cual se configura una operación recíproca que debe ser reportada en el informe respectivo por las dos entidades involucradas en esta operación, para el correspondiente proceso de consolidación en la CGN.

CONCEPTO 55065 DE SEPTIEMBRE 14 DE 2004

TEMA: Documento soporte

SUBTEMA: Glosas servicios de salud

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
Contadora General (E)
Municipio de Medellín
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 24 de agosto de 2004, en la cual solicita que se revise el concepto emitido por este Despacho, mediante el cual se establece que los documentos válidos para registrar contablemente los mayores o menores valores a pagar originados en las glosas efectuadas a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, son las notas débito o crédito emitidas por la IPS. La solicitud se hace considerando que la exigencia de las notas de contabilidad se ha convertido en un obstáculo para el pago oportuno de la facturación glosada, toda vez que las IPS se tardan incluso años para su envío. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su

consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Conforme al numeral 5.1.2.3.1 de los procedimientos relativos a los desarrollos interinstitucionales, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, las glosas "son objeciones a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades con las cuales se hayan celebrado contratos de prestación de servicios, tales como: Empresas Promotoras de Salud-EPS, Administradoras del Régimen Subsidiado-ARS, Compañías de Seguros, Direcciones Seccionales de Salud y otras IPS".

Por su parte, el numeral 5.1.2.4.3 establece que "Todas las glosas presentadas por las entidades contratantes, deben ser respondidas por la IPS, independientemente que sean o no subsanables. (...). En la respuesta debe relacionarse, las glosas aceptadas, el número de la factura o documento equivalente afectado, el valor y la denominación del servicio descontado; cuando haya lugar a correcciones o aclaraciones, deben anexarse los soportes pertinentes. Las glosas no aceptadas deben detallarse con sus respectivas explicaciones".

CONCLUSIÓN

El documento válido para registrar los mayores o menores valores a pagar, originados en las glosas efectuadas a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, es la respuesta que emite la IPS a la entidad contratante, en la cual relaciona las glosas aceptadas, el número de la factura o documento equivalente afectado, el valor y la denominación del servicio descontado, incluidos los soportes de correcciones o aclaraciones y las explicaciones de las glosas no aceptadas. Estos documentos servirán de soporte a la entidad contratante para la elaboración de las notas de contabilidad, a través de las cuales se registren los ajustes a la obligación y gastos registrados con base en la factura presentada por la IPS.

CONCEPTO 42520 DE SEPTIEMBRE 16 DE 2004

TEMA: Agotamiento de las reservas extraídas de hidrocarburos

SUBTEMA: Agotamiento de las reservas extraídas de hidrocarburos

Doctor
CARLOS GUILLERMO VALENCIA VERGARA
Coordinador Grupo Financiero
Ministerio de Minas y Energía
Centro Administrativo Nacional - CAN
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

En respuesta a su comunicación, en la cual solicita la modificación del tratamiento contable del registro del agotamiento de las reservas probadas de hidrocarburos que reconoce una inversión patrimonial a nombre del Ministerio de Minas y Energía en el Patrimonio de Ecopetrol en aplicación del Decreto 2625 de 2000 y la Resolución 438 de 2000 expedida por el Contador General de la Nación, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo 2º del Decreto 2625 de 2000 establece "*Aportes del Estado. Además de los bienes y derechos señalados en el Decreto 1209 de 1994 y sus modificaciones, el patrimonio de Ecopetrol también estará integrado por el aporte del Estado representado en el valor de las reservas de hidrocarburos que sean extraídas por Ecopetrol, en forma directa o en asociación con terceros, con excepción de las reservas provenientes de reversión de concesiones que ya hubieren sido contabilizadas*". (El subrayado es nuestro).

En desarrollo de este Decreto el Contador General de la Nación reglamentó el tratamiento contable que deben aplicar el Ministerio de Minas y Energía y Ecopetrol, mediante la expedición de la Resolución número 438 del 27 de diciembre de 2000, estableciendo en el artículo segundo que "*(...) el Ministerio de Minas y Energía reconocerá como una inversión, el mayor aporte de la Nación a Ecopetrol, y como un gasto el valor de la participación de los terceros en los contratos de asociación, por el agotamiento de las reservas, (...)*".

Mediante la expedición del Decreto 1760 de 2003 "*Por el cual se escinde la Empresa Colombiana de Petróleos, Ecopetrol, se modifica su estructura orgánica y se crean la*

Agencia Nacional de Hidrocarburos y la Sociedad Promotora de Energía de Colombia. S.A.”, el artículo 33 modifica su naturaleza jurídica y denominación al organizarla como una sociedad pública por acciones denominada Ecopetrol S.A.

El artículo 52 del Decreto mencionado señala: “*Capital.- En el momento de su constitución, el capital autorizado de Ecopetrol S.A. será de cinco billones quinientos mil millones de pesos (\$5.500.000.000.000.00), dividido en cincuenta y cinco millones (55.000.000) de acciones nominativas ordinarias de un valor nominal de cien mil pesos (\$100.000.00) cada una, representadas en títulos de conformidad con lo establecido posteriormente en sus estatutos. El capital aquí indicado se podrá aumentar o disminuir en cualquier tiempo mediante la correspondiente reforma estatutaria tramitada y aprobada por la Asamblea General de Accionistas y debidamente solemnizada en la forma prevista por la ley y los estatutos.*

Del capital autorizado la Nación suscribirá la suma de cuatro billones doscientos cuarenta y cuatro mil novecientos ochenta y dos millones de pesos (\$4.244.982.000.000.00) correspondientes a cuarenta y dos millones cuatrocientas cuarenta y nueve mil ochocientos veinte (42.449.820) acciones, las cuales podrán ser pagadas en dinero en efectivo o mediante aportes en especie a los que se refiere el artículo 53 del presente Decreto.

PARÁGRAFO.1.- A la protocolización de la constitución de la sociedad concurrirán como socios las siguientes entidades: La Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Fiduciaria la Previsora S.A.; Fondo Nacional de Proyectos de Desarrollo, Fonade; Fondo Nacional de Garantías; Financiera de Desarrollo Territorial, Findeter, u otras entidades públicas con capacidad jurídica para participar”. (El Subrayado es nuestro).

Por su parte, el artículo 53 establece: “*Aportes de la Nación. El aporte de la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público a Ecopetrol S.A., a que se refiere el artículo anterior, se encuentra representado en el valor en especie de los hidrocarburos, los aportes por reversión de áreas en concesión; utilidades y revalorizaciones capitalizadas. El valor del aporte de la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público es equivalente al monto de las acciones que se suscriben y pagan en el acto de protocolización de la constitución.* (El subrayado es nuestro).

En cuanto al Patrimonio de Ecopetrol S.A., conforme al artículo 54 del mismo Decreto, forman parte:

"54.1. Los bienes y derechos que después de la reversión de la Concesión de Mares pasaron a ser de propiedad de la Empresa Colombiana de Petróleos - Empresa Industrial y Comercial del Estado.

54.2. Los bienes y derechos que con anterioridad a la expedición del presente Decreto pasaron a ser de propiedad de la Empresa Colombiana de Petróleos - Empresa Industrial y Comercial del Estado, por razón de la reversión pactada en las concesiones de petróleo otorgadas por la Nación.

54.3. Los bienes y derechos que con anterioridad a la expedición del presente Decreto pasaron a ser de propiedad de la Empresa Colombiana de Petróleos - Empresa Industrial y Comercial del Estado, por razón de la finalización de contratos de exploración y explotación de hidrocarburos celebrados por dicha Empresa, en su condición de entidad administradora de los hidrocarburos de propiedad de la Nación.

54.4. Los derechos de producción en los campos que la Empresa Colombiana de Petróleos Empresa Industrial y Comercial del Estado - se encuentre operando en la fecha de expedición del presente Decreto, y en los campos explotados en ejecución de contratos petroleros celebrados por dicha Empresa en la condición de administradora de los hidrocarburos de propiedad de la Nación que la misma detentaba con anterioridad a la creación de la Agencia Nacional de Hidrocarburos -ANH.

54.5. Los derechos de producción de los campos que resulten de los contratos suscritos por Ecopetrol S.A., hasta el 31 de diciembre de 2003.

54.6. El activo originado en los derechos de Ecopetrol S.A. sobre la producción futura de hidrocarburos que se obtenga tanto en la operación directa como en los contratos de exploración y explotación de hidrocarburos celebrados por dicha Sociedad.

54.7. Los derechos de producción sobre los campos de operación directa en las áreas asignadas a la Empresa Colombiana de Petróleos y a Ecopetrol S.A., tal y como aparezcan en el mapa de tierras a 31 de diciembre de 2003.

54.8. Los bienes producto de las inversiones y reinversiones de utilidades efectuadas por la Empresa Colombiana de Petróleos - Empresa Industrial y Comercial del Estado.

54.9. Los bienes producto de las inversiones y reinversiones de utilidades efectuadas por Ecopetrol S.A.

54.10 Todos los bienes y derechos que la Empresa Colombiana de Petróleos - Empresa Industrial y Comercial del Estado haya adquirido a cualquier título y los que Ecopetrol S.A. adquiera a cualquier título."

De los apartes transcritos del Decreto 1760 de 2003 puede inferirse que el aporte en especie efectuado por el Ministerio de Minas y Energía conformado por el agotamiento de las reservas de hidrocarburos para la Capitalización de Ecopetrol no fue establecido como patrimonio de Ecopetrol S.A. a pesar de que conforme al artículo 33 del Decreto ésta continúa vinculada al Ministerio de Minas y Energía. Sin embargo, el Decreto 1760 de 2003 no menciona expresamente la derogatoria del artículo 2º del Decreto 2625 de 2000.

El artículo 71 del Código Civil establece: "*CLASES DE DEROGACIÓN. La derogación de las leyes podrá ser expresa o tácita. Es expresa, cuando la nueva ley dice expresamente que deroga la antigua. Es tácita, cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior...*". (El subrayado es nuestro)

Para estos efectos, no es posible hacer uso de la figura de "derogatoria tácita" establecida en el artículo 71 del Código Civil citado, por cuanto el artículo 2º del Decreto 2625 de

2000 no contraviene lo establecido por el Decreto 1760 de 2003 en su artículo 54, simplemente en este último Decreto no se menciona los aportes en especie de hidrocarburos futuros que contempla el Decreto 2625 de 2000 como patrimonio de Ecopetrol, y no es competencia de la Contaduría General de la Nación, en virtud de la aplicación de la Ley 298 de 1996, establecer su derogatoria, máxime que la naturaleza jurídica de Ecopetrol, en virtud del nuevo Decreto, fue modificada.

En tal sentido, se hace necesario determinar por parte de las entidades involucradas (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Ministerio de Minas y Energía y Ecopetrol S.A.) si el artículo 2º del Decreto 2625 de 2000 se encuentra vigente ó si el Decreto 1760 de 2003 lo deroga en forma tácita para determinar la modificación del procedimiento establecido en la Resolución número 438 de 2000.

Así las cosas, la Contaduría General de la Nación debe abstenerse de establecer un procedimiento contable definitivo para el tratamiento del agotamiento de las reservas probadas de hidrocarburos que modifique la Resolución número 438 de 2000.

Sin embargo, para subsanar la inconsistencia contable que se presenta al aplicar el artículo 2º de la Resolución citada consideramos prudente que, temporalmente, el Ministerio de Minas y Energía registre el agotamiento de las reservas de hidrocarburos, derivado de la extracción efectuada por Ecopetrol en forma directa o en asociación con terceros, con excepción de las reservas provenientes de la reversión de concesiones que ya hubieren sido contabilizadas, como un Activo diferido en la Cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, Subcuenta 191090-OTROS CARGOS DIFERIDOS. Por su parte, Ecopetrol S.A. registrará un pasivo diferido en la Cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, Subcuenta 291590-OTROS CRÉDITOS DIFERIDOS.

CONCLUSIÓN

Como quiera que no se ha determinado, por parte de la autoridad competente, la vigencia del artículo 2º del Decreto 2625 de 2000 frente a lo regulado por el Decreto 1760 de 2003 sobre el Patrimonio de Ecopetrol S.A. y considerando que el artículo 2º del Decreto 2625 de 2000 fundamenta el procedimiento contable establecido mediante Resolución número 438 de 2000, en especial el artículo 2º de la misma, este despacho considera prudente aplicar temporalmente el siguiente procedimiento contable para efectos de registrar el agotamiento de las reservas probadas de hidrocarburos derivado de la extracción efectuada por Ecopetrol S.A. en forma directa o en asociación con terceros, con excepción de las reservas provenientes de la reversión de concesiones que ya hubieren sido contabilizadas:

CÓDIGO CUENTA	DETALLE	DÉBITO	CRÉDITO
1910	CARGOS DIFERIDOS		
191090	Otros cargos diferidos.	\$XXXX	
5321	AGOTAMIENTO		
532103	Yacimientos (Reservas que corresponde a terceros en contratos de asociación).	\$XXXX	

1825	AGOTAMIENTO ACUMULADO DE RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN		
182503	Yacimientos (Total reservas extraídas).		\$XXX

Por su parte, Ecopetrol S.A. registrará provisionalmente los barriles de hidrocarburos extraídos, valuados en la forma establecida por el artículo tercero del Decreto 2625 del 18 de diciembre de 2000, mediante el siguiente registro:

CÓDIGO CUENTA	DETALLE	DÉBITO	CRÉDITO
71	PRODUCCIÓN DE BIENES		
7109	PETROLEO CRUDO		
710901	Reservas extraídas	\$XXXX	
2915	CRÉDITOS DIFERIDOS		
291590	Otros créditos diferidos		\$XXX

Tanto el Ministerio de Minas y Energía como Ecopetrol S.A., efectuarán los ajustes en las respectivas Cuentas de Orden, correspondientes al importe de las reservas extraídas.

CONCEPTO 38586 DE SEPTIEMBRE 23 DE 2004

TEMA: Recursos Naturales y del Ambiente

SUBTEMA: Registro de inversiones en flora y fauna

Doctor
JORGE HUMBERTO LÓPEZ
Contador
CORANTIOQUIA
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de la referencia, mediante la cual solicita concepto acerca del registro efectuado por la Corporación para registrar la venta de recursos en explotación y el mayor valor de los ingresos por utilidad en la venta de los recursos, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera

general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Informa la Corporación que viene registrando en la cuenta 1810-RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN, inversiones en el recurso flora y fauna, por concepto de plantaciones forestales en desarrollo de los programas Plan Laderas y recuperación de suelos degradados. En las condiciones pactadas en los contratos, se definió que una vez el propietario del predio realice el producto maderable, reintegrará a la Corporación el valor de la inversión realizada más el 50% de la utilidad, una vez descontados los costos de administración, comercialización y venta.

CONSIDERACIONES:

La Contaduría General de la Nación atendiendo las necesidades de las entidades, expidió la Resolución 322 de julio 28 de 2004, mediante la cual se modifica la norma técnica y procedimental relacionada con los recursos naturales y del ambiente.

El numeral 2.3.3.2-INVERSIÓN EN RECURSOS NATURALES EN EXPLOTACIÓN, define que "Corresponde a las erogaciones incurridas en estudios y proyectos, gastos de desarrollo y exploración y demás conceptos que se requieran para la explotación de los recursos naturales renovables y no renovables, hasta el momento en que inicie la etapa de producción. (...)"

Por su parte la norma técnica modificada mediante esta norma, establece que "las inversiones en recursos naturales renovables en explotación, serán objeto de amortización, tomando como criterio para su cálculo métodos de reconocido valor técnico. Se revelan por separado como un menor valor de las inversiones".

El numeral 2.3.3.3.2 define actividades de explotación, como "Aquellas encaminadas a formar, extraer y utilizar los recursos naturales, con los cuales se busca obtener una utilidad o beneficio económico generalmente a través del mercado. Se relaciona con los recursos naturales renovables y no renovables en explotación".

En el numeral 2.3.4.4-Recursos naturales renovables en explotación, se define que "Se reconocen por los costos incurridos en la formación de recursos naturales y se registran en la cuenta 1810-RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN. Se actualizan con base en métodos de reconocido valor técnico". Adicionalmente, establece el mismo numeral que "Son objeto de agotamiento en la medida que se produzcan (...). El agotamiento gradual deberá registrarse en las cuentas de inventario 1505-BIENES PRODUCIDOS, siempre que se trate del recursos flora y fauna que se produzca para la comercialización o venta (,,). Para los demás recursos el agotamiento se registrará (...)"

El numeral 2.3.4.6 respecto de las Inversiones en recursos naturales renovables y no renovables en explotación estableció que:

- Corresponde a las erogaciones efectuadas para la explotación de los recursos naturales renovables y no renovables, hasta el momento en que se inicie su etapa de producción, las cuales se registran en la cuenta 1830-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EXPLOTACION, o (...)

- Las erogaciones registradas en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, por concepto de estudios y proyectos, gastos de desarrollo y de exploración se reclasifican como inversión en el momento en que se determine que el proyecto es viable. (...), para lo cual se encuentran habilitadas las cuentas 1830-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EXPLOTACION y (...)
- Cuando la inversión efectuada contribuya a la formación del recurso natural renovable con fines de explotación, la amortización se constituye en un mayor valor del recurso natural y se registra en la cuenta 1810-RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN. En los demás casos la amortización se constituye en gastos y se registra en la cuenta 5342-AMORTIZACIÓN DE INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN”.

CONCLUSION:

Los valores desembolsados por la Corporación a título de inversión en recursos naturales renovables en explotación, deberán ser registrados en la cuenta 1830-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EXPLOTACION y dar cumplimiento a lo definido en la Resolución 322 de 2004, numeral 2.3.4-Aplicación contable, en lo que a esta clase de recursos se refiere.

De otra parte, es importante precisar que en la cuenta 1810-RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN, se reconocen los costos incurridos en la formación de este tipo de recursos, con base en métodos de reconocido valor técnico.

Soportado en estas precisiones y acogiendo la norma mencionada, la Corporación deberá realizar el análisis de la transacción objeto de consulta y efectuar los registros que correspondan. Para mayor ilustración, el manual de procedimientos relativos a las normas técnicas d el Plan General de Contabilidad Pública contiene en el numeral 2.3.4-Aplicación contable, desarrolla en el “Tercer caso” un ejemplo sobre la constitución y amortización de la inversión en recursos naturales renovables en explotación.

CONCEPTO 46064 DE SEPTIEMBRE 23 DE 2004

TEMA: Inversiones en recursos naturales renovables en conservación

SUBTEMA: Construcción centro de rehabilitación de fauna silvestre

Doctor
 JOSÉ VICENTE SALINAS M.
 Revisor Fiscal
 Corporación Autónoma Regional de Chivor-CORPOCHIVOR
 Garagoa – Boyacá

ANTECEDENTES:

En atención a su oficio de junio pasado, en el cual solicita que se le conceptúe para determinar si la construcción de un centro de rehabilitación de fauna silvestre en un predio adquirido por la Corporación con ese propósito, debe ser registrado como inversión en recursos naturales renovables en conservación – Flora y fauna, o si los mismos deben ser registrados como activos fijos de la Corporación; este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES:

La Contaduría General de la Nación, atendiendo las necesidades de las entidades, expidió la Resolución 322 de julio 28 de 2004 mediante la cual se modifica la norma técnica y procedimental relacionada con los recursos naturales y del ambiente.

La citada modificación a la norma, efectúa la distinción de las actividades de conservación y explotación y define los criterios para la identificación, clasificación, registro, reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos y sociales relacionados con los recursos naturales y del ambiente

De la misma manera, la modificación a la norma define que las inversiones en recursos naturales renovables en conservación están conformadas por los costos incurridos en la formación de nuevos recursos y en la adición o mejora de los recursos existentes, así como los costos incurridos en estudios e investigaciones que determinaron la viabilidad del proyecto.

En el numeral 2.3.3-Aspectos conceptuales, define los siguientes conceptos:

1. “Inversión en recursos naturales renovables. Corresponde a las erogaciones encaminadas a formar nuevos recursos, adicionar o mejorar los existentes con fines de conservación del recursos natural, y a lograr la sostenibilidad del medio ambiente, en cumplimiento de las políticas ambientales. (...). Igualmente incluye las erogaciones orientadas a estudios e investigaciones que determinaron la viabilidad de los proyectos, dirigidas a las actividades de formación de recursos naturales renovables con fines de conservación o explotación que fueron reclasificadas del grupo 19-Otros activos” (subrayado fuera de texto).

Como se observa, el concepto objeto de consulta por parte de la Corporación no obedece a esta definición de inversión en recursos naturales renovables, toda vez que se trata de la construcción de un centro de rehabilitación de fauna silvestre.

2. “Inversión social en recursos naturales renovables. Corresponde a las erogaciones efectuadas durante la ejecución de un proyecto orientado a las actividades de conservación del medio ambiente y de los recursos naturales renovables que tienen como propósito, entre otros, protegerlos de daño, recuperarlos, repararles el deterioro y

mantenerlos. Así mismo, los estudios e investigaciones para determinar la viabilidad de los proyectos encaminados a las actividades de gestión ambiental (...)” (subrayado fuera de texto).

3. “Actividades de conservación. Estas actividades se relacionan con los recursos naturales renovables orientadas a la formación de nuevos recursos, la adición o mejora de los existentes, así como las adelantadas con el propósito de protegerlos de daño, repararles el deterioro y mantenerlos. Incluye actividades de investigación considerando como tales aquellas que conducen al conocimiento de ecosistemas para aplicarlo al manejo y uso de los valores naturales del país; actividades orientadas a la educación ambiental, como aquellas relacionadas con la enseñanza de lo relativo al manejo, utilización y conservación de valores existentes y las dirigidas a promover el conocimiento de las riquezas naturales del país y de la necesidad de conservarlas; así mismo, las orientadas a estudios e investigaciones para la restauración total o parcial de un ecosistema o para acumulación de elementos o materias que lo condicionan, así como aquellas orientadas a preservar y mantener los recursos naturales y el medio ambiente, y a mitigar o prevenir los daños que puedan sufrir.

La sostenibilidad del medio ambiente tiene relación con las actividades de inversión en recursos naturales renovables que conduzcan a su conservación, sin que se extingan, ni deterioren el medio ambiente, con el fin de garantizar a las generaciones futuras el derecho a utilizarlos para la satisfacción de sus propias necesidades y que a su vez contribuyan a la elevación de la calidad de vida y al bienestar social”.

El numeral 2.3.3.4.1 relativo a la Amortización de la inversión social en actividades de conservación, establece que ésta constituye la disminución gradual del valor acumulado en inversión social en desarrollo de la actividad de conservación del medio ambiente y de los recursos naturales, calculada con base en estudios técnicos que definan el impacto de la inversión en la gestión ambiental. La amortización se realizará durante los periodos en los cuales se espera percibir los beneficios o, en el tiempo de duración del proyecto”.

En cuanto a la reclasificación de los valores acumulados en la cuenta 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACIÓN, el numeral 2.3.6 de la Resolución 322 establece:

“Los valores que a la fecha de entrada en vigencia de esta norma, están registrados en la cuenta 1806-Inversión en recursos naturales renovables en conservación y que no correspondan a la actividad de conservación con fines de formación de nuevos recursos, adición o mejora de los existentes, serán objeto de análisis para determinar los ajustes y reclasificaciones a que haya lugar, teniendo en cuenta:

- Los valores acumulados que correspondan a proyectos que fueron terminados en vigencias anteriores, orientados a la actividad de conservación de los recursos naturales con el propósito de protegerlos de daño, repararles el deterioro y mantenerlos, se trasladarán a la subcuenta 191103 – Inversión social diferida – Medio ambiente, agua potable y saneamiento básico si con razonable seguridad se espera que generen beneficios futuros, en caso contrario, se registrarán en la subcuenta 581577-Ajuste de

ejercicios anteriores – Gasto de inversión social – Medio ambiente, agua potable y saneamiento básico.

- Los valores acumulados en esta cuenta que correspondan a propiedades, planta y equipo deben reclasificarse al grupo 16-Propiedades, planta y equipo, en las subcuentas que corresponda de acuerdo a su naturaleza.
- Los valores acumulados que no es posible asociar con un proyecto orientado a las actividades de conservación de conformidad con lo definido en el numeral 2.3.3.3. de este procedimiento, deberán aplicar las normas vigentes correspondientes a saneamiento contable”.

Finalmente, el artículo 7º de la mencionada Resolución, en cuanto a vigencia y derogatoria, establece que la misma deroga todas las normas que le sean contrarias en especial la Circular Externa 023 de 1998, referida en su comunicación.

CONCLUSION:

Teniendo en cuenta las consideraciones, la Corporación debe proceder a registrar como inversión en la cuenta 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACION, las erogaciones encaminadas a la formación de nuevos recursos en la adición o mejora de los recursos existentes, así como los costos incurridos en estudios e investigaciones que determinaron la viabilidad del proyecto.

Caso contrario, registrará en la cuenta 1911-INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA, los valores originados en la realización de actividades, programas y proyectos, tendientes a la conservación del medio ambiente y de los recursos naturales renovables, con el propósito de protegerlos de daño, repararles el deterioro y mantenerlos. Sobre estos valores se procederá a adelantar la respectiva amortización.

Así las cosas, la Corporación debe adelantar el proceso de análisis de los saldos registrados en la cuenta 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACION y proceder a efectuar la reclasificación de conformidad con el numeral 2.3.6 de la Resolución 322 de julio 28 de 2004.

CONCEPTO 52672 DE SEPTIEMBRE 28 DE 2004

TEMA: Cuentas por pagar

SUBTEMA: Acuerdos de pago

Doctor
FABIÁN DE J. ESPINOSA CANO
Jefe Departamento Financiero
Universidad de Antioquia
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 10 de agosto de 2004, complementada telefónicamente, en la cual consulta el tratamiento contable que se debe dar a los pasivos que tiene la Universidad con el ICBF, SENA, EEPPM, FODESEP y el Municipio de Medellín, por conceptos tales como aportes parafiscales, servicios públicos e impuestos. Lo anterior, teniendo en cuenta que se suscribieron acuerdos de pago con las citadas entidades y la Contraloría General de la República, con base en el Decreto 2681 de 1993, señala que éstos deben revelarse dentro de la deuda pública de la Universidad. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo 3° del Decreto 2681 de 1993, establece que "Son operaciones de crédito público los actos o contratos que tienen por objeto dotar a la entidad estatal de recursos, bienes o servicios con plazo para su pago o aquellas mediante las cuales la entidad actúa como deudor solidario o garante de obligaciones de pago.

Dentro de estas operaciones están comprendidas, entre otras, la contratación de empréstitos, la emisión, suscripción y colocación de títulos de deuda pública, los créditos de proveedores y el otorgamiento de garantías para obligaciones de pago a cargo de entidades estatales".

Por su parte, el artículo 5° señala que "Constituyen operaciones propias del manejo de la deuda pública las que no incrementan el endeudamiento neto de la entidad estatal y contribuyan a mejorar el perfil de la deuda de la misma. Estas operaciones, en tanto no constituyen un nuevo financiamiento, no afectan el cupo de endeudamiento.

Dentro de las anteriores operaciones se encuentran comprendidas, entre otras, la refinanciación, reestructuración, renegociación, reordenamiento, conversión o intercambio, sustitución, compra y venta de deuda pública, los acuerdos de pago, el saneamiento de obligaciones crediticias, las operaciones de cobertura de riesgos, la titularización de deudas de terceros, las relativas al manejo de la liquidez de la Dirección del Tesoro Nacional y todas aquellas operaciones de similar naturaleza que en el futuro se desarrollen". (Subrayado fuera de texto)

Conforme al artículo 29 del mismo Decreto "Son acuerdos de pago los que se celebran para establecer la forma y condiciones del pago de obligaciones adquiridas por determinada entidad estatal (...)."

Por su parte, el parágrafo del artículo segundo de la Ley 358 de 1997, establece que "Las operaciones de crédito público de que trata la presente Ley deberán destinarse únicamente a financiar gastos de inversión", precisando que "se entenderá por inversión lo que se define por tal en el Estatuto Orgánico del Presupuesto". (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el grupo 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, del Catálogo General de Cuentas-CGC, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, registra las "Obligaciones contraídas con el propósito de proveer de recursos a los entes de los sectores central o descentralizado del orden Nacional, departamental, distrital y municipal, a los cuales la Ley les otorga capacidad para celebrar contratos de operaciones de crédito público, tales como empréstitos y créditos de proveedores, emisión y colocación de títulos de deuda pública, con plazo para su pago. Igualmente incluye las operaciones asimiladas y de manejo de deuda pública".

El grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, registra el "Valor de las obligaciones contraídas por el ente público, autorizadas por vía general, por concepto de adquisición de bienes o servicios, transferencias, gravámenes de carácter general, avances, anticipos y depósitos recibidos, acreedores, subsidios, premios por pagar y los créditos judiciales".

CONCLUSIÓN

Si bien, conforme al Decreto 2681 de 1993, los acuerdos de pago constituyen una operación propia del manejo de la deuda, la cual, de acuerdo con lo establecido en el CGC, del PGCP, debe registrarse en el grupo 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, los acuerdos de pago suscritos entre la Universidad y el ICBF, EEPPM, SENA, FODESEP y Municipio de Medellín, para el pago de obligaciones por concepto de aportes parafiscales, impuestos y servicios públicos deben registrarse en el grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, toda vez que las mismas corresponden a obligaciones autorizadas por la vía general que no se destinan a financiar gastos de inversión, como si es requisito, tratándose de las operaciones de crédito público. En consecuencia, su registro debe efectuarse en las cuentas 2425-ACREEDORES, subcuentas 242520-APORTES AL ICBF, SENA Y CAJAS DE COMPENSACIÓN y 242504-SERVICIOS PÚBLICOS, así como en las subcuentas de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, según corresponda.

CONCEPTO 53978 DE SEPTIEMBRE 28 DE 2004

TEMA: Contribuciones imputadas

SUBTEMA: Dinámicas de las cuentas

Doctor
GUSTAVO SANCHEZ D. Auditor Delegado
Fiscalía General de la Nación
Neiva - Huila

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20048-53978 del 18 de agosto del año en curso, en la que consulta la dinámica de las Cuentas 5102 y 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y en qué momento se debe utilizar, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

También consulta la entidad, la cuenta que se debe utilizar para contabilizar las incapacidades por enfermedad general y profesional y las licencias por maternidad, pagadas por el empleador, las cuales son revertidas por las EPS y ARP mediante notas créditos, para ser descontadas en las respectivas autoliquidaciones.

CONSIDERACIONES

El modelo instrumental del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, describe las cuentas 5102 y 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, como "Prestaciones proporcionadas por los empleadores directamente a los asalariados o a quienes dependen de ellos, con cargo a sus propios recursos, tales como: subsidio familiar, sueldos y salarios pagados parcialmente o en su totalidad a los trabajadores, ausentes del trabajo por causa de enfermedad, accidente de trabajo, licencia de maternidad y pensiones". (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, describe el grupo 51-ADMINISTRACIÓN, como "*Cuentas representativas de los valores causados para el funcionamiento en desarrollo de actividades que sin tener relación directa con el cometido estatal del ente público, sirven de apoyo para el cumplimiento de la misión. (...)*"

Describe el grupo 52-DE OPERACIÓN, como "*Cuentas representativas de los valores causados para el funcionamiento en desarrollo de actividades que tiene relación directa con la operación básica o cometido estatal del ente público*".

Así mismo, establece que la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, corresponde a "*Derechos ciertos del ente público, por concepto de operaciones y deudas diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores, tales como reclamaciones, indemnizaciones, pagos por cuenta de terceros, cuotas por cobrar, arrendamientos, honorarios, servicios, y descuentos no autorizados*". (Subrayado fuera de texto)

Con la Resolución 145 de 2004, expedida por el Contador General de la Nación, se adicionó al Catálogo General de Cuentas del PGCP, la subcuenta 147064-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, las cuentas 5102 y 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, son representativas de las prestaciones proporcionadas por el empleador directamente a los trabajadores. En ese orden de ideas, estas cuentas deben ser utilizadas por todas aquellas entidades, en donde el empleador tiene a su cargo el pago directo de las prestaciones descritas como subcuentas, en las respectivas cuentas.

Ahora, cuando se presenta el caso en el cual el empleador cancela las incapacidades por enfermedad y las licencias por maternidad que posteriormente los valores son revertidos por las Empresas Prestadoras de Servicios-EPS y las Administradoras de Riesgos Profesionales-ARP, se registra en el momento de la causación el gasto correspondiente y la cuenta por cobrar por el monto a revertir en la subcuenta 147064-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, creada para tal efecto, y la contrapartida corresponde al pasivo respectivo.

CONCEPTO 56163 DE SEPTIEMBRE 28 DE 2004

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Faltantes de inventario

Señora
LUZ PATRICIA CALLE RAVE
Condominio Nueva Galicia - Apto 1508
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20049-56163, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita concepto sobre la posibilidad de dar de baja bienes que aparecen como faltantes en el inventario que corresponden a inservibles o deteriorados, y que no fueron retirados de la contabilidad en su momento.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente remitirnos al artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que establece como funciones de la Contaduría General de la Nación-CGN, entre otras las siguientes:

“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 (...).”

Por su parte, el literal a) del artículo 2º de la Ley 87 de 1993, establece como uno de los objetivos del Sistema de Control Interno “Proteger los recursos de la organización; buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten; ” (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el artículo 4º Elementos para el sistema del control interno de la mencionada ley establece que “Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos;” (Subrayado fuera de texto)

Entre tanto, el concepto 2228 del 19 de agosto de 2003, emitido por la Contraloría General de la República, señala que “Las entidades del Estado deben tener su propia organización en la que plasmarán el manejo de sus bienes. Por lo tanto a partir del año 1991, los entes Estatales son autónomos en el manejo de sus bienes de conformidad con lo establecido por las Circulares Externas que para el efecto ha expedido la Contaduría General de la Nación. (Subrayado fuera de texto)

Así entonces, la legislación existente para el manejo de los bienes se encuentra contenida en primera instancia en la Constitución Política de Colombia, la Ley 87 de 1993, el artículo

107 de la Ley 42 de 1993, y las Circulares Externas expedidas por la Contaduría General de la Nación, (...)" (Subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas, la entidad, en desarrollo del sistema de control interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus bienes, por lo cual de acuerdo con su estructura, debe implantar los criterios para la administración de los mismos que garanticen que están siendo utilizados adecuadamente, con el fin de protegerlos y evitar riesgos que los afecten

Así mismo, corresponde a la CGN como organismo rector de la contabilidad pública en el país, expedir la normatividad relacionada con el reconocimiento, registro y revelación de este tipo de bienes en las entidades estatales.

Ahora bien, en cumplimiento de estas funciones ha establecido en el numeral 2.2.4.6.BAJA DE BIENES del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP , el tratamiento contable para proceder a la baja de activos, como consecuencia de pérdida, siniestro o inservibilidad en desarrollo del proceso contable normal de la entidad.

De otro lado, el artículo 1° de la Ley 716 de 2001, prorrogada y modificada por la Ley 901 de 2004, establece "(...) la obligatoriedad de los entes del sector público de adelantar 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 las entidades públicas. Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones, que afectan el patrimonio público depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación (...)

El artículo 2° del Decreto 1914 de 2003 establece que "En desarrollo de los procedimientos relacionados con el saneamiento de la información contable, se aplicarán las normas de auditoría que sean necesarias, para obtener una información contable que refleje razonablemente la situación financiera, económica y patrimonial de los entes públicos (...) para ello se deberán aplicar, entre otras, las técnicas del análisis, confirmación, inspección, observación, interrogación, de conformidad con el artículo 7° de la Ley 43 de 1990." (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, dentro de los procedimientos que adelante la entidad para establecer la existencia real de los bienes, derechos y obligaciones, deben emplearse técnicas de auditoría, tales como circularizaciones, encuestas, entrevistas o cualquier otro procedimiento alternativo que le permita obtener la evidencia documentaria para determinar la realidad de los activos.

A su vez, el artículo 4° de la mencionada ley establece que las entidades estatales podrán depurar de su contabilidad los saldos que correspondan a alguna de las siguientes situaciones: " a) Los valores que afectan la situación patrimonial y no representan derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad (...)"

En este sentido, consideramos que en desarrollo del saneamiento contable, y si una vez adelantadas las gestiones administrativas pertinentes se determina que existen faltantes

de bienes en el inventario o bienes inservibles, deben ser retirados de la contabilidad atendiendo el procedimiento establecido en el numeral 5.2. ELIMINACIÓN DE VALORES DE LAS CUENTAS QUE REGISTRAN BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES, de la Circular Externa 056 de 2004, siempre que dicho retiro obedezca a una recomendación del Comité Técnico de Saneamiento Contable y se expida el acto administrativo, por parte del representante legal o máximo organismo colegiado de dirección, que autorice tal actuación.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que conforme lo señala el concepto 2228 del 13 de agosto de 2003, emanado de la Contraloría General de la República, las entidades estatales son autónomas en la administración de sus bienes de conformidad con la normatividad expedida por la CGN, por tanto la competencia de la CGN en el caso consultado, se limita a establecer los aspectos contables de reconocimiento, causación, registro y revelación que deben tener en cuenta las entidades estatales, para el manejo de sus bienes, como es el procedimiento señalado en el numeral 2.2.4.6.BAJA DE BIENES del Manual de Procedimientos del PGCP.

Ahora bien, en desarrollo del proceso de saneamiento contable, y si una vez adelantadas las gestiones administrativas pertinentes se determina que existen faltantes o bienes inservibles en el inventario, deben darse de baja atendiendo el procedimiento establecido en el numeral 5.2. ELIMINACIÓN DE VALORES DE LAS CUENTAS QUE REGISTRAN BIENES, DERECHOS U OBLIGACIONES de la Circular Externa 056 de 2004, para lo cual puede tomarse como soporte el testimonio de los funcionarios, y en fin cualquier otro procedimiento que resulte de la aplicación de las técnicas de auditoría y que sea evidencia suficiente para justificar el retiro de los bienes.

No obstante, es preciso tener en cuenta que el retiro debe ser recomendado por el Comité Técnico de Saneamiento Contable una vez efectuados los estudios respectivos, para que el representante legal o máximo organismo colegiado de dirección expida el acto administrativo donde autorice tal actuación.

Así mismo, en lo que tiene que ver con la responsabilidad por los faltantes existentes en el inventario, la CGN no es competente para determinar si existe o no responsabilidad por parte de los funcionarios, esto le corresponde a los respectivos Órganos de Control, a quienes se les debe informar, si se encuentra mérito para ello.

CONCEPTO 56387 DE SEPTIEMBRE 28 DE 2004

TEMA: 1. Registro de los rendimientos

**SUBTEMA: 1.1 Inversiones
1.2 Préstamos concedidos**

Doctor
ÁNGEL GARCÍA ORTEGA
Gerente (E)
Fondo de Bienestar Social de la
Contraloría General de la República
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 2 de septiembre de 2004, en la cual consulta si es procedente registrar los rendimientos de las inversiones en la subcuenta 147002-RENDIMIENTOS DE INVERSIONES y como contrapartida la subcuenta 291503-INGRESOS DIFERIDOS, teniendo en cuenta que la entidad realiza inversiones en TES, Clase B, a mediano y largo plazo. Así mismo, los rendimientos de los préstamos concedidos en la subcuenta 140705-SERVICIOS FINANCIEROS y como contrapartida la subcuenta 291503-INGRESOS DIFERIDOS. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

1.1 Rendimientos de las inversiones

El numeral 2.1 de los procedimientos relativos a las normas técnicas de contabilidad pública, establece las instrucciones para el reconocimiento y revelación de las inversiones. En particular, el numeral 2.1.3.2.1-ACTUALIZACIÓN DE LAS INVERSIONES NEGOCIABLES, señala que por norma general, las inversiones negociables deben valorarse a precios de mercado (...)."

El inciso 6 del citado numeral establece que "En la valoración a precios de mercado, las variaciones de valor que se presenten entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado contablemente, se reconocen como ingresos o gastos y afectan directamente el valor de la inversión. En consecuencia, estas inversiones no serán objeto de reconocimiento de rendimientos o dividendos por cobrar, ajustes por diferencia en cambio ni de amortización de primas, descuentos y otros conceptos. Los rendimientos recibidos en efectivo reducen el valor de la inversión. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el inciso 8 señala que "Aquellas entidades exceptuadas de la aplicación de la metodología de valoración a precios de mercado, deberán actualizar las inversiones negociables descontando los flujos futuros de forma exponencial empleando la Tasa Interna de Retorno (TIR), calculada en el momento de la compra (...).

La diferencia que se presente entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado contablemente, se reconoce como ingreso, afectando directamente el valor de la inversión. El pago de rendimientos en efectivo se reconoce como un menor valor de la inversión (...". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.1.3.2.2-INVERSIONES NO NEGOCIABLES, del PGCP, establece que "las inversiones con fines de política, se actualizarán empleando la metodología definida para las inversiones negociables de renta fija, exceptuadas de valorar a precios de mercado".

Por su parte, la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS se describe como el "Valor de los ingresos recibidos que debido a su origen y naturaleza tienen el carácter de pasivos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, tales como los ingresos recibidos por la Nación por concesiones otorgadas. (...)"

1.2 Rendimientos de los préstamos concedidos

El principio de Causación contenido en el numeral 1.2.6.2 del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que "Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos.

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período".

De otra parte, la norma técnica relativa a los activos contenida en el numeral 1.2.7.1.1 del PGCP, señala que los derechos "deben ser reconocidos por su importe original, siempre y cuando exista el derecho cierto de cobro (...)". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

1.1 Rendimientos de las inversiones

Las metodologías definidas en el PGCP para la actualización de las inversiones de renta fija incorporan los intereses pactados, originando junto con otras variables, la utilidad o pérdida por valoración a precios de mercado o el rendimiento de las inversiones actualizadas con base en la TIR, lo cual implica que el pago de los rendimientos en efectivo se registre como un menor valor de la inversión. Adicionalmente, si bien las inversiones en TES Clase B se efectúan a mediano y largo plazo, el disponer de la información relativa a los rendimientos en los cupones, no implica que exista el derecho cierto de cobro y que éstos correspondan a ingresos recibidos que en razón a su naturaleza y origen afecten varios períodos en los cuales deban ser distribuidos.

Por lo anterior, no se considera procedente registrar el derecho de cobro de los rendimientos de las inversiones en la subcuenta 147002-RENDIMIENTOS DE INVERSIONES, afectando como contrapartida la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS. Al respecto, la entidad debe remitirse a los procedimientos relativos al reconocimiento y revelación de las inversiones contenidos en el numeral 2.1 del PGCP, a fin de establecer la metodología de valoración y el registro contable respectivo.

1.2 Rendimientos de los préstamos concedidos

El registro de los rendimientos originados en los préstamos concedidos debe efectuarse con base en el principio de causación y en la norma técnica relativa a los activos, es decir, cuando surjan los derechos ciertos de cobro. En consecuencia, el disponer de la información relativa a los rendimientos desde el origen de la operación no implica el registro de derechos ni la utilización de los pasivos diferidos como contrapartida.

CONCEPTO 56418 DE SEPTIEMBRE 28 DE 2004

TEMA: Fondos en tránsito

SUBTEMA: Creación de auxiliares en SIIF

Doctora
MARLEN CAMPOS GUEVARA
Subdirectora Administrativa y Financiera
Ministerio de Transporte
Ciudad

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20049-56418 en la cual expone la necesidad de crear auxiliar contable en la cuenta de bancos en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF, para el registro de los fondos en tránsito por recaudos efectuados en diferentes entidades bancarias, este despacho se permite informarle que su consulta será atendida de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Informa la entidad que con autorización del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, recauda y controla recursos del presupuesto nacional que son consignados en cuentas bancarias administradas directamente por la entidad, por conceptos tales como arrendamientos, remates de bienes, tasas, especies venales como licencias de conducción, licencias de tránsito, tarjeta de operación de pasajeros y registro nacional de carga. Cuando se cumple el tiempo de permanencia del dinero en las cuentas bancarias, que

según convenio es de 75 días, los dineros se consignan en cuentas de la Dirección del Tesoro Nacional-Banco de la República.

CONSIDERACIONES

El artículo 21 de la Ley 105 de 1993 "Por la cual se dictan disposiciones básicas sobre transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las entidades territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones", ordena que: "(...) para la fijación y cobro de tasas, tarifas y peajes, se observarán los siguientes principios:

(...)

c. El valor de las tasas o tarifas será determinado por la autoridad competente; su recaudo estará a cargo de las entidades públicas o privadas, responsables de la prestación del servicio". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, según consta en el oficio SOP del 31 de agosto de 2000, expedido por el doctor Jorge Alberto Calderón Cárdenas, Subdirector Operativo Dirección del Tesoro Nacional, el Ministerio está facultado para efectuar el recaudo de parte de los usuarios de los servicios accesorios a la utilización de la infraestructura nacional de transporte, como lo son las especies venales, para lo cual, previa revisión y aprobación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ha suscrito convenios de recaudo con diferentes entidades financieras a nivel nacional.

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, describe la cuenta 1120-FONDOS EN TRÁNSITO como "Valores transferidos pendientes de confirmación por el ente público receptor. Incluye los dineros recaudados en virtud de convenios con entidades financieras, recibidos de los contribuyentes, pendientes de trasladar a las cuentas de las tesorerías respectivas.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren las transacciones, en cuya realización se involucre la recepción de pagos mediante consignación en cuentas de depósito del ente público, pendientes de confirmación".

El CGC estructurado para el SIIF, tiene definidos auxiliares directos para las cuentas de bancos. Por lo tanto, tiene definido para la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES, subcuenta 111005-CUENTA CORRIENTE BANCARIA, el auxiliar 050-Fondos no situados por DTN.

De otra parte el numeral 1.2.7.1.2 desarrolla lo relativo a la norma técnica de "Otros Pasivos" y define que los mismos "Corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, (...)" (Subrayado fuera de texto).

El CGC define la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS como "Obligaciones derivadas del recaudo de regalías, impuestos y otros conceptos, a favor de otros entes públicos, empresas privadas o personas naturales con base en normas legales, convenios o contratos" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Para el registro de los recursos del presupuesto nacional, recaudados en cuentas administradas por el Ministerio, y que están definidos como recursos con situación de fondos, la entidad deberá registrar en forma manual el recaudo debitando el auxiliar 111005050-FONDOS NO SITUADOS POR DTN y como contrapartida la subcuenta 290505-COBRO CARTERA DE TERCEROS.

Ahora, considerando que los recursos están definidos con situación de fondos, cuando la entidad efectúa la consignación de los mismos en cuentas de la Dirección del Tesoro Nacional, cancela el pasivo constituido según el registro enunciado en el párrafo anterior.

CONCEPTO 52043 DE SEPTIEMBRE 29 DE 2004

TEMA: Adquisición de bienes

SUBTEMA: Pago con recursos de dos vigencias fiscales

Doctora
MARGARITA VELANDIA SIERRA
Jefe Sección de Contabilidad
Senado de la República
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20048-52043, en la que consulta el registro contable de la compra de un bien que se cancela con presupuesto de vigencias futuras, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Informa la entidad que hizo una compra de un bien para pagar con recursos de la vigencia actual y el presupuesto de vigencias futuras, el cual ingresa al almacén.

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.6.2 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, define el principio de causación en los siguientes términos: "Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos. (Subrayado fuera de texto)

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período” (subrayado fuera de texto).

El numeral 1.2.6.1-RECONOCIMIENTO señala que “Los hechos financieros, económicos y sociales se reconocerán en función de los eventos y transacciones que los generan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas” (subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 1.2.6.6-ESENCIA SOBRE FORMA, señala que “La esencia financiera económica y social de los hechos debe primar sobre el requisito de forma o instrumental, al momento del reconocimiento de los eventos y transacciones que los generan, respecto de los cuales se presume la debida observación de las realidades jurídicas y presupuestales que rigen el ente público”.

De otra parte, de acuerdo con las normas técnicas del PGCP relativas a los pasivos, se entiende por cuentas por pagar, “(...) las obligaciones del ente adquiridas con personas naturales o jurídicas, diferentes a las entidades financieras, en desarrollo de sus operaciones”.

Asimismo, establece que “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 y los gastos financieros a su vencimiento.

Se causarán en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondiente de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, la causación debe estar condicionada al nacimiento de la obligación en virtud de la ley o acto administrativo”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1.2.7.1.1 del PGCP que desarrolla las normas técnicas relativas a Propiedades, planta y equipo, expresa que “Comprende los bienes tangibles adquiridos, construidos, o que se encuentran en tránsito, en construcción, en mantenimiento, o en montaje y que se utilizan para atender necesidades sociales, mediante la producción de bienes, la prestación de servicios o para la utilización en la administración o usufructo del ente público (...)”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del PGCP describe la Cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, como el “Valor de las obligaciones, autorizadas por vía general, contraídas por el ente público por concepto de adquisición de bienes o servicios recibidos de proveedores nacionales en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. (...)”

Igualmente, describe la Cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, como el “Valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es ser utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte del ente público, en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. (...)”

De otra parte, el numeral 1.2.7.1.6 del PGCP establece que Las vigencias futuras corresponden a las autorizaciones otorgadas a la administración por el órgano

competente, de acuerdo con la normatividad vigente, para comprometer apropiaciones de vigencias fiscales posteriores a la vigencia en que fueron aprobadas". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del PGCP describe la cuenta 0605-VIGENCIAS FUTURAS COMPROMETIDAS, como la que "Representa el saldo de los compromisos adquiridos por el órgano competente, para ser ejecutados en vigencias futuras.

Se debita con:

1. El valor incorporado al presupuesto de cada vigencia, con crédito a las subcuentas de la cuenta 0610-Vigencias futuras comprometidas por presupuestar (Db).
2. El valor de los compromisos no presupuestados ni ejecutados en la vigencia para la cual se comprometió, con crédito a las subcuentas de la cuenta 0610-Vigencia futuras comprometidas por presupuestar (Db).

Se acredita con:

1. El valor de los compromisos adquiridos que se ejecutarán en vigencias futuras, con débito a las subcuentas de la cuenta 0610-Vigencias futuras comprometidas por presupuestar.

Igualmente, describe la cuenta 0610-VIGENCIAS FUTURAS COMPROMETIDAS POR PRESUPUESTAR, como la que Representa el saldo de los compromisos adquiridos por el órgano competente, para ser incorporados en los presupuestos de vigencias futuras".

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, el valor de compra de un bien se constituye contablemente en una obligación y se registra en cuentas por pagar debiendo reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirirlos, indistintamente de la fecha en la cual se pactó el pago.

Para registrar el pasivo se utiliza la Cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y la contrapartida corresponde a las subcuentas que registran el tipo de bien que conforman el Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Si el bien se encuentra en Almacén, se registra en la Cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

Además, es pertinente indicarle que tratándose de vigencias futuras, este hecho económico conlleva unos registros presupuestales que conforme a los procedimientos técnicos establecidos en el PGCP, debe utilizar la cuenta 0605-VIGENCIAS FUTURAS COMPROMETIDAS, para registrar los compromisos adquiridos que serán ejecutados en vigencias futuras y la contrapartida corresponde a la cuenta 0610-VIGENCIAS FUTURAS COMPROMETIDAS POR PRESUPUESTAR, que a su vez condiciona el flujo de efectivo de la vigencia debido a que el compromiso se obliga hasta por el monto de las apropiaciones.

En ese orden de ideas, podría presentar inconveniencia al momento de registrar el pasivo en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF, al obligar la totalidad del compromiso en una vigencia. En tal sentido y por ser tema de competencia de la Dirección General de Presupuesto, le sugerimos elevar la consulta a esa entidad.

CONCEPTO 49950 DE SEPTIEMBRE 30 DE 2004

TEMA: Subsidios y contribuciones

SUBTEMA: Registro contable de los subsidios y contribuciones.

Doctora
ROSABEL MARTÍNEZ GARCÍA
Coordinadora Telecomunicaciones
EMPRESAS PÚBLICAS MUNICIPALES DE CALI-EMCALI
CAM Torre EMCALI Piso 2
Santiago de Cali – Valle del cauca

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20047-49950 enviada por correo electrónico, en la cual consulta acerca de la contabilización de los subsidios de los estratos 1,2 y 3 y las contribuciones de los estratos 5 y 6 que se dan por los servicios públicos, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo 367 de la Constitución Política señaló que *"La ley fijará las competencias y responsabilidades relativas a la prestación de los servicios públicos domiciliarios, su cobertura, calidad y financiación, y el régimen tarifario que tendrá en cuenta además de los criterios de costos, los de solidaridad y redistribución de ingresos."*

El artículo 368 establece que *"La Nación, los departamentos, los distritos, los municipios y las entidades descentralizadas podrán conceder subsidios, en sus respectivos presupuestos, para que las personas de menores ingresos puedan pagar las tarifas de los servicios públicos domiciliarios que cubran sus necesidades básicas."*

El numeral 3 del artículo 11 de la ley 142 de 1994 define dentro del contexto de la función social de la propiedad en las entidades prestadoras de servicios públicos, la función de *"facilitar a los usuarios de menores ingresos el acceso a los subsidios que otorguen las autoridades."*

En la misma ley se encuentra la definición de Subsidio de la siguiente forma *"Diferencia entre lo que se paga por un bien o (Sic) servicio, y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago que se recibe."*

En el artículo 99, refiriéndose a la forma de subsidiar, se establecieron, entre otras, las siguientes reglas:

"99.1. Deben indicar específicamente el tipo de servicio subsidiado.

99.2. Se señalará la entidad prestadora que repartirá el subsidio.

99.3. El reparto debe hacerse entre los usuarios como un descuento en el valor de la factura que éste debe cancelar, conforme a lo dispuesto en esta Ley y en las Ordenanzas y Acuerdos según el caso. (...)

99.8. Cuando los Concejos creen los fondos de solidaridad para subsidios y redistribución de ingresos y autoricen el pago de subsidios a través de las empresas pero con desembolsos de los recursos que manejen las tesorerías municipales, la transferencia de recursos se hará en un plazo de 30 días, contados desde la misma fecha en que se expida la factura a cargo del municipio. Para asegurar la transferencia, las empresas firmarán contratos con el municipio." (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el inciso primero del artículo 89 de la ley 142 de 1994, referido a la aplicación de los criterios de solidaridad y redistribución de ingresos, puntualiza que *"Las comisiones de regulación exigirán gradualmente a todos quienes prestan servicios públicos que, al cobrar las tarifas que estén en vigencia al promulgarse esta ley, distingan en las facturas entre el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar subsidios a los usuarios de los estratos 1 y 2. Igualmente, definirán las condiciones para aplicarlos al estrato 3." (Subrayado fuera de texto).*

En el numeral 89.1 de la misma ley se determina lo siguiente: *"Se presume que el factor aludido nunca podrá ser superior al equivalente del 20% del valor del servicio y no podrán incluirse factores adicionales por concepto de ventas o consumo del usuario. Cuando comiencen a aplicarse las fórmulas tarifarias de que trata esta ley, las comisiones sólo permitirán que el factor o factores que se han venido cobrando, se incluyan en las facturas de usuarios de inmuebles residenciales de los estratos 5 y 6, y en las de los usuarios industriales y comerciales. Para todos estos, el factor o factores se determinará en la forma atrás dispuesta, se discriminará en las facturas, y los recaudos que con base en ellos se hagan, recibirán el destino señalado en el artículo 89.2 de esta ley." (Subrayado fuera de texto)*

En el numeral 73.23 del artículo 73 de la precitada ley, referida a la funciones y facultades de las Comisiones de Regulación, establece, entre otras, la de *"Definir cuáles son, dentro de las tarifas existentes al entrar en vigencia esta ley, los factores que se están aplicando para dar subsidios a los usuarios de los estratos inferiores, con el propósito de que esos mismos factores se destinen a financiar los fondos de solidaridad y redistribución de*

ingresos, y cumplir así lo dispuesto en el numeral 87.3 de esta ley." Para la operatividad en cada tipo de servicio debe consultar las normas expedidas para tal efecto por cada una de las Comisiones respectivas. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 del artículo 87 de la mencionada ley, referido a los criterios para definir el régimen tarifario, define: "*Por solidaridad y redistribución se entiende que al poner en práctica el régimen tarifario se adoptarán medidas para asignar recursos a "fondos de solidaridad y redistribución", para que los usuarios de los estratos altos y los usuarios comerciales e industriales, ayuden a los usuarios de estratos bajos a pagar las tarifas de los servicios que cubran sus necesidades básicas.*" (Subrayado fuera de texto).

El artículo 5 de la Ley 286 de 1996 mediante la cual se modifican parcialmente las Leyes 142 y 143 de 1994, señala: "*Las contribuciones que paguen los usuarios del servicio de energía eléctrica pertenecientes al sector residencial estratos 5 y 6, al sector comercial e industrial regulados y no regulados, los usuarios del servicio de gas combustible distribuido por red física pertenecientes al sector residencial estratos 5 y 6, al sector comercial, y al sector industrial incluyendo los grandes consumidores, y los usuarios de los servicios públicos de telefonía básica conmutada pertenecientes al sector residencial estratos 5 y 6 y a los sectores comercial e industrial, son de carácter nacional y su pago es obligatorio. Los valores serán facturados y recaudados por las empresas de energía eléctrica, de gas combustible distribuido por red física o de telefonía básica conmutada y serán utilizados por las empresas distribuidoras de energía, o de gas, o por las prestadoras del servicio público de telefonía básica conmutada, según sea el caso, que prestan su servicio en la misma zona territorial del usuario aportante, quienes los aplicarán para subsidiar el pago de los consumos de subsistencia de sus usuarios residenciales de los estratos I, II y III áreas urbanas y rurales.*

Quedan excluidas del pago de la contribución, las entidades establecidas en el numeral 89.7 del artículo 89 de la Ley 142 de 1994.

Si después de aplicar la contribución correspondiente a los sectores de energía eléctrica y de gas combustible distribuido por red física, para el cubrimiento trimestral de la totalidad de los subsidios requeridos en la respectiva zona territorial, hubiere excedentes, éstos serán transferidos por las empresas distribuidoras de energía eléctrica o de gas combustible distribuido por red física, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes a su liquidación trimestral, al "Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos" de la Nación (Ministerio de Minas y Energía), y su destinación se hará de conformidad con lo establecido en el numeral 89.3 del artículo 89 de la Ley 142 de 1994.

Si después de aplicar la contribución correspondiente al servicio de telefonía básica conmutada para el cubrimiento trimestral de la totalidad de los subsidios requeridos en la respectiva zona territorial hubiere excedentes, éstos serán transferidos por las empresas prestadoras del servicio de telefonía, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes a su liquidación trimestral, al "Fondo de Comunicaciones del Ministerio" de la Nación (Ministerio de Comunicaciones) el cual los destinará como inversión social al pago de los subsidios de los usuarios residenciales de estratos I, II y III, atendidos por empresas deficitarias prestadoras del servicio y para lo estatuido en el literal e del numeral 74.3 del artículo 74 de la Ley 142 de 1994." (Subrayado fuera de texto).

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública enuncia el principio de Asociación de ingresos, costos y gastos así: "Los flujos monetarios que representen ingresos, costos y gastos deben estar adecuadamente asociados en el período contable. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, se revelará en notas a los estados contables, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos." (Subrayado fuera de texto).

Igualmente, el principio de Causación lo define de la siguiente forma: "Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos."

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período." (Subrayado fuera de texto)

Asimismo define que "*los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando surja el derecho de cobro, como consecuencia de la realización de la liquidación y su cuantificación, imputándose al ejercicio en el cual se realiza o presta el servicio*", y que "*Los ingresos por venta de bienes y servicios corresponden a los recursos generados en la actividad de comercialización y prestación de servicios (...)*".

La Sentencia C-487/97 de la Corte Constitucional señala: "*En esa perspectiva, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado.*"

CONCLUSIÓN

Para concluir cómo deben registrarse los subsidios recibidos, considero pertinente partir desde el momento en que se causan los ingresos por prestación del servicio de energía, puesto que el gobierno ha dispuesto los recursos para cubrir aquella parte de la tarifa que no es cobrada directamente al usuario, para luego observar conforme a las normas previstas, el manejo contable cuando se reciben los recursos provenientes de los subsidios.

Cabe señalar que EMCALI tiene como objeto social o cometido estatal el de la venta de servicios públicos domiciliarios, y que el subsidio actúa como una forma de recaudo por la prestación de cada uno de esos servicios, de manera que éste último no se constituye como un ingreso adicional, si no que por el contrario, ya ha sido considerado al causar los ingresos correspondientes por la prestación del servicio.

Teniendo en cuenta que para todos y cada uno de los servicios domiciliarios, las empresas:

1. Están obligadas a separar en sus facturas el valor del consumo del servicio, del que corresponda a subsidio a los usuarios de los estratos 1,2 y 3.
2. De la misma forma están obligadas a diferenciar en las facturas el valor del consumo, de los aportes o contribuciones que realizan los estratos 5 y 6 y sectores industrial y comercial, a fin de ejercer el control en la compensación interna con los subsidios otorgados.

El registro es como sigue: Débito a la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS en la subcuenta correspondiente por el valor total del consumo, con crédito a la cuenta 43-VENTA DE SERVICIOS, en las cuentas y subcuentas señaladas en el Catálogo General de Cuentas correspondientes a la clase de servicio prestado.

Con el **recaudo** por la facturación el registro será: Débito a la cuenta 1110-BANCOS con crédito a la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS.

Aunque para efectos de controlar la aplicación de los recursos y en relativo a la contabilidad interna, en el momento de recaudo, EMCALI deberá realizar los procedimientos internos relativos al cruce de los cobros realizados a los estratos 5, 6 y sectores industrial y comercial, con el descuento que por concepto de subsidio se realiza a los estratos 1, 2 y 3 por cada servicio, y que de este resultado saldrá el derecho de cobro por la diferencia no cubierta, o la obligación de giro al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso que opera para cada servicio.

• **Caso 1: El valor del recaudo es superior al costo del consumo del servicio**

Esto significa que los subsidios se han cubierto totalmente, y que tiene recursos para girar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso. Tomando en consideración que la cuenta bancaria donde consignan los usuarios de los servicios públicos, es diferente a la cuenta en la cual se controlan los valores recibidos y por girar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, registrará débito a la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES con crédito a la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS. Con este registro revela la obligación de giro de estos recursos al Fondo.

Adicionalmente debe considerar la aplicación de las normas específicas que para cada sector haya expedido la Comisión de Regulación respectiva, puesto que para cada tipo de servicio existen reglas que le permiten a las empresas establecer sus procedimientos de control interno en lo relacionado con estos recursos.

• **Caso 2: El valor recaudado es inferior al costo del consumo del servicio**

Si al realizar el cruce, se encuentra que las contribuciones o aportes no cubren los subsidios totalmente, el registro que corresponde es un débito a la subcuenta 147024-FONDO DE SOLIDARIDAD Y REDISTRIBUCIÓN DEL INGRESO con crédito a la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS. De esta forma revela el saldo pendiente por cobrar por la prestación del servicio que será cubierta con los subsidios del Fondo de Solidaridad y Redistribución del ingreso respectivo.

Cuando se lleve a cabo el giro los recursos a la cuenta destinada para controlar estos recursos, se registra débito a la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES con crédito a la subcuenta 147024- FONDO DE SOLIDARIDAD Y REDISTRIBUCIÓN DEL INGRESO.

Así las cosas, los recursos destinados a cubrir subsidios han cumplido con ese objetivo y, adicionalmente, no distorsionan la información financiera al presentarlos como ingresos por otros conceptos diferentes a la prestación del servicio, o al revelarlos como pasivo.

CONCEPTO 51908 DE SEPTIEMBRE 30 DE 2004

TEMA: Tratamiento contable de contribuciones en empresas de telecomunicaciones

**SUBTEMAS: 1. Contabilización de las contribuciones en telecomunicaciones
2. Registro de cuenta por cobrar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso.
3. Conciliación entre facturado y recaudado
4. Diferencia en valor facturado y recaudado**

Señora
STELLA MUÑOZ

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20048-51908 enviada vía Internet, en la cual consulta sobre la contabilización de aspectos específicos relacionados con contribuciones en telecomunicaciones, registro de cuenta por cobrar a Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, conciliación entre el valor facturado y el recaudado; este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

Teniendo en cuenta que son varias consultas a la vez, cada una tendrá por separado los antecedentes, las consideraciones y la conclusión y se desarrollarán en el orden planteado en su comunicación.

1.1 Solicita aclaración del registro contable de las contribuciones de telecomunicaciones.

CONSIDERACIONES

En el último inciso del artículo 3 de la ley 142 de 1994, mediante la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, determina que "***Todos los prestadores quedarán sujetos, en lo que no sea incompatible con la Constitución o con la ley, a todo lo que esta ley dispone para las empresas y sus administradores y, en especial, a las regulaciones de las Comisiones, al control, inspección y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos, y a las contribuciones para aquéllas y ésta.***" (Negrilla fuera de texto).

En el numeral 22 del artículo 79 de la ley 142 de 1994, le establece a la Superintendencia de Servicios Públicos la función de "*Definir por vía general las tarifas de las contribuciones que deban pagar las entidades sujetas a su inspección, control y vigilancia*"

El artículo 85 de la misma ley señala: "*CONTRIBUCIONES ESPECIALES. Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones que se liquidarán y pagarán cada año*"

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, dispuso la cuenta 5120-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS, en la cual debe registrarse el "*Valor de los tributos causados a cargo del ente público de conformidad con las disposiciones legales, tales como: impuesto predial e industria y comercio, entre otros.*

Así mismo, comprende las contribuciones de los entes públicos a las Comisiones de Regulación y Superintendencias, y a las Contralorías por el ejercicio de la función vigilancia y control." De igual manera se describe la cuenta 5220-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS.

CONCLUSIÓN

Con el fin de registrar estas contribuciones a que hace referencia la ley 142 de 1994, en el Catálogo General de Cuentas-CGC están dispuestas las subcuentas 512004 y 522004-CONTRIBUCION A LAS SUPERINTENDENCIAS y 512005 y 522005-CONTRIBUCIÓN A LAS COMISIONES DE REGULACIÓN.

ANTECEDENTES

1.2 ¿Debe registrarse la cuenta 147024-FONDO DE SOLIDARIDAD Y REDISTRIBUCIÓN DEL INGRESO, con el valor facturado o recaudado? ¿En cuáles normas puede revisar la dinámica para registrar las contribuciones?

CONSIDERACIONES

El artículo 367 de la Constitución Política señaló que "*La ley fijará las competencias y responsabilidades relativas a la prestación de los servicios públicos domiciliarios, su*

cobertura, calidad y financiación, y el régimen tarifario que tendrá en cuenta además de los criterios de costos, los de solidaridad y redistribución de ingresos."

El artículo 368 establece que *"La Nación, los departamentos, los distritos, los municipios y las entidades descentralizadas podrán conceder subsidios, en sus respectivos presupuestos, para que las personas de menores ingresos puedan pagar las tarifas de los servicios públicos domiciliarios que cubran sus necesidades básicas."*

La ley 142 de 1994 define SUBSIDIO de la siguiente forma: *"Diferencia entre lo que se paga por un bien o (Sic) servicio, y el costo de éste, cuando tal costo es mayor al pago que se recibe."*

El literal e.) del numeral 3.) del artículo 74 de la citada ley concede entre otras funciones a la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones-CRT, la siguiente: *"Definir, de acuerdo con el tráfico cursado, el factor de las tarifas de servicios de telefonía básica de larga distancia nacional e internacional, actualmente vigentes, que no corresponde al valor de la prestación del servicio. Parte del producto de ese factor, en los recaudos que se hagan, se asignará en el Presupuesto Nacional, previo concepto del Consejo Nacional de Política Económica y Social, para el "Fondo de Comunicaciones del Ministerio", que tendrá a su cargo hacer inversión por medio del fomento de programas de telefonía social, dirigidos a las zonas rurales y urbanas caracterizadas por la existencia de usuarios con altos índices de necesidades básicas insatisfechas. Se aplicarán a este fondo, en lo pertinente, las demás normas sobre "fondos de solidaridad y redistribución de ingresos" a los que se refiere el artículo 89 de esta ley. En el servicio de larga distancia internacional no se aplicará el factor de que trata el artículo 89 y los subsidios que se otorguen serán financiados con recursos de ingresos ordinarios de la nación y las entidades territoriales."* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 del artículo 11 de la ley 142 de 1994 define dentro del contexto de la función social de la propiedad en las entidades prestadoras de servicios públicos, la función de *"facilitar a los usuarios de menores ingresos el acceso a los subsidios que otorguen las autoridades."*

En el artículo 99, refiriéndose a la forma de subsidiar, se establecieron, entre otras, las siguientes reglas:

"99.1. Deben indicar específicamente el tipo de servicio subsidiado.

99.2. Se señalará la entidad prestadora que repartirá el subsidio.

99.3. El reparto debe hacerse entre los usuarios como un descuento en el valor de la factura que éste debe cancelar, conforme a lo dispuesto en esta Ley y en las Ordenanzas y Acuerdos según el caso."

Por su parte, el inciso primero del artículo 89 de la ley 142 de 1994, referido a la aplicación de los criterios de solidaridad y redistribución de ingresos, puntualiza que *"Las comisiones de regulación exigirán gradualmente a todos quienes prestan servicios públicos que, al cobrar las tarifas que estén en vigencia al promulgarse esta ley, distingan en las facturas entre el valor que corresponde al servicio y el factor que se aplica para dar*

subsidios a los usuarios de los estratos 1 y 2. Igualmente, definirán las condiciones para aplicarlos al estrato 3."

En el numeral 89.1 de la misma ley se determina lo siguiente: "Se presume que el factor aludido nunca podrá ser superior al equivalente del 20% del valor del servicio y no podrán incluirse factores adicionales por concepto de ventas o consumo del usuario. Cuando comiencen a aplicarse las fórmulas tarifarias de que trata esta ley, las comisiones sólo permitirán que el factor o factores que se han venido cobrando, se incluyan en las facturas de usuarios de inmuebles residenciales de los estratos 5 y 6, y en las de los usuarios industriales y comerciales. Para todos estos, el factor o factores se determinará en la forma atrás dispuesta, se discriminará en las facturas, y los recaudos que con base en ellos se hagan, recibirán el destino señalado en el artículo 89.2 de esta ley." (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3 del artículo 87 de la mencionada ley, referido a los criterios para definir el régimen tarifario, define "Por solidaridad y redistribución se entiende que al poner en práctica el régimen tarifario se adoptarán medidas para asignar recursos a "fondos de solidaridad y redistribución", para que los usuarios de los estratos altos y los usuarios comerciales e industriales, ayuden a los usuarios de estratos bajos a pagar las tarifas de los servicios que cubran sus necesidades básicas." (Negrilla y subrayado fuera de texto).

El numeral 1 del artículo 3 de la Resolución 000425 de 2002 del Ministerio de Comunicaciones, mediante la cual determina la metodología para aplicar el procedimiento general de liquidación y transferencias del régimen de subsidios y contribuciones de Telefonía Pública Básica Conmutada y se definen los criterios para la distribución de los excedentes de las contribuciones, se refiere al procedimiento a aplicar por parte de los operadores en los siguientes términos: "Dentro del mes siguiente, al finalizar cada trimestre, cada operador deberá establecer el monto recaudado por concepto de contribuciones y el monto aplicado por concepto de subsidios, para efectos de reportar la información al Fondo de Comunicaciones." (Negrilla y subrayado fuera de texto).

Igualmente debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la Resolución 087 de 1997 de la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones, por medio de la cual se regula en forma integral los servicios de Telefonía Pública Básica Conmutada (TPBC) en Colombia.

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP enuncia el principio de Asociación de ingresos, costos y gastos así: "Los flujos monetarios que representen ingresos, costos y gastos deben estar adecuadamente asociados en el período contable. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, se revelará en notas a los estados contables, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos." (Subrayado fuera de texto).

De igual manera, al principio de Causación lo define así: "Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos."

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período." (Subrayado fuera de texto)

Asimismo define que "los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando surja el derecho de cobro, como consecuencia de la realización de la liquidación y su cuantificación, imputándose al ejercicio en el cual se realiza o presta el servicio", y que "Los ingresos por venta de bienes y servicios corresponden a los recursos generados en la actividad de comercialización y prestación de servicios (...)"

CONCLUSIÓN

Para concluir cómo deben registrarse los subsidios recibidos, considero pertinente partir desde el momento en que se causan los ingresos por prestación del servicio de telefonía, puesto que el gobierno ha dispuesto la forma para cubrir aquella parte de la tarifa que no es cobrada directamente a los usuarios de los estratos residenciales 1, 2 y 3, para luego observar conforme a las normas previstas, el manejo contable cuando se reciben los recursos provenientes de los subsidios.

Cabe señalar que el subsidio actúa como una forma de recaudo por la prestación del servicio, de manera que éste último no se constituye como un ingreso adicional, si no que por el contrario, ya se ha sido considerado al causar los ingresos correspondientes.

Teniendo en cuenta que:

1. Las empresas de servicios públicos domiciliarios están obligadas a separar en sus facturas el valor del consumo del servicio, del que corresponda a subsidio a los usuarios de los estratos 1,2 y 3.
2. De la misma forma están obligados a diferenciar en las facturas el valor del consumo, de los aportes o contribuciones que realizan los estratos 5 y 6 y sectores comercial e industrial, a fin de ejercer el control en la compensación interna con los subsidios otorgados.

El registro es como sigue: Débito a la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS en la subcuenta correspondiente por el valor total del consumo, con crédito a la cuenta 4335-SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES por cada uno de los conceptos señalados en el CGC.

Con el **recaudo** por la facturación el registro será: Débito a la cuenta 1110-BANCOS con crédito a la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS.

Se entiende que, en virtud del artículo 3 de la Resolución 000425 de 2002, la Empresa prestadora del servicio domiciliario, deberá realizar los procedimientos internos relativos al cruce de los cobros realizados a los estratos 5 y 6 y los sectores comercial e industrial con el descuento que por concepto de subsidio se realiza a los estratos 1, 2 y 3, y que de este resultado saldrá el derecho de cobro por la diferencia no cubierta, o la obligación de giro al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, de manera que el registro a realizar será:

- **Caso 1: El valor del recaudo es superior al costo del consumo del servicio**

Esto significa que los subsidios se han cubierto totalmente, y que tiene recursos para girar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, registrará débito a la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES, destinada para controlar estos recursos, con crédito a la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS. Con este registro revela la obligación de giro de estos recursos al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso.

- **Caso 2: El valor recaudado es inferior al costo del consumo del servicio**

Si al realizar el cruce, se encuentra que las contribuciones o aportes no cubren los subsidios totalmente, el registro que corresponde es un débito a la subcuenta 147024-FONDO DE SOLIDARIDAD Y REDISTRIBUCIÓN DEL INGRESO con crédito a la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS. De esta forma revela el saldo pendiente por cobrar por la prestación del servicio que será cubierta con los recursos provenientes del Fondo.

Cuando el Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso gira los recursos, en las cuentas destinadas para que se sitúe en ellas el dinero, se registra: Débito a la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES con crédito a la subcuenta 147024-FONDO DE SOLIDARIDAD Y REDISTRIBUCIÓN DEL INGRESO.

Así las cosas, los recursos destinados a cubrir subsidios han cumplido con ese objetivo y adicionalmente no distorsionan la información financiera al presentarlos como ingresos por otros conceptos diferentes a la prestación del servicio, o al revelarlos como pasivo.

Como ha sido evidente en las consideraciones relacionadas con este punto, la ley 142 de 1994, es la base para estudiar lo relacionado con el manejo de los Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, así como decretos reglamentarios y resoluciones expedidas por el Ministerio de Comunicaciones y la CRT.

ANTECEDENTES

1.3 Pregunta si para efectos de reporte al Ministerio de Comunicaciones debe realizar conciliación contable entre lo facturado y lo recaudado para la transferencia de las contribuciones (saldo de los subsidios otorgados y las contribuciones facturadas - recaudadas)

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del PGCP, estableció los postulados de la contabilidad pública. El de confiabilidad señala que "*Considerando que los usuarios requieren información contable razonable que soporte sus decisiones, el postulado de confiabilidad se enuncia de la siguiente manera:*

La información contable pública busca revelar con razonabilidad, los hechos financieros, económicos y sociales de los entes públicos, garantizando que ésta no privilegia a usuarios específicos." (Subrayado fuera de texto)

Dentro de los objetivos de la contabilidad pública se encuentra el de gestión cuyo fin a nivel institucional es *"Permitir a los diferentes responsables, tomar decisiones tendientes a optimizar el manejo de los recursos y lograr un impacto social positivo."* Y considerando los objetivos desde la perspectiva de la función de control, a nivel institucional es el de *"Facilitar el control interno y externo de la gestión pública, para que los recursos se utilicen en forma transparente, eficiente y eficaz."* (Subrayado fuera de texto).

Igualmente como requisitos de la información contable pública estableció los siguientes:

Oportuna: Debe estar disponible en el momento que sea requerida por el usuario y tener la posibilidad de influir en la toma de decisiones.

Objetiva: Debe elaborarse a partir de hechos existentes, con base en un conocimiento preciso, seguro, profundo y claro de lo que acontece en un ente público.

Consistente: Debe existir correlación entre los fines que persigue el sistema y lo que revela la información contable pública, guardando además correspondencia entre normas y procedimientos, y de ambos entre sí.

Relevante: Debe ser útil a los usuarios en procura de que se cumplan objetivos sociales.

Verificable: Debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su procedencia y magnitud, observando siempre la aplicación estricta de las normas existentes para el registro de los hechos o actividades públicas.

Comprensible: Debe permitir a los usuarios, considerada por si sola, formarse un juicio sobre su contenido." (Negrilla fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Para que se cumpla con los postulados de la contabilidad pública, y con los objetivos que se persiguen, es indispensable que las autoridades en general cuenten con la información que le proporcione los elementos necesarios para tomar decisiones acertadas, especialmente si éstas deben soportarse en la contabilidad, para lo cual en el PGCP se ha dispuesto la normatividad que lo permite.

ANTECEDENTES

1.4 Afirma en su comunicación *"Los valores facturados por contribuciones son diferentes a los recaudados pues el sector de servicios públicos presenta una alta cartera de servicios públicos."*

CONSIDERACIONES

El artículo 5 de la Ley 286 de 1996 mediante la cual se modifican parcialmente las Leyes 142 y 143 de 1994, señala *"(...) Las contribuciones que paguen (...) los usuarios de los*

servicios públicos de telefonía básica conmutada pertenecientes al sector residencial estratos 5 y 6 y a los sectores comercial e industrial, son de carácter nacional y su pago es obligatorio. Los valores serán facturados y recaudados por las empresas de (...) telefonía básica conmutada y serán utilizados por las empresas (...) prestadoras del servicio público de telefonía básica conmutada, según sea el caso, que prestan su servicio en la misma zona territorial del usuario aportante, quienes los aplicarán para subsidiar el pago de los consumos de subsistencia de sus usuarios residenciales de los estratos I, II y III áreas urbanas y rurales. (...)

Si después de aplicar la contribución correspondiente al servicio de telefonía básica conmutada para el cubrimiento trimestral de la totalidad de los subsidios requeridos en la respectiva zona territorial hubiere excedentes, éstos serán transferidos por las empresas prestadoras del servicio de telefonía, dentro de los cuarenta y cinco (45) días siguientes a su liquidación trimestral, al "Fondo de Comunicaciones del Ministerio" de la Nación (Ministerio de Comunicaciones) el cual los destinará como inversión social al pago de los subsidios de los usuarios residenciales de estratos I, II y III, atendidos por empresas deficitarias prestadoras del servicio y para lo estatuido en el literal e del numeral 74.3 del artículo 74 de la Ley 142 de 1994."

Por último, el artículo 121 de la Constitución Política determina que *"Ninguna autoridad del Estado podrá ejercer funciones distintas de las que le atribuyen la Constitución y la ley"*.

En consonancia con esta disposición, el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo establece que las consultas a efectuar a las autoridades deben tener relación con las materias a su cargo.

CONCLUSIÓN

Tratándose la contribución de un pago obligatorio, separado de otros cobros en la factura expedida a los usuarios de los estratos 5 y 6, así como de los sectores comercial e industrial, debe revelarse en la información contable pública, máxime teniendo en cuenta que su recaudo está bajo la responsabilidad de las empresas prestadoras del servicio.

Respecto al punto relacionado con la alta cartera de servicios públicos, este despacho se abstiene de realizar algún tipo de comentario puesto que no se encuentra dentro de sus facultades pronunciarse sobre la gestión de las empresas de servicios públicos domiciliarios, como tampoco sobre las políticas internas que se manejen a nivel empresarial.

CONCEPTO 57560 DE OCTUBRE 06 DE 2004

TEMA: Prestación de servicios de salud

SUBTEMA: Gastos asumidos por la entidad prestadora

Doctor
JOSÉ LUIS RODRÍGUEZ PARRA
Gerente (E)
E.S.E Hospital Occidente de Kennedy III Nivel
Ciudad

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación.

Consulta sobre el manejo administrativo y contable a seguir en la siguiente situación: Al realizar el cobro de la cuota moderadora o copago por prestación de servicios de salud, el paciente informa que no tiene recursos y se niega a firmar algún título valor reconociendo su obligación. La Institución legalmente no puede retener al paciente y generalmente elabora un acta de renuencia.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos a la normatividad aplicable al respecto:

La Norma Técnica Relativa a Deudores, específicamente el numeral 1.2.7.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, expresa que "*Comprende los derechos de cobro originados en el desarrollo de las actividades financieras, económicas y sociales del ente público, que se producen como resultado de la venta de bienes o servicios (...) y demás derechos originados en desarrollo del cometido estatal, por operaciones diferentes a los ingresos tributarios*".

De acuerdo con el grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse

permanentemente de acuerdo con su evolución, para lo cual se afectará la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR).

A su vez, el numeral 4.7.1 de la Circular Externa 035 de 2000 determina que los contratos de capitación celebrados entre instituciones prestadoras de servicios de salud y las entidades administradoras de los recursos del sistema, el cual consiste en que por una suma fija predeterminada que paga la administradora, el prestador se obliga a efectuar a su cargo los servicios, independientemente de su frecuencia o demanda, cuando el sistema pago es vencido, deberá afectar las cuentas 1409-DEUDORES-SERVICIOS DE SALUD y 4312-VENTA DE SERVICIOS-SERVICIOS DE SALUD.

Por su parte, la descripción de la cuenta de gastos 5211-GENERALES establece que registra el "*Valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas del ente público, diferentes a los originados en la prestación de servicios personales*".

Respecto a la actuación administrativa, el Artículo 269 de la Constitución Política expresa que "*En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas*". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993 define entre otros objetivos del Sistema de Control Interno el de Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional; Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional; Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos.

El artículo 4º de la misma Ley 87 expresa que toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; Establecimiento de sistemas modernos de información que faciliten la gestión y el control.

CONCLUSIÓN

Dado que la CGN no tiene competencia para emitir concepto sobre aspectos administrativos, la entidad deberá establecer la actuación a seguir de acuerdo con los procedimientos desarrollados como parte del Sistema de Control Interno. Con base en la actuación que se adopte, y teniendo en cuenta que contractualmente el copago pertenece a la entidad, según información suministrada telefónicamente, podrá aplicar una de las dos siguientes opciones de registro:

- Cuando se cause la cuenta por cobrar respectiva al copago o cuota moderadora en la cuenta 1470 y los servicios prestados en la cuenta 1409 y se provisione la primera por el grado de incobrabilidad:

Código	Cuenta	Débitos	Créditos
14	Deudores	XXX	
1409	Servicios de salud		
1470	Otros deudores		
43	Venta de servicios		XXX
4312	Servicios de salud		

Código	Cuenta	Débitos	Créditos
53	Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones	XX X	
5304	Provisión para deudores		
14	Deudores		XXX
1480	Provisión para deudores		

- Cuando se reconoce el copago o cuota moderadora directamente como un gasto de operación:

Código	Cuenta	Débitos	Créditos
52	De operación	XX X	
5211	Generales		
14	Deudores	XX X	
1409	Servicios de salud		
43	Venta de servicios		XXX
4312	Servicios de salud		

CONCEPTO 58859 DE OCTUBRE 01 DE 2004

TEMA: Estados Contables

SUBTEMA: Modificación de los Estados Contables año 2002

HENRY SILVA MECHE
Gerente General
Lotería Nueve Millonaria Nacional
Ciudad

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación.

En el oficio nos comenta que la entidad tiene un requerimiento con sanción interpuesto por la Superintendencia Nacional de Salud en el cual se ordena al Representante Legal de la Lotería a adoptar todas las medidas administrativas y gerenciales que sean necesarias para efectuar las correcciones contables requeridas para anular la reclasificación de gastos realizada en la vigencia 2002.

Anota usted que considerando que los Estados Financieros correspondientes al año 2002 ya fueron firmados por el Revisor Fiscal y aprobados por la Junta General de Socios para la fecha, ¿cuál sería el procedimiento a seguir en la Entidad para efectuar dichas correcciones contables, si los mismos fueron presentados oportunamente e incluidos en el proceso de consolidación de la Contaduría General de la Nación?.

CONSIDERACIONES:

Para dar respuesta a su consulta es pertinente remitirnos a las normas de contabilidad pública que tienen relación con el tema. En este sentido, el numeral 1.2.6.10 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP define el principio de Hechos Posteriores al Cierre anotando que: "*Las informaciones conocidas con posterioridad a la fecha de cierre y antes de la emisión de los estados contables, que por su importancia suministren evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de dicha fecha, deben registrarse en el mismo período*". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, en el Modelo Instrumental del PGCP se crearon las cuentas 4815 y 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda a ingreso o gasto, en cuya descripción o definición de las mismas se expresa que registran el *"Valor de las partidas correspondientes al reconocimiento y causación en la vigencia, de hechos o eventos financieros, económicos y sociales originados en vigencias anteriores. Igualmente registra la corrección de errores, originados por equivocaciones matemáticas o, en la aplicación de los principios y normas contables"*.

Las dos consideraciones anteriores nos permiten ubicarnos frente a la situación consultada en el sentido de determinar que, en primera instancia, la norma contable pública no permite realizar correcciones o ajustes a los Estados Contables de un periodo específico, cuando éstos ya han sido emitidos y publicados, y en segundo lugar, cuando sea necesario realizar ajustes o correcciones a la información contable de periodo o periodos anteriores, su reconocimiento, registro y revelación se hará en el periodo actual, afectando los resultados a través de las cuentas que se denominan Ajustes de Ejercicios Anteriores, como ingreso o como gasto, según corresponda y en concordancia con las dinámicas establecidas para las mismas.

CONCLUSIÓN:

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la entidad no podrá modificar los estados contables del año 2002, dado que éstos ya fueron emitidos, aprobados por la Junta General de Socios y además, fueron incluidos en el proceso de consolidación de la CGN de dicho año.

No obstante, si se hace necesario u obligatorio realizar algún ajuste o corrección a la información contable contenida en los Estados Contables de cualquier periodo anterior, por una indebida aplicación de las normas contables que distorsionaron los resultados o la situación patrimonial en ese periodo, se deben realizar las correcciones o ajustes contables en el periodo actual, afectando los resultados a través de las cuentas 4815 y 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, como ingreso o como gasto, según corresponda y en concordancia con las dinámicas establecidas para las mismas, explicando en las notas a los estados contables la situación presentada.

CONCEPTO 57970 DE OCTUBRE 06 DE 2004

TEMA: Retención sobre estampillas – Ley 863 de 2003

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
MILTON FERNEY CASTAÑEDA ORTIZ
Contador
Universidad Surcolombiana
Neiva-Huila

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20049-57970, en la cual consulta el procedimiento contable que se debe aplicar a los recaudos de la estampilla "Prodesarrollo de la Universidad Surcolombiana en el Departamento del Huila" con ocasión del artículo 47 de la Ley 863 de 2003. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El artículo 47 de la Ley 863 de 2003, establece que "Los ingresos que perciban las entidades territoriales por concepto de estampillas autorizadas por la ley, serán objeto de una retención equivalente al veinte por ciento (20%) con destino a los fondos de pensiones de la entidad destinataria de dichos recaudos. En caso de no existir pasivo pensional en dicha entidad, el porcentaje se destinará al pasivo pensional del respectivo municipio o departamento". (Subrayado fuera de texto)

El artículo primero de la Ley 367 de 1997, autoriza a la Asamblea del Departamento del Huila para que "ordene la emisión de la estampilla "Prodesarrollo de la Universidad Surcolombiana en el Departamento del Huila", cuyo producido se destinará a los programas de construcción y adecuación de la planta física de las sedes y subsedes de Neiva, Garzón, Pitalito y La Plata, y para los programas de dotación y mantenimiento de materiales y equipos".

Por su parte, el artículo séptimo autoriza al Departamento del Huila "para recaudar los valores producidos por el uso de la estampilla que aquí se autorizan; para manejarlos en cuentas presupuestales de destinación específica dirigidas a la inversión en el mismo

Departamento en que se originaron y para coordinar la planificación y el gasto correspondiente con la sede principal de la Universidad en mención”.

CONCLUSIÓN

El 20% de retención sobre la estampilla “Prodesarrollo de la Universidad Surcolombiana en el Departamento del Huila” corresponde a un ingreso que debe registrar la respectiva entidad territorial.

Lo anterior, teniendo en cuenta que conforme a lo establecido en el artículo 47 de la Ley 863 de 2003, en caso de no existir pasivo pensional en la entidad beneficiaria de los recursos de la estampilla, el porcentaje de retención debe destinarse al pasivo pensional del respectivo municipio o departamento, situación que de acuerdo con la información por usted suministrada, se presenta en la Universidad Surcolombiana, en la medida que ésta no tiene a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones.

En consecuencia, la Universidad Surcolombiana debe reconocer como ingreso el 80% del valor de la estampilla, para lo cual afectará las cuentas 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, subcuenta 140122-ESTAMPILLAS y 4110-NO TRIBUTARIOS, subcuenta 411027-ESTAMPILLAS.

CONCEPTO 55072 DE OCTUBRE 29 DE 2004

TEMA: Activos

SUBTEMA: Reconocimiento de un Banco de Germoplasma de Gusanos de Seda

Doctor
FERNANDO TORRES CASTAÑO
Director
Centro de Desarrollo Tecnológico de Sericultura-C.D.T.S.
Pereira – Risaralda

ANTECEDENTES:

Este despacho se permite atender su comunicación radicada con el expediente 20049–55939, en el sentido en que fue formulada.

En su consulta nos informa que la entidad administra un Banco de Germoplasma de Gusanos de Seda (*Bombyx mori*) el cual según instrucción de la División de Desarrollo

Tecnológico y Protección Sanitaria del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural se puede usar comercialmente, pero no puede apropiarse de las líneas puras. Este Banco está valorado en \$208.000.000, pero hasta la fecha no está incluido en la contabilidad, a pesar de que la Contraloría General de la República en varias auditorías ha solicitado la contabilización de este activo.

Por lo anterior, solicitan indicar cómo se debe proceder para dichos registros, ya que la entidad no posee ningún título o documento que la acredite como propietaria del bien.

CONSIDERACIONES:

Teniendo en cuenta la especificidad técnica de la consulta se solicitó aclaración telefónica a la misma y en esta se pudieron precisar, a través del Director de la entidad, los siguientes puntos:

No es un banco de germoplasma, sino una colección de líneas puras para los gusanos de seda. La entidad no compró estas líneas que son raza china, se consiguen como investigación y apropiación de tecnología. No hay derechos de propiedad, la entidad lo que hace es cruzarlas para mantenerlas. Adicional a lo anterior, la entidad realiza un proceso de cruce y produce unos híbridos, los cuales pueden considerarse de propiedad del centro, por cuanto se puede demostrar la propiedad intelectual y el avance científico.

De acuerdo con las aclaraciones, consideramos que los puntos a resolver en la consulta deben enfocarse a determinar si ameritan que los hechos y avances técnicos en desarrollo de la función de investigación, capacitación y transferencia de tecnología en materia de Sericultura que realiza la entidad deben ser objeto de reconocimiento en su contabilidad.

Al respecto es importante anotar que en el Catálogo de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP existe la cuenta 1970-INTANGIBLES, la cual se describe como *"Costo de adquisición, desarrollo o producción del conjunto de bienes inmateriales que constituyen derechos, privilegios o ventajas de competencia para el ente público de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios periodos determinables"*.

De otra parte, en el numeral 1.2.7.1.5. relacionado con las normas técnicas relativas a las cuentas de orden se señala que *"Representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la situación financiera del ente público, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados por el ente público. (...) Las cuentas de orden de control contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte del ente público. (...) Las deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos"*.

Lo anterior para anotar que, en el caso planteado, se deben tener en cuentas todos los elementos que hacen parte de la situación, para decidir si con base en ellos se reconocerán los avances tecnológicos dentro del grupo de activos intangibles, o en cuentas de orden.

Consideramos que si la entidad como producto del desarrollo de su trabajo, relacionado con la investigación y el conocimiento técnico, ha formado un intangible que puede ser demostrado y valuado técnicamente, que represente un incremento patrimonial cierto, y se observe un aporte científico propio que deba darse a conocer, puede ser reconocido y revelado en la cuenta del activo 1970-INTANGIBLES y como contrapartida la cuenta 3237-SUPERAVIT POR FORMACIÓN DE INTANGIBLES.

No obstante, si las circunstancias legales y el desarrollo técnico aplicado no generan una propiedad intelectual que deba ser reconocida como un incremento patrimonial del ente público, consideramos que al existir una forma creíble de darle valor a ese potencial derecho que se tiene para adelantar los procesos de investigación, se debe reconocer en Cuentas de Orden de Control, y al no existir un concepto específico que identifique esta transacción económica, se sugiere utilizar la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES.

CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta las consideraciones expresadas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye:

Si la entidad, como producto del desarrollo de su trabajo, relacionado con la investigación y el conocimiento técnico, ha formado un intangible que puede ser demostrado y valuado técnicamente, que represente un incremento patrimonial cierto, y se observe un aporte científico propio que deba darse a conocer, puede ser reconocido y revelado en la cuenta del activo 1970-INTANGIBLES y como contrapartida la cuenta 3237-SUPERAVIT POR FORMACIÓN DE INTANGIBLES.

Ahora bien, si las circunstancias legales y el desarrollo técnico aplicado no generan una propiedad intelectual que deba ser reconocida como un incremento patrimonial del Ente Público, consideramos que al existir una forma creíble de darle valor a ese potencial derecho que se tiene para adelantar los procesos de investigación, se debe reconocer en Cuentas de Orden de Control. El concepto a utilizar, dado que no existe una cuenta específica que identifique esta transacción económica, se sugiere que corresponda a la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES.

CONCEPTO 60879 DE OCTUBRE 29 DE 2004

TEMA: Inversiones

SUBTEMA: Tratamiento Contable de inversiones en cooperativas

Doctora
PAOLA ERAZO M.
Contador
Instituto Departamental de Salud de Nariño
Pasto, Nariño

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20049-60879, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada.

Consulta que se le indique como contabilizar la inversión hecha por la entidad a la Cooperativa COODESUR al igual que la cuota obligatoria bimensual que se debe aportar, dado que es una entidad de derecho privado.

CONSIDERACIONES

Par dar respuesta a su consulta es pertinente remitirnos al numeral 1.2.7.1.1. de las Normas Técnicas Relativas a los Activos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, publicado en la página web www.contaduria.gov.co, donde se establece que las INVERSIONES comprenden *"Recursos aplicados en la creación y fortalecimiento de los entes públicos, así como en la adquisición de títulos valores, destinados al cumplimiento de políticas sociales, económicas y financieras del Estado. Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control que se tenga sobre el ente emisor"*

El capítulo II Descripciones y Dinámicas del Catálogo General de Cuentas del PGCP, define la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES NO CONTROLANTES en el siguiente sentido: *"Registra el valor de los aportes patrimoniales representados en cuotas o partes de interés social o en acciones de baja bursatilidad, o que no se coticen en bolsa, las cuales no le permiten al sector público controlar o ejercer influencia importante sobre la entidad emisora"*

El numeral 1.2.7.1.4. de las Normas Técnicas Relativas a las Cuentas de Actividad Financiera, Económica o Social del PGCP, en lo relacionado con los GASTOS señala que *"Corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público "*

Así las cosas, el aporte que realiza la entidad con el objeto de contribuir con la creación y fortalecimiento de la cooperativa para desarrollar fines del Estado, se debe reconocer y registrar en el grupo 12-INVERSIONES. Ahora bien, dado que esta inversión no le otorga control sobre la misma, debe reconocerse contablemente en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES NO CONTROLANTES, subcuenta 120750-EN ENTIDADES DEL SECTOR SOLIDARIO.

En cuanto a la cuota obligatoria, y teniendo en cuenta lo establecido en los estatutos de COODESUR, la parte que corresponde al aporte social debe registrarse en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES NO CONTROLANTES, subcuenta 120750-EN ENTIDADES DEL SECTOR SOLIDARIO y la que se destina para gastos de administración se registrará en la cuenta 5211-GENERALES, subcuenta 521108-GASTOS DE ASOCIACIÓN, si se encuentra reconocida en el presupuesto de la entidad como gasto de funcionamiento, o en la cuenta 5601-SALUD, subcuenta 560105-GENERALES si se encuentra presupuestada como gastos de inversión.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que el aporte realizado por la entidad a la cooperativa se reconocerá en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES NO CONTROLANTES, subcuenta 120750-EN ENTIDADES DEL SECTOR SOLIDARIO siempre que los recursos se destinen a la creación y fortalecimiento de la entidad para cumplir fines del Estado, y que dicho aporte no otorgue control sobre la cooperativa.

Con respecto a la cuota obligatoria, la parte correspondiente al aporte social, debe registrarse en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES NO CONTROLANTES, subcuenta 120750-EN ENTIDADES DEL SECTOR SOLIDARIO, y la parte destinada a gastos de administración en la cuenta 5211-GENERALES, 521108-GASTOS DE ASOCIACIÓN, si se encuentra reconocida en el presupuesto de la entidad como gasto de funcionamiento, o en la cuenta 5601-SALUD, subcuenta 560105-GENERALES si se encuentra presupuestada como gastos de inversión.

CONCEPTO 55465 DE NOVIEMBRE 04 DE 2004

TEMA: 1. Propiedades, planta y equipo

**SUBTEMAS: 1.1 Gastos por depreciación
1.2 Procedimiento de ajuste de la pérdida**

Doctor
AQUILINO CALLEJAS GONZALEZ
Gerente
Asesores y Consultores de Gestión ACG Ltda.
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con expediente 20048-55465, este despacho se permite atender su consulta en la que nos plantea lo siguiente:

Un municipio trasladó a una empresa la propiedad, planta y equipo necesario para la prestación de los servicios de acueducto, alcantarillado y aseo, los cuales la respectiva empresa los registró en su contabilidad y prestó los servicios directamente hasta el mes de marzo de 2003. A partir de abril de 2003, estos activos fueron dados en arrendamiento a una nueva empresa que se encarga de prestar los servicios de acueducto y alcantarillado.

La empresa arrendadora que tiene registrada la propiedad, planta y equipo ha venido registrando la depreciación de estos activos, a pesar de que el usufructo de los mismos los tiene la nueva empresa que presta los servicios mencionados anteriormente. El valor de la depreciación es mucho más alto que el valor que se recibe por el arrendamiento de los activos, lo cual ha originado pérdidas en los resultados de la empresa arrendadora.

Por lo anterior, se pregunta:

1. ¿Qué procedimiento contable y administrativo deberá establecer la empresa que arrendó los activos para trasladar el gasto por depreciación al arrendatario, teniendo presente que este último es el que actualmente está usufructuando dichos activos redes líneas y cables, y materiales y equipos?
2. ¿Teniendo presente que la empresa que arrendó los activos ha tenido una pérdida neta en el período enero-junio de 2004, causada principalmente por la contabilización de los

gastos por depreciación de los activos entregados en arriendo, ¿qué procedimiento contable o mecanismo debe aplicar para ajustar dicha pérdida?

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a sus inquietudes es importante remitirnos, en primera instancia, a las normas técnicas de las propiedades, planta y equipo que están contenidas en el numeral 1.2.7.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública–PGCP, en el cual se establece que: *"Comprende los bienes tangibles adquiridos, construidos, o que se encuentran en tránsito, en construcción, en mantenimiento, o en montaje y que se utilizan para atender necesidades sociales, mediante la producción de bienes, la prestación de servicios, o para la utilización en la administración o usufructo del ente público, (...)"*(subrayado nuestro).

Igualmente, el Catálogo General de Cuentas del PGCP describe el Grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, como los *"Bienes de propiedad del ente público que se adquieren con el propósito de utilizarlos en la producción de bienes, prestación de servicios o en el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. (...)"*. (Subrayado nuestro).

El numeral 1.2.7.1.1 del PGCP, establece que *"Por regla general la depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos a la generación de productos o servicios del ente público. (...)"*

El Principio de Contabilidad Pública de Asociación de ingresos, costos y gastos, enuncia: *"Los flujos monetarios que representen ingresos, costos y gastos deben estar adecuadamente asociados en el período contable. (...)"*.

Es importante en este punto hacer mención del postulado de contabilidad pública de confiabilidad, del numeral 1.2.1. del PGCP, en el cual se anota: *"Considerando que los usuarios requieren información contable razonable que soporte sus decisiones, el postulado de confiabilidad se enuncia de la siguiente manera: La información contable pública busca revelar con razonabilidad, los hechos financieros, económicos y sociales de los entes públicos, garantizando que ésta no privilegia a usuarios específicos"*.

También debemos tener en cuenta los requisitos de la información contable pública definidos en el numeral 1.2.5 del PGCP, especialmente el de Objetiva que se define en el sentido de que la información contable pública, *"Debe elaborarse a partir de hechos existentes, con base en un conocimiento preciso, seguro, profundo y claro de lo que acontece en un ente público"*.

De acuerdo con la definición en el Diccionario Jurídico Colombiano, *"El arrendamiento – según definición del código civil- es un contrato en que las partes se obligan recíprocamente, la una a conceder el goce de una cosa, o a ejecutar una obra o servicio, y la otra a pagar por este goce, obra o servicio un precio determinado"*.

Con base en las normas y conceptos contables analizados, se debe entender que en el caso planteado, el arrendatario de los activos no es el propietario de dichos bienes y por

tanto, no deben aparecer registrados en propiedades, planta y equipo, al no ser el titular de los mismos. Al darse esta condición, consideramos que tampoco es procedente el reconocimiento y registro de depreciación, porque no es dueño de dichos bienes. Por la utilización o usufructo de ellos, el arrendatario está reconociendo un valor a título de contraprestación.

Ahora bien, dado que los bienes están registrados por el titular de los mismos, es decir la arrendadora, consideramos que de todas maneras los está usufructuando, al recibir en contraprestación el valor del arrendamiento. En este sentido, consideramos que la depreciación debe reconocerse y registrarse en la entidad propietaria de estos activos.

La situación económica que se describe, en el sentido de que se origina una pérdida por el mayor valor de la depreciación que se registra frente al valor recibido como contraprestación por el uso de los activos, consideramos que es el fiel reflejo de lo que está sucediendo. Por lo cual, es la administración quien debe evaluar a la luz de un análisis de viabilidad económica, la pertinencia o no de contratos en esas condiciones, y no sobre la base de encontrar a través de la contabilidad, procedimientos que no revelen la verdadera situación de los entes públicos.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye que:

El arrendatario de los activos no es el propietario de los mismos y por esa razón no los debe tener registrados en las propiedades, planta y equipo. Por lo mismo, consideramos que tampoco es procedente el reconocimiento y registro de gasto por depreciación. Por la utilización o usufructo de ellos, el arrendatario está reconociendo un valor a título de contraprestación.

Dado que los bienes están registrados por el titular de los mismos, es decir la empresa arrendadora, consideramos que de todas maneras los está usufructuando al recibir en contraprestación el valor del arrendamiento. En este sentido, entendemos que la depreciación debe reconocerse y registrarse en la entidad propietaria de estos activos.

La situación económica que se describe, en el sentido de que se origina una pérdida por el mayor valor de la depreciación que se registra frente al valor recibido como contraprestación por el uso de los activos, consideramos que es el fiel reflejo de lo que está sucediendo. Por lo cual, es la administración de la empresa quien debe evaluar a la luz de un análisis de viabilidad económica, la pertinencia o no de contratos en esas condiciones, y no sobre la base de encontrar a través de la contabilidad, procedimientos que no revelen la verdadera situación de los entes públicos, lo cual estaría en contravía de lo que establece el postulado de confiabilidad y el requisito de objetividad.

CONCEPTO 58938 DE NOVIEMBRE 11 DE 2004

TEMA: Títulos Judiciales

SUBTEMA: Reconocimiento

Doctora
CELINEA OROSTEGUI DE JIMÉNEZ
Directora Ejecutiva
Consejo Superior de la Judicatura
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20049-58938, mediante la cual consulta acerca del reconocimiento y registro de los títulos judiciales, este Despacho se permite atender su consulta.

Informa la entidad que "de conformidad con el artículo 1º de la Ley 66 de 1993, son depósitos judiciales aquellas sumas de dinero consignadas a órdenes de los despachos judiciales. Dichos depósitos según lo dispuesto por el artículo 203 de la Ley 270 de 1996, se constituyen mediante consignación, en el Banco Agrario, efectuada por un particular a favor de otro que es parte de un proceso judicial y no a favor del despacho. (...) Solamente, es el juzgado quien puede ordenar mediante providencia judicial la entrega de dichos dineros, al particular que le corresponder".

"A partir del 1º de julio de 2002 la constitución de un depósito judicial, por regla general, no genera la expedición de un título, basta el recibo de consignación. (...)

Los títulos judiciales existentes los conservan los despachos judiciales y el Consejo Superior de la Judicatura en las Oficinas Judiciales, (...)

Conservar los títulos judiciales, que no son títulos valores ni documentos representativos de sumas de dinero, no implica ninguna obligación financiera directa o contingente de la entidad, puesto que al presentarse un cobro indebido, su reposición correspondería a la compañía aseguradora y tal obligación únicamente se asumiría, con el presupuesto o el patrimonio público de la entidad, como consecuencia de decisión judicial proferida en el respectivo proceso".

En tal sentido, la entidad consulta si es viable o no contabilizar el valor de los títulos judiciales, y en caso afirmativo, cuáles serían las cuentas que debe utilizar.

CONSIDERACIONES

Conforme al artículo 1º de la Ley 66 de 1993, por la cual se reglamenta el manejo y aprovechamiento de los depósitos judiciales, éstos corresponden a *“Las cantidades de dinero que, de conformidad con las disposiciones legales y vigentes deben consignarse a órdenes de los despachos de la Rama Judicial (...)”*

El artículo 7º de la Ley 66 de 1993 establece que *“El Consejo Superior de la Judicatura ejercerá el debido control sobre las autoridades judiciales con el fin de que se constituyan y decreten en debida forma los depósitos judiciales, multas y demás recursos a que se refiere la presente Ley, y asimismo, para que se realicen las consignaciones correspondientes”*.

El artículo 9 y el párrafo de la misma Ley señalan términos de prescripción de los depósitos judiciales a favor del “Tesoro Nacional”.

El Acuerdo 412 de 1998 expedido por la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, reglamenta los procedimientos para el manejo adecuado y eficiente de los depósitos judiciales, específicamente la apertura de cuentas, la constitución del depósito judicial y expedición de títulos, entrega y pago de los mismos, el endoso, etc.

En el artículo 2º, la Resolución número 102 del 6 de febrero de 2003 expedida por el Procurador General de la Nación, se asigna a la Procuraduría Delegada para la Vigilancia Judicial y Policía Judicial la facultad para intervenir ante las autoridades judiciales y administrativas a fin de velar por el adecuado manejo de los depósitos judiciales.

De todo lo anterior puede interpretarse que el término “a órdenes de los despachos de la Rama Judicial” implica la obligatoriedad de un manejo eficiente de recursos independientemente de que los títulos judiciales se expidan a favor de un tercero, por cuanto la cuenta bancaria en que son depositados los recursos se abre a nombre del despacho, los dineros no son entregados sin su autorización y previo endoso del título y, en dado caso, que cumpla los términos establecidos en la Ley sin que dichos recursos hayan sido reclamados, prescriben los depósitos a favor del “Tesoro Nacional”.

Ahora bien, el numeral 1.2.7.1.5 del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública que contiene las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden señala que estas *“Representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la situación financiera del ente público, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados por el ente público. Incluye igualmente, el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable y la utilizada para propósitos tributarios.*

(...) El reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo, debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables a cada concepto”. (Subrayado fuera de texto).

Las cuentas de orden se revelan atendiendo su naturaleza en deudoras y acreedoras. Así mismo, teniendo en cuenta la posibilidad de ocurrencia de hechos que puedan llegar a

afectar la situación financiera del ente público y la necesidad de contar con información detallada sobre aspectos administrativos, transacciones con terceros, así como la necesaria para conciliar la información contable y tributaria, en contingentes, de control y fiscales. (...)

Las cuentas de orden de control comprenden las operaciones que el ente público realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera. Igualmente incluyen aquellas que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Para efectos de revelación en las cuentas deudoras y acreedoras de control se clasifican los bienes, propios o de terceros, los derechos y los compromisos que exigen seguimiento y control'.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contiene la Cuenta 9306–BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, que se describe como: "Valor de los bienes de propiedad de terceros recibidos por el ente público para su salvaguarda o custodia".

CONCLUSIÓN

Como quiera que los títulos judiciales expedidos constituyen documento soporte de los depósitos judiciales consignados en las cuentas autorizadas de los despachos judiciales y que, conforme el artículo 7º de la Ley 66 de 1993, es función del Consejo Superior de la Judicatura ejercer el control sobre dichos recursos, este despacho considera pertinente efectuar el registro de dichos valores en la Clase 9-CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS, Grupo 93–ACREEDORAS DE CONTROL, Cuenta 9306–BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, Subcuenta 930616-PAGARÉS, LETRAS DE CAMBIO Y OTROS. La contrapartida corresponde a la subcuenta 991502-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA.

CONCEPTO 59942 DE NOVIEMBRE 18 DE 2004

TEMA: Catálogo General de Cuentas

SUBTEMA: Creación de subcuentas

Doctor
JORGE HUMBERTO MEJIA CASTAÑO
Contador General

ANTECEDENTES

En atención a su correo electrónico radicado con el expediente 20049-59942, este despacho se permite atender su consulta.

Solicita la creación de subcuentas para el registro de los siguientes conceptos:

1. En la cuenta 0212-RECAUDOS EN PAPELES Y OTROS no existe una subcuenta para el registro de las Tasas, por tanto las transacciones que se dan por este concepto y que no son recaudados en efectivo se están registrando en la subcuenta 021212-OTROS IMPUESTOS MUNICIPALES Y DISTRITALES.

Así mismo, en el municipio se presentan recaudos en papeles por concepto de "otros ingresos corrientes no tributarios". La subcuenta para recaudos en efectivo por este concepto es la 021152, pero en la cuenta 0212-EJECUCIÓN EN PAPELES Y OTROS no existe una subcuenta que registre el mismo concepto. Actualmente la transacción se registre en la subcuenta 021290-OTROS INGRESOS PRESUPUESTALES, lo que genera una inconsistencia al validar la información del presupuesto de ingresos.

2. Cuando una cuenta contable esta asociada a varios rubros presupuestales y uno de estos se encuentra sobre-ejecutado, presupuestalmente los recursos no aforados se registran en la cuenta 0246-RECAUDOS POR INGRESOS NO AFORADOS, sin embargo al analizar la sumatoria total de la cuenta 0206-INGRESOS POR EJECUTAR presenta saldo en el presupuesto de ingresos por recaudar. Por lo anterior se solicita estudiar la forma de subsanar la inconsistencia técnica.

3. El municipio recibe ingresos por concepto de "Cesión de Fajas", que se registra como "Otros impuestos municipales", lo que genera que se revele un porcentaje superior al 5% del valor de la cuenta. Por tal razón solicita la creación de una subcuenta para registrar este ingreso.

CONSIDERACIONES

1. El Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP describe el grupo 02-PRESUPUESTO DE INGRESOS como aquel "(...) Con el fin de registrar la ejecución presupuestal de los ingresos del ente público se han establecido cuentas que representan la situación particular de cada rubro del presupuesto de ingresos en un momento determinado".

Describe la cuenta 4110-INGRESOS FISCALES NO TRIBUTARIOS como los "Ingresos originados en tasas y derechos pagados a cambio de bienes y servicios, así como también por concepto de regalías. El pago de los ingresos no tributarios es la retribución abonada por el usuario de un servicio a cargo del Estado, en contrapartida a las prestaciones o ventajas que obtiene de éste".

2. Igualmente describe la cuenta 0206-INGRESOS POR EJECUTAR como la que "Representa los recursos pendientes de recaudo o ejecución, del presupuesto de ingresos para la vigencia fiscal, en cada una de las entidades, conforme a lo establecido en las disposiciones legales, así como las adiciones o reducciones que afectan el presupuesto de la vigencia".

El numeral 3.1.5.2 – Validación aritmética relativo a los procedimientos para la presentación de la información y estados contables establece: "Este proceso se encarga de

validar que la sumatoria de los valores reportados en el nivel de subcuentas coincida con el valor reportado en el nivel de cuenta, que la sumatoria de los valores en las cuentas coincida con el valor reportado en el nivel de grupo y que la sumatoria de los valores reportados en los grupos coincida con los valores reportados en el nivel de clase”.

Así mismo, cada subcuenta tiene como contrapartida la misma subcuenta en cada una de las etapas del proceso presupuestal, desde la aprobación hasta la ejecución, que sumados en forma algebraica debe dar cero. Así las cosas, ninguna de las subcuentas que conforman la cuenta 0206-INGRESOS POR EJECUTAR, puede ser superior al mismo rubro en la cuenta 0201-INGRESOS APROBADOS.

El numeral 1.2.6.2 del PGCP define el principio de “Causación” en los siguientes términos: “Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos.

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”.

En tal sentido, la causación del ingreso solo se relaciona con la ejecución del presupuesto y su registro en las cuentas clase cero, cuando de un hecho económico origina simultáneamente la causación y el recaudo del ingreso.

3. El Catálogo General de Cuentas del PGCP describe la cuenta 0212–EJECUCION EN PAPELES Y OTROS como la que “(...) representa el valor recaudado en papeles durante la vigencia tales como CERT, TIDIS, Bonos y Títulos emitidos, y otras formas de cancelación que no implique ingresos en efectivo, que de conformidad con las disposiciones legales estén autorizados para recibirse por concepto de ingresos del Presupuesto. (...)”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye que:

1. La utilización de la cuenta 0212-EJECUCION EN PAPELES Y OTROS requiere que la administración cuente con la autorización previa para recibir otras formas de cancelación diferente al efectivo por concepto de ingresos; por eso no se consideró en esta cuenta la posibilidad de recibir papeles y otros en parte de pago por conceptos diferentes a los tributarios. No obstante, se ha tomado nota de la inquietud para la revisión integral que se viene adelantando del PGCP, para la cual le solicitamos hacernos llegar los documentos que sustenten la creación de este concepto.

2. No existe inconsistencia entre las cuentas de la contabilidad financiera y la cuenta 0206-INGRESOS POR EJECUTAR, porque presupuestalmente el ingreso es de caja y no de causación. La causación del ingreso solo se relaciona con la ejecución en las cuentas de la Clase cero cuando un hecho económico origina simultáneamente la causación y el recaudo.

De otra parte, la validación aritmética de las subcuentas en las etapas del proceso presupuestal es independiente de las cuentas que conforman el Estado de Actividad y Resultado.

3. Con respecto al impuesto "Cesión de fajas", le solicitamos enviar copia de la disposición legal que estableció el gravamen para adelantar el estudio respectivo y evaluar la pertinencia de su solicitud.

CONCEPTO 60760 DE DICIEMBRE 02 DE 2004

TEMA: Plan General de Contabilidad Pública

SUBTEMA: Cambio en la estructura de ingresos y cuentas por cobrar del servicio de telecomunicaciones

Doctor
MAURICIO RAMOS ARANGO
Vicepresidente Financiero y Administrativo
COLOMBIA TELECOMUNICACIONES S.A. E.S.P.
Ciudad

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación, radicada con el expediente 200410-60760, con la cual envía una propuesta de cambio relacionada con la estructura de las cuentas del servicio de telecomunicaciones, en particular de los conceptos 1408 y 4335-SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES, y espera comentarios al respecto, sobre la cual me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

En el numeral 2.1.1.2 Grupos, del modelo instrumental del Plan General de Contabilidad Pública, se determina que "La definición de los Grupos, Cuentas y Subcuentas, está reservada para la Contaduría General de la Nación. A partir de allí, los entes públicos podrán habilitar, discrecionalmente, niveles auxiliares en función de sus necesidades específicas." (Subrayado fuera de texto).

No obstante, el artículo 13 de la Ley 689 de 2001 mediante la cual se modifica parcialmente la Ley 142 de 1994, señaló que el artículo 79 quedará así:

"Artículo 79. Funciones de la Superintendencia. Las personas prestadoras de servicios públicos y aquellas que, en general, realicen actividades que las haga sujetos de aplicación

de las Leyes 142 y 143 de 1994, estarán sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos. Son funciones de esta las siguientes: (...)

4. Establecer los sistemas uniformes de información y contabilidad que deben aplicar quienes presten servicios públicos, según la naturaleza del servicio y el monto de sus activos, y con sujeción siempre a los principios de contabilidad generalmente aceptados."

A su vez en el artículo 14 de esta Ley expresa: "Adiciónase el siguiente artículo nuevo a la Ley 142 de 1994.

Artículo nuevo. Del sistema único de información. Corresponde a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en desarrollo de sus funciones de inspección y vigilancia, establecer, administrar, mantener y operar un sistema de información que se surtirá de la información proveniente de los prestadores de servicios públicos sujetos a su control, inspección y vigilancia, para que su presentación al público sea confiable, conforme a lo establecido en el artículo 53 de la Ley 142 de 1994.

El sistema de información que desarrolle la Superintendencia de Servicios Públicos será único para cada uno de los servicios públicos, actividades inherentes y actividades complementarias de que tratan las Leyes 142 y 143 de 1994, y tendrá como propósitos: (...)" (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Resolución 1416 de 1997 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPPDD, mediante la cual se expide y adopta el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, contiene las siguientes consideraciones: "Que de acuerdo con las funciones establecidas en la Ley 142 de 1994 y el Decreto 548 de 1995, corresponde a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, establecer los sistemas uniformes de información y contabilidad que deben aplicar las entidades públicas, privadas o mixtas que presten servicios públicos domiciliarios, según la naturaleza del servicio y el monto de sus activos, y con sujeción siempre a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Que el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de Acueducto, Alcantarillado, Aseo, Energía, Gas Combustible y Telecomunicaciones, se elaboró observando las normas y la metodología establecidas en el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado y adoptado según Resolución No.4444 del 21 de noviembre de 1995, expedida por la Dirección General de la Contabilidad Pública.

Que el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de Acueducto, Alcantarillado, Aseo, Energía, Gas Combustible y Telecomunicaciones, tiene como finalidad lograr la uniformidad, centralización y consolidación de la contabilidad de las mismas, así como atender las necesidades de información en el ejercicio de las funciones de inspección, control y vigilancia, en aras de la eficacia de los organismos de control y vigilancia del Estado.

Que el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de Acueducto, Alcantarillado, Aseo, Energía, Gas Combustible y Telecomunicaciones,

constituirá una herramienta de información adecuada para la formulación de los modelos de: tarifas, subsidios, indicadores, esquemas de competencia y evaluación de gestión.”

CONCLUSIÓN

En primer lugar, me permito manifestarle que la Contaduría General de la Nación-CGN ha dispuesto que en la estructura del código contable el nivel auxiliar debe ser definido por las entidades de acuerdo a sus necesidades, no obstante, tratándose de Empresas Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios, los cambios deben ser propuestos a la Superintendencia que los vigila, para que el estudio correspondiente atienda los criterios técnicos que requiere el sector de telecomunicaciones.

Por lo tanto, en cuanto a los auxiliares de la subcuenta 140806-DEUDORES - SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES, la CGN no tiene comentario alguno puesto que la evaluación en su totalidad le corresponde a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPD.

En segundo lugar, considero conveniente remitirle el detalle de la cuenta 4335-SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES, debido a que algunos códigos sugeridos en su comunicación tuvieron vigencia en períodos anteriores y teniendo en cuenta que un código utilizado en periodos anteriores no puede ser reutilizado con conceptos nuevos, se hace necesaria la revisión de la propuesta.

En particular me permito ilustrar la situación de la cuenta en mención en el siguiente cuadro:

Puede observarse que:

1. Los conceptos sugeridos e identificados con los números 1,2 y 3, entre paréntesis, fueron eliminados en el año 1996. Siendo posible su reutilización, la única condición es que sea el mismo código con el mismo nombre. Sin embargo, es pertinente estudiar con las empresas del ramo la clasificación en Local, Rural y Pública puesto que existe la posibilidad de otras clasificaciones, por ejemplo, las que podrían surgir de las combinaciones de los numerados con el 7.
2. Los identificados con 4,5 y 6 son conceptos que actualmente existen en el Catálogo General de Cuentas, sin embargo, en la comunicación sugiere su creación.
3. Los que se encuentran sin identificación, son los que no existen actualmente y por lo tanto serán los que sirvan como base para adelantar el estudio que actualmente se encuentra en la fase de planeación por parte de la SSPD.

Por último, pongo a su disposición el anexo de las cuentas vigentes y no vigentes, de manera que la revisión y actualización cuente con mayores elementos de juicio.

CONCEPTO 62314 DE DICIEMBRE 9 DE 2004

TEMA: Devolución recursos distribuidos por el FRISCO

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
MARTHA HERNÁNDEZ PULIDO
Coordinadora Grupo Gestión Financiera
Dirección Nacional de Estupefacientes

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200410-62314, en la cual consulta el registro contable del reintegro al Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado –FRISCO, de los recursos distribuidos a la Fiscalía General de la Nación durante las vigencias 2002 y 2003, los cuales no fueron ejecutados. Lo anterior, teniendo en cuenta que al no ser ejecutados los recursos, deben ser distribuidos nuevamente por el Consejo Nacional de Estupefacientes-CNE.

CONSIDERACIONES

El artículo 12 "Gastos judiciales orientados a acciones y actuaciones judiciales de extinción de dominio", de la Resolución 001 de 2001 señala que "(...) Dentro de este concepto se entienden incluidos los gastos que distribuya el CNE, en cuanto estén orientados a dinamizar las acciones de extinción de dominio de que trata el artículo 2º de la Ley 333 de 1996, en concordancia con las acciones que deban emprenderse para la interacción entre las entidades legitimadas, la Fiscalía General de la Nación y los jueces competentes".

El Decreto 2888 del 27 de diciembre de 2001 estableció en el presupuesto de la Dirección Nacional de Estupefacientes, para la vigencia fiscal de 2002, un rubro por concepto de Otras transferencias, previa distribución del Consejo Nacional de Estupefacientes, por valor de \$970 millones.

Mediante el Acta 001 del 16 de enero de 2002, el Consejo Nacional de Estupefacientes autorizó a la Dirección Nacional de Estupefacientes destinar la suma de \$250 millones a las funciones asignadas por la Ley a la Fiscalía General de la Nación.

En tal sentido, con la Resolución 420 de 2002, expedida por la Dirección Nacional de Estupefacientes y aprobada por la Dirección General de Presupuesto Nacional, se hizo una distribución en el presupuesto de gastos de funcionamiento para la vigencia fiscal de 2002, asignando a la Fiscalía General de la Nación la suma de \$250 millones.

De otra parte, el artículo 19 de la Ley 793 de 2002 establece que "Los gastos que se generen con ocasión del trámite de la acción de extinción del dominio, así como los que se presenten por la administración de los bienes en el Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado, se pagarán con cargo a los rendimientos financieros de los bienes que han ingresado a dicho fondo, salvo que la sentencia declare la improcedencia de los bienes".

El párrafo del citado artículo señala que "Corresponde al Consejo Nacional de Estupefacientes la destinación de los rendimientos financieros, de acuerdo con los soportes que para el efecto presenten las entidades miembros de dicho órgano".

El Decreto 3200 del 27 de diciembre de 2002 estableció en el presupuesto de la Dirección Nacional de Estupefacientes, para la vigencia fiscal de 2003, un rubro por concepto de Otras transferencias, previa distribución del Consejo Nacional de Estupefacientes, por valor de \$1.307.8 millones.

Con el Acta 002 del 4 de abril de 2003, el Consejo Nacional de Estupefacientes autorizó a la Dirección Nacional de Estupefacientes destinar la suma de \$250 millones a las funciones asignadas por la Ley a la Fiscalía General de la Nación.

Mediante la Resolución 364 de 2003, expedida por la Dirección Nacional de Estupefacientes y aprobada por la Dirección General de Presupuesto Nacional, se hizo una distribución en el presupuesto de gastos de funcionamiento para la vigencia fiscal de 2003, asignando a la Fiscalía General de la Nación la suma de \$250 millones.

Con el oficio DNAF00435 del 3 de agosto de 2004, la Directora Administrativa y Financiera de la Fiscalía General de la Nación informó que los recursos asignados no fueron ejecutados durante las vigencias respectivas. En consecuencia fueron reintegrados a la Dirección Nacional de Estupefacientes.

De otra parte, la cuenta 4705-APORTE Y TRASPASO DE FONDOS RECIBIDOS, del Catálogo General de Cuentas, del Plan General de Contabilidad Pública, registra el "Valor de los recursos recibidos por los entes públicos para gastos de funcionamiento, transferencias, servicio de la deuda interna y externa, e inversión. Así mismo, incluye el valor de los reintegros recibidos por las tesorerías, de fondos girados por éstas en vigencias anteriores". (Subrayado fuera de texto)

La cuenta 5705-APORTE Y TRASPASO DE FONDOS GIRADOS, registra el "Valor de los recursos girados a los entes públicos para gastos de funcionamiento, transferencias, servicio de la deuda interna o externa e inversión. Así mismo, incluye el valor de los reintegros girados por las entidades a las tesorerías, de fondos recibidos en vigencias anteriores. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que la asignación de recursos a la Fiscalía General de la Nación, para las vigencias 2002 y 2003, implicó la reducción del Presupuesto de gastos de funcionamiento de la DNE-FRISCO y no su ejecución, el giro de los recursos debió

registrarse en la cuenta 5705-APORTES Y TRASPASO DE FONDOS GIRADOS, y su recepción por parte de la Fiscalía en la cuenta 4705-APORTES Y TRASPASO DE FONDOS RECIBIDOS.

Por otra parte, y guardando consistencia con el procedimiento anteriormente citado, el registro del reintegro debe atender las descripciones y dinámicas de las cuentas 5705 y 4705, es decir, la Fiscalía debe registrar el reintegro de los recursos recibidos en vigencias anteriores, debitando la cuenta 5705-APORTES Y TRASPASO DE FONDOS GIRADOS y acreditando la cuenta del efectivo que corresponda. Por su parte, la DNE debe registrar un débito en la cuenta que corresponda del efectivo, acreditando la cuenta 4705-APORTES Y TRASPASO DE FONDOS RECIBIDOS.

Finalmente, no está de más señalar que a medida en que las citadas cuentas registran operaciones que necesariamente involucran el traslado de flujos de efectivo entre entidades públicas, no es procedente aplicar el principio de Causación señalado en el numeral 1.2.6.2 del PGCP para reconocer obligaciones y derechos, originados en la distribución o el reintegro de los recursos.

CONCEPTO 64053 DE DICIEMBRE 15 DE 2004

TEMA: Plan plurianual de inversiones

SUBTEMA: Registro de programas de inversión pública

Doctora
MARIA EUGENIA BEDOYA MONTOYA
Contadora
Municipio de Sabaneta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200410-64053, en la cual se pregunta ¿Quién debe registrar la aprobación y ejecución de los programas incluidos en el Plan de Desarrollo, las entidades descentralizadas o los Municipios, teniendo en cuenta que el Plan es aprobado por el Concejo Municipal y el Municipio debe mostrar la ejecución total del Plan de Desarrollo?

Igualmente se aclara que las entidades descentralizadas están registrando en sus informes contables la ejecución del Plan de Desarrollo, cuyas fuentes de financiación corresponden a recursos propios y a transferencias del Municipio.

CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a las cuentas de planeación y presupuesto del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en el numeral 1.2.7.1.6-CUENTAS DE PLANEACIÓN, establece que "Las cuentas de planeación representan los valores aprobados y ejecutados de los diferentes programas, subprogramas y proyectos de inversión pública, del plan plurianual de inversiones contenido en los planes de desarrollo de las entidades nacionales y territoriales, que se ejecutan a través del presupuesto de gastos de inversión de cada ente a cargo de los proyectos. (...)

El registro de la totalidad del plan plurianual aprobado al inicio de la vigencia del respectivo plan de desarrollo, debe efectuarse por la administración central del nivel territorial y en la Nación por el Departamento Nacional de Planeación –DNP, con base en las cifras aprobadas. Los demás entes registrarán como plan plurianual aprobado los presupuestos anuales de inversión al inicio de cada vigencia fiscal, los cuales serán objeto de acumulación hasta completar el período de duración del respectivo plan de desarrollo. (...). El registro del plan plurianual ejecutado en cada ente corresponde a la ejecución realizada a través de los presupuestos de inversión de las respectivas vigencias fiscales del plan de desarrollo. (...)" (Subrayado fuera de texto)

Según lo descrito, se debe entender que el Plan Plurianual de Inversiones Aprobado es registrado por el nivel central en el respectivo municipio, en el cual se incluyen todos los proyectos de inversión a ejecutarse durante la vigencia del Plan, tanto por el nivel central como por las entidades descentralizadas.

Las entidades descentralizadas del orden municipal registrarán como Plan Plurianual de Inversiones Aprobado el valor correspondiente al presupuesto de inversión aprobado para el respectivo año, el cual se acumula con los demás presupuestos de inversión aprobados durante la vigencia del Plan.

La ejecución del Plan Plurianual de Inversiones debe ser realizada tanto por la administración central, como por las entidades descentralizadas. Es decir, la administración central registra como ejecución del Plan únicamente las ejecuciones que va realizando a través de la ejecución del presupuesto de inversión. Igualmente, las entidades descentralizadas registran como ejecución del Plan de Inversiones las ejecuciones que realizan a través del presupuesto de inversión.

Ahora bien, cuando el municipio requiera preparar un informe del Plan Plurianual de Inversiones sobre la base de las cuentas de Planeación y Presupuesto, debe tener en cuenta que el total del valor aprobado está en la información de la administración central, y la totalidad de la ejecución del Plan tomará tanto el valor de la administración central como el valor registrado en cada una de las entidades descentralizadas, para obtener la ejecución total del municipio.

CONCLUSIÓN

El Plan Plurianual de Inversiones Aprobado es registrado por el nivel central en el respectivo municipio, en el cual se incluyen todos los proyectos de inversión a ejecutarse

durante la vigencia del Plan, tanto por el nivel central como por las entidades descentralizadas.

Las entidades descentralizadas del orden municipal registrarán como Plan Plurianual de Inversiones Aprobado el valor correspondiente al presupuesto de inversión aprobado para el respectivo año, el cual se acumula con los demás presupuestos de inversión aprobados durante la vigencia del Plan.

La ejecución del Plan Plurianual de Inversiones debe ser realizada tanto por la administración central como por las entidades descentralizadas. Es decir, la administración central registra como ejecución del Plan, únicamente las ejecuciones que ella va realizando a través de la ejecución del presupuesto de inversión. Igualmente las entidades descentralizadas registran como ejecución del Plan de Inversiones las ejecuciones que realizan a través del presupuesto de inversión.

Cuando el municipio requiera preparar un informe del Plan Plurianual de Inversiones sobre la base de las cuentas de Planeación y Presupuesto, debe tener en cuenta que el total del valor aprobado está en la información de la administración central, y la totalidad de la ejecución del Plan tomará tanto el valor de la administración central como el valor registrado en cada una de las entidades descentralizadas, para obtener la ejecución total del municipio.

CONCEPTO 66980 DE DICIEMBRE 27 DE 2004

TEMA: Avances y anticipos entregados

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
ERNESTO MORENO NIETO
Jefe División Financiera
Universidad Pedagógica Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación radicada con el expediente 200411-66980, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada.

Solicita información relacionada con la cuenta que debe utilizarse para el registro del desembolso inicial y los pagos periódicos realizados en la celebración de un contrato de prestación de servicios y otro de administración delegada.

CONSIDERACIONES

La descripción de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS establece que registra los *"Valores entregados por adelantado a contratistas o proveedores para la ejecución de obras, suministro de bienes, prestación de servicios y trámites aduaneros, entre otros"*.

Dicha cuenta se acredita con *"El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances"*.

A su vez, la descripción de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS expresa que registra el *"Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan"*. (...)

"En la subcuenta 142511. "Para construcción de infraestructura", deberán registrarse los pagos efectuados por los entes públicos con el fin de construir infraestructura cuya propiedad le será transferida en un futuro de conformidad con los términos del contrato, momento en el cual deberá reclasificarse a la respectiva subcuenta del grupo 16".

Esta cuenta se acredita con *"El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados de conformidad con las cláusulas convenidas"* y con *"El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo, una vez transferida la propiedad de la infraestructura"*.

Dado que la consulta enmarca dos tipos de contratos, la entidad deberá tener en cuenta que una vez aplicados los anticipos y depósitos entregados deberán afectarse las cuentas que guarden relación con el objeto del respectivo contrato. En este sentido, podrán afectarse las cuentas de GASTOS, COSTOS o PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto se concluye que en el caso del contrato de prestación de servicios, la entidad deberá registrar los anticipos entregados en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Una vez éstos sean aplicados, como resultado del cumplimiento del contrato, deberá disminuirse el valor registrado en dicha cuenta afectando las respectivas cuentas de GASTOS de administración, de operación o inversión, según corresponda a la clasificación presupuestal, o en las cuentas de COSTOS.

Para el caso del contrato de administración delegada, la entidad deberá afectar la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, y una aplicados en desarrollo del contrato, deberá

disminuirse su saldo afectando la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, hasta tanto la obra sea terminada y deba ser reclasificada a la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

CONCEPTO 69704 DE DICIEMBRE 28 DE 2004

TEMA: Saldos Bancarios

SUBTEMA: Manejo de Conciliaciones Bancarias

Doctor
CESAR OSMA PINILLA
Vicepresidente Financiero
Instituto de Seguros Sociales
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación radicada con el expediente 200411-69704, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada.

Solicita consulta sobre los siguientes aspectos:

1. Definición del tiempo límite que se considera para determinar que una conciliación bancaria está al día, teniendo en cuenta que las entidades financieras entregan los extractos bancarios en el mes siguiente de la fecha de corte y que solamente después de recibirlos es que se puede iniciar la labor de efectuar la conciliación.
2. Definición del tiempo límite que se considera para determinar que una partida conciliatoria está al día, teniendo en cuenta que la depuración de las partidas conciliatorias como consecuencia del numeral anterior se inicia cuando se culmina la conciliación, que se requiere un trabajo de campo encaminado a la consecución de los documentos que soportan las operaciones y su posterior registro o ajuste bien sea en los libros de bancos del ISS o en la entidad bancaria, según corresponda.

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.4 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece entre otras características de la información contable pública, la siguiente: "*Universal. Busca incluir la totalidad de los hechos financieros, económicos y sociales de los diferentes entes*".

A su vez, el numeral 1.2.5 determina entre otros requisitos de la información contable pública:

"Oportuna. Debe estar disponible en el momento que sea requerida por el usuario y tener la posibilidad de influir en la toma de decisiones".

"Objetiva. Debe elaborarse a partir de hechos existentes, con base en un conocimiento preciso, seguro, profundo y claro de lo que acontece en ente público".

Por su parte, el Artículo 269 de la Constitución Política expresa que *"En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley (...)".*

A su vez, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993 define los objetivos del Sistema de Control Interno, entre los que destacamos el de garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional; definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos.

El artículo 4º de la misma Ley expresa que toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad; simplificación y actualización de normas y procedimientos; entre otros.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto, y considerando que el manejo de las conciliaciones bancarias es una actuación administrativa basada en los procedimientos establecidos por el Sistema de Control Interno de la entidad, se concluye:

1. Una conciliación bancaria se puede considerar al día, si una vez recibidos los extractos bancarios, la entidad adelanta las acciones necesarias para identificar las diferencias existentes entre dicha información y lo registrado en libros, y logra controlarlas y actualizarlas de manera oportuna.
2. Una partida conciliatoria puede considerarse al día cuando una vez adelantadas las gestiones administrativas y contables necesarias, y guardando coherencia con lo expresado en el numeral anterior, está debidamente reconocida y es posible actualizarla de manera oportuna, a fin de garantizar la inclusión de la totalidad de los hechos financieros, económicos y sociales en los estados contables de la entidad.

El manejo de tiempos es una situación que debe ser controlada y establecida al interior de la entidad, de acuerdo con su proceso operativo y los requerimientos de información.

CONCEPTO 50255 DE DICIEMBRE 29 DE 2004

TEMA: Modificación del Catálogo General de Cuentas

SUBTEMA: Creación de subcuentas

Doctor
HERNANDO LOPERA M.
Director de Contabilidad
Orbitel S.A. E.S.P.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

En atención a su correo electrónico radicado con el expediente 20047-50255, mediante el cual solicita el procedimiento de registro o la creación de subcuentas para algunos conceptos revelados en las Subcuentas "Otros", este Despacho se permite atender su consulta de la siguiente manera:

CONSIDERACIONES

En el numeral 2.1.1.2 Grupos, del modelo instrumental del Plan General de Contabilidad Pública, se determina que "La definición de los Grupos, Cuentas y Subcuentas, está reservada para la Contaduría General de la Nación".

No obstante, el artículo 13 de la Ley 689 de 2001 mediante la cual se modifica parcialmente la Ley 142 de 1994, señaló que el artículo 79 quedará así: "Funciones de la Superintendencia. Las personas prestadoras de servicios públicos y aquellas que, en general, realicen actividades que las haga sujetos de aplicación de las Leyes 142 y 143 de 1994, estarán sujetos al control y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos. Son funciones de esta las siguientes: (...)

4. Establecer los sistemas uniformes de información y contabilidad que deben aplicar quienes presten servicios públicos, según la naturaleza del servicio y el monto de sus activos, y con sujeción siempre a los principios de contabilidad generalmente aceptados." (Subrayado fuera de texto)

A su vez, en el artículo 14 de esta Ley, expresa: "Adiciónase el siguiente artículo nuevo a la Ley 142 de 1994.

Artículo nuevo. Del sistema único de información. Corresponde a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en desarrollo de sus funciones de inspección y vigilancia, establecer, administrar, mantener y operar un sistema de información que se surtirá de la información proveniente de los prestadores de servicios públicos sujetos a su control, inspección y vigilancia, para que su presentación al público sea confiable, conforme a lo establecido en el artículo 53 de la Ley 142 de 1994.

El sistema de información que desarrolle la Superintendencia de Servicios Públicos será único para cada uno de los servicios públicos, actividades inherentes y actividades complementarias de que tratan las Leyes 142 y 143 de 1994, y tendrá como propósitos: (...)” (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Resolución 1416 de 1997 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-SSPPDD, mediante la cual se expide y adopta el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, contiene las siguientes consideraciones: "Que de acuerdo con las funciones establecidas en la Ley 142 de 1994 y el Decreto 548 de 1995, corresponde a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, establecer los sistemas uniformes de información y contabilidad que deben aplicar las entidades públicas, privadas o mixtas que presten servicios públicos domiciliarios, según la naturaleza del servicio y el monto de sus activos, y con sujeción siempre a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Que el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de Acueducto, Alcantarillado, Aseo, Energía, Gas Combustible y Telecomunicaciones, se elaboró observando las normas y la metodología establecidas en el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado y adoptado según Resolución No.4444 del 21 de noviembre de 1995, expedida por la Dirección General de la Contabilidad Pública.

Que el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de Acueducto, Alcantarillado, Aseo, Energía, Gas Combustible y Telecomunicaciones, tiene como finalidad lograr la uniformidad, centralización y consolidación de la contabilidad de las mismas, así como atender las necesidades de información en el ejercicio de las funciones de inspección, control y vigilancia, en aras de la eficacia de los organismos de control y vigilancia del Estado.

Que el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de Acueducto, Alcantarillado, Aseo, Energía, Gas Combustible y Telecomunicaciones, constituirá una herramienta de información adecuada para la formulación de los modelos de: tarifas, subsidios, indicadores, esquemas de competencia y evaluación de gestión.” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

La definición de los Grupos, Cuentas y Subcuentas, está reservada para la Contaduría General de la Nación, sin embargo, tratándose de Empresas Prestadoras de Servicios

Públicos Domiciliarios, la modificación del Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Modelo Instrumental del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, requiere previamente un estudio conjunto con la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, como ente rector de las mismas, con el ánimo de que dichas modificaciones, en el caso de ser necesarias, atiendan los criterios técnicos y de revelación que requiera el sector de servicios públicos domiciliarios.

Lo anterior por cuanto que, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en desarrollo de su función de establecer los sistemas uniformes de información y contabilidad que deben aplicar las entidades públicas, privadas o mixtas que presten servicios públicos domiciliarios, adopta el Plan General de Contabilidad Pública.

Por lo tanto, inicialmente y dadas las características técnicas de los hechos económicos que relaciono a continuación, la entidad debe dirigirse a la Superintendencia de Servicios Públicos para determinar las Cuentas ó Subcuentas habilitadas en el Plan de Contabilidad de entes prestadores de servicios públicos domiciliarios para su registro:

- Comercialización de telefonía celular, entendida ésta como los ingresos percibidos de las compañías celulares mediante sus tarjetas prepago que utilizan la red de la entidad.

Para el efecto, le sugerimos habilitar temporalmente un auxiliar a partir del séptimo dígito para su registro en la Cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS, Subcuenta-140806-SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES con contrapartida en la subcuenta 433517-ACCESO Y USO DE REDES.

- La diferencia entre los cargos de acceso cobrados por minuto por los operadores locales y la liquidación por capacidad realizada por Orbitel en las conciliaciones.

Sin embargo, le sugerimos utilizar temporalmente la subcuenta 147028-RECLAMACIONES E INDEMNIZACIONES A OTROS SECTORES.

- Comisiones que recibe la corporación por comercializar llamadas de larga distancia mediante celulares.

No obstante, le sugerimos utilizar temporalmente la subcuenta 433590-OTROS SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES.

- Valores no utilizados por los clientes en contratos en los cuales se comprometen a consumir una determinada cantidad de minutos por un costo fijo.

Temporalmente le autorizamos a utilizar la subcuenta 481090-OTROS INGRESOS EXTRAORDINARIOS.

- La Contribución hecha al Ministerio de Comunicaciones con base en los servicios prestados por Orbitel regulada por la Resolución 086 de 1997 expedida por la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones y los Decretos 2041 de 1998 y 1972 de 2003.

Temporalmente le autorizamos a utilizar la subcuenta 512090-OTROS IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES.

Ahora bien, respecto a los siguientes hechos económicos me permito informarle:

- Para el registro del material promocional el CGC contiene la Subcuenta 191009-PUBLICIDAD Y PROPAGANDA.
- Para el registro del equipo de aire acondicionado se autoriza la utilización de la Subcuenta 165590-OTRAS MAQUINARIAS Y EQUIPOS.
- Para el registro de las Cámaras de video para seguridad esta habilitada la Subcuenta 165522-EQUIPO DE AYUDA AUDIVISUAL.
- En cuanto al registro de los Contratos de forward de venta de cobertura y del ajuste por diferencia en cambio de los mismos, me permito informarle que en la actualidad la Contaduría General de la Nación adelanta un estudio tendiente a expedir la normatividad para el registro de las Operaciones con Derivados. En tal sentido, es pertinente la utilización de la Subcuentas 242590-OTROS ACREEDORES y 580390-OTROS OTROS AJUSTES POR DIFERENCIA EN CAMBIO, respectivamente, hasta tanto sea expedido el procedimiento respectivo.
- Para el registro de "los valores pagados de más por parte de los clientes o los valores consignados en nuestras cuentas y que no se ha identificado el pagador" y "el valor de los puntos (por los consumos realizados) ganados por los clientes y que aún no han solicitado su redención", el CGC tiene habilitada la subcuenta 242513-SALDOS A FAVOR DE BENEFICIARIOS.
- Para el registro de cobros de cartera de terceros fue creada en la Cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, la subcuenta 290505-Cobro cartera de terceros. Adicionalmente, el CGC contempla en la Cuenta 2425-ACREEDORES las Subcuentas 242510-SEGUROS, 242523-FONDOS DE EMPLEADOS, 242546-CONTRATOS DE MEDICINA PREPAGADA, 242535-LIBRANZAS, 242522-COOPERATIVAS, 242507-ARRENDAMIENTOS.
- Descuentos condicionados. Para efecto de establecer una posición institucional respecto del tratamiento contable de los descuentos, le informo que este tema fue sometido al Comité Técnico y de Doctrina Contable de la Contaduría General de la Nación para su estudio. La decisión adoptada frente al tema será dada a conocer en su oportunidad.
- Para el registro de la amortización de la Cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA, el CGC contiene la Subcuenta 511112-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.
- La causación de los intereses y las comisiones por los bonos emitidos deben ser registrados en las subcuentas habilitadas en las Cuentas 5801-INTERESES y 5802-COMISIONES, respectivamente, considerando que los bonos emitidos por Orbitel S.A. E.S.P. deben ser registrados en el grupo 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO, en las Cuentas y Subcuentas correspondientes para los BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS EMPRESAS

NO FINANCIERAS MUNICIPALES, por cuanto el grupo 26-OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS, conforme a la norma técnica "Comprende la emisión de bonos y títulos que por sus características especiales no se consideran operaciones de crédito público, dado que la intención de los mismos no es obtener recursos, sino la sustitución y el reconocimiento de obligaciones." (Subrayado fuera de texto).

- El impuesto no cobrado a un tercero que excepcionalmente asume la empresa debe ser registrado como un gasto extraordinario en la Subcuenta 581090-OTROS GASTOS EXTRAORDINARIOS.

CONCEPTO 51020 DE DICIEMBRE 29 DE 2004

TEMA: Recursos Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales - FONPET

SUBTEMA: Registro pago de honorarios

Doctora
CARMEN DORIS CHAPARRO
Subdirectora Financiera
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente número 20048-51020, mediante la cual consulta la forma como deben ser reflejadas en el Balance del Ministerio de Hacienda y Crédito Público las causaciones y pagos de las obligaciones generadas por las contrataciones realizadas en cumplimiento del párrafo 5 del artículo 48 de la Ley 863 de 2003, este despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

Informa la entidad que "ha contratado personas naturales que están realizando el seguimiento y actualización de los cálculos actuariales del pasivo pensional de las entidades territoriales, con cargo al rubro presupuestal "3. - 5 - 1 - 5 - Transferencias Corrientes - Transferencias de Previsión y Seguridad Social - Pensiones y jubilaciones - Seguimiento, actualización de cálculos actuariales, diseño de administración financiera", en cumplimiento del párrafo 5 del artículo 48 de la Ley 863 de 2003.

CONSIDERACIONES

Conforme al artículo 3 de la Ley 549 de 1999 el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales - FONPET fue creado "como un fondo sin personería jurídica

administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual tiene como objeto recaudar y asignar los recursos a las cuentas de los entes territoriales y administrar los recursos a través de los patrimonios autónomos que se constituyan exclusivamente en las administradoras de fondos de pensiones y cesantías privadas o públicas, en sociedades fiduciarias privadas o públicas o en compañías de seguros de vida privadas o públicas que estén facultadas para administrar los recursos del Sistema General de Pensiones y de los regímenes pensionales excepcionados del Sistema por ley". (...).

En dicho Fondo cada una de las entidades territoriales poseerá una cuenta destinada al pago de sus pasivos pensionales. Los valores registrados en las cuentas pertenecerán a las entidades territoriales y serán complementarios de los recursos que destinen las entidades territoriales a la creación de Fondos de Pensiones Territoriales y Patrimonios Autónomos destinados a garantizar pasivos pensionales de conformidad con las normas vigentes" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 11 del artículo 2 de la Ley 549 de 1999 destina como recurso para el pago del pasivo pensional de las entidades territoriales "a partir del año 2001, el 70% del producto del impuesto de timbre nacional" y el párrafo 5 del artículo 48 de la Ley 863 de 2003 establece que: "(...)El seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera, se realizarán por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público con cargo a los recursos de que trata el numeral 11 del artículo segundo de la Ley 549 de 1999". (Subrayado fuera de texto).

El Impuesto de timbre es un ingreso de la Nación regulado por el libro cuarto, artículos 514 y siguientes del Decreto 624 de 1989 – Estatuto tributario, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN.

Conforme al numeral 2.8.4.1.5 del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP son Fondos especiales "los ingresos definidos en la ley para la prestación de un servicio público específico, por parte de un ente público y que están clasificados presupuestalmente en forma independiente, así como los pertenecientes a fondos sin personería jurídica, creados por la ley". (Subrayado fuera de texto)

El inciso 16 del numeral 1.2.7.1.4 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP que contiene la norma técnica de Ingresos señala que: "Las Transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa efectuados entre los diversos niveles y sectores de la administración pública, bien sea para el financiamiento del cometido estatal del ente público, el cumplimiento de proyectos o convenios especiales, o como producto de los procesos de descentralización administrativa."

De otra parte, la Norma técnica de Gastos señala que éstos "Corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público."

CONCLUSIÓN

El Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales – FONPET es un fondo sin personería jurídica administrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Este fondo es alimentado, entre otros recursos, con el 70% del Impuesto de timbre, conforme el numeral 11 del artículo 2 de la Ley 549 de 1999, que destina este porcentaje como recurso para el pago del pasivo pensional de las entidades territoriales. Como quiera que el impuesto de timbre es una renta nacional, los recursos que en desarrollo de esta norma se transfieran corresponden, por definición, a una transferencia corriente por cuanto no tienen una contraprestación.

En este orden de ideas, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público registrará con la causación un gasto por transferencia en la Cuenta 5403-CORRIENTES AL GOBIERNO GENERAL con contrapartida en la Subcuenta 240304-TRANSFERENCIAS CORRIENTES AL GOBIERNO GENERAL.

Por otra parte, el FONPET tiene como objeto "(...) recaudar y asignar los recursos a las cuentas de los entes territoriales (...). Los valores registrados en las cuentas pertenecerán a las entidades territoriales". En tal sentido, las transferencias giradas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público corresponden a un ingreso por Transferencias para las entidades territoriales beneficiarias de las mismas, sin perjuicio que estos recursos deban ser girados al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-FONPET, que debe ser registrado en la Subcuenta 141303- TRANSFERENCIAS CORRIENTES AL GOBIERNO GENERAL con contrapartida en la Subcuenta 440301-NACIONAL-ADMINISTRACIÓN CENTRAL.

Ahora bien, el artículo 48 de la Ley 863 de 2003 modifica parcialmente la destinación del recurso en cuanto que autoriza al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ente administrador del FONPET, a efectuar "(...) el seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera" con cargo a los recursos del impuesto de timbre. Así las cosas, los recursos del 70% del producto del impuesto de timbre a transferir al FONPET, entendemos que inicialmente parte de ellos se utilizan con esta finalidad.

En tal sentido, siendo estos recursos ingresos por transferencias para las entidades territoriales, los desembolsos incurridos para realizar el seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera constituyen un gasto para las entidades beneficiarias de las transferencias por cuanto implica un menor valor del aporte depositado en la cuenta individual que posee el ente territorial en el FONPET y, por ende, una disminución patrimonial. Para el caso de la causación de los honorarios, el Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública tiene habilitada la Subcuenta 510109-HONORARIOS.

Con el correspondiente pago por el concepto establecido en el párrafo 5 del artículo 48 de la Ley 863 de 2003 el Ministerio de Hacienda y Crédito Público disminuirá el pasivo registrado en la Subcuenta 240304-TRANSFERENCIAS CORRIENTES AL GOBIERNO GENERAL, el cual se cancelará definitivamente con el giro posterior de los recursos restantes del Impuesto de timbre al FONPET. Por su parte, las entidades territoriales

disminuirán el derecho de cobro registrado en la Subcuenta 141303- TRANSFERENCIAS CORRIENTES AL GOBIERNO GENERAL, el cual será cancelado con la entrega de los recursos sobrantes al FONPET, que hace el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Para estos efectos es necesario advertir, que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá establecer los procedimientos administrativos tendientes al suministro oportuno de la información a las entidades territoriales para que efectúen los registros contables correspondientes a la causación y pago de los gastos incurridos en desarrollo del el párrafo 5 del artículo 48 de la Ley 863 de 2003.

CAPÍTULO III
CONCEPTOS VARIOS

CONCEPTO 32769 DE MARZO 10 DE 2004

TEMAS: 1. Obras y mejoras en propiedad ajena
2. Impuesto de Industria y Comercio
3. Plan General de Contabilidad Pública - PGCP

SUBTEMAS: 1. Desembolsos en cumplimiento del objeto social
2. Registro de Retención
3. Publicación actualizada

Doctora

LINA MARCELA CASTRO BARONA

Jefe Financiera

Instituto de Vivienda de Interés Social y Reforma Urbana - INVITU

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación referenciada, me permito atenderla en el mismo orden que fue planteada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

- 1- En cumplimiento del objeto social, la entidad presta apoyo a la vivienda a través de organizaciones, mediante la construcción, obras de urbanismo, estudios, diseños estructurales, hidráulicos, sanitarios, estudios topográficos, de localización y replanteo de áreas, aclaración de escrituras, entre otros. El PGCP solo contempla la subcuenta 191590-OTRAS OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA. ¿Sin embargo, cuando la inversión es en bienes intangibles en zonas de propiedad del Municipio o por definición de propiedad de la comunidad, y no del INVITU, deben contabilizarse a estas cuentas?
- 2- Se ha dificultado el control y por tanto la disminución de errores por la contabilización en forma global del concepto de RETEICA agrupando en una sola subcuenta los diferentes conceptos por los cuales se genera el impuesto, como son: servicios, contratos de construcción, honorarios, prendas de vestir, etc.
- 3- Es importante conocer las modificaciones efectuadas al PGCP para ser aplicadas a partir del año 2004. Solicita cuando se disponga de este documento se le envíe a la Alcaldía de Tunja, oficina 203.

CONSIDERACIONES:

1. Registro de desembolsos en cumplimiento de la función administrativa o cometido estatal

El numeral 1.2.6 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP relacionado con los Principios de contabilidad pública, define el de "Reconocimiento" como: "Los hechos financieros, económicos y sociales se reconocerán en función de los eventos y transacciones que los generan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas.

Por regla general, los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valuarán al costo histórico, sin detrimento de criterios técnicos alternativos que se requieran en operaciones especiales, los cuales podrán ser objeto de actualización.

Para hechos no susceptibles de ser cuantificados monetariamente, se empleará lo estipulado por normas técnicas específicas" (subrayado fuera de texto).

Igualmente define el principio de Registro como: "Los hechos deben contabilizarse mediante procedimientos técnicos adecuados a la organización de la entidad, observando las etapas del proceso contable relativas a la identificación y clasificación, con sujeción a las técnicas de valuación que permitan el debido reconocimiento, garantizando la confiabilidad y utilidad social de la información" (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 1.2.7 del PGCP contiene las normas técnicas relativas al reconocimiento y revelación de los hechos económicos, financieros y sociales. Respecto de la norma técnica relativa a los activos, define para el grupo 19-OTROS ACTIVOS, que las obras y mejoras en propiedad ajena comprenden "Los derechos y bienes tangibles e intangibles que son complementarios para el cumplimiento del cometido estatal o están asociados a su administración y mantenimiento, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, tránsito o modalidad especial de adquisición".

Igualmente esta norma técnica, establece en el octavo inciso ocho que "Igualmente, se clasifica como inversión social diferida la contribución a la formación de un activo social (...)" (subrayado fuera de texto).

También establece que las obras y mejoras en propiedad ajena se amortizarán durante el período de duración del contrato que ampare el uso de la propiedad, sólo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables. La amortización de la inversión social diferida se realizará durante los períodos en los cuales se espera percibir beneficios.

Respecto de los intangibles, la norma técnica establece que "El valor de los intangibles adquiridos o desarrollados se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, el período en que se obtendrán beneficios esperados por efectos de su explotación o la duración del amparo legal o contractual".

La norma técnica relativa a los gastos se define como en seguida se expresa "Corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios

requeridos para el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público.

El gasto público social incluye el importe de la ejecución de recursos destinados a cubrir las necesidades insatisfechas de la población en los sectores básicos de salud, educación, vivienda, agua potable y saneamiento básico, o en procura del bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida de la población, contemplados presupuestalmente como proyectos de inversión o gastos de funcionamiento, en cumplimiento de lo dispuesto en normas legales.

Los gastos de inversión social incluyen los importes de la ejecución de los proyectos de inversión, tendientes a la consecución de metas del cometido estatal en cumplimiento del Plan de inversiones de los respectivos Planes de desarrollo, que no son susceptibles de registrarse como activos.

Por su parte, las transferencias representan los recursos trasladados sin contraprestación directa, efectuados entre los diversos niveles y sectores de la administración pública, o de éstos hacia el sector privado, bien sea para el financiamiento del cometido estatal de las entidades, el cumplimiento de proyectos o convenios especiales, o como producto de los procesos de descentralización administrativa" (subrayado fuera de texto).

2- Registro de la Retención del Impuesto de Industria y Comercio por Pagar – ICA, por cada uno de los conceptos

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP en el Título Segundo – Modelo Instrumental, define el Catálogo General de Cuentas-CGC, y en cuanto a la estructura establece que "El catálogo general de cuentas está conformado por cinco niveles de clasificación, con seis dígitos que conforman el Código Contable (...). Con base en lo anterior, el primer dígito corresponde a la Clase, el segundo al Grupo, el tercero y cuarto dígitos corresponden a la Cuenta y el quinto y sexto a la Subcuenta". Al respecto, la Contaduría General de la Nación tiene definido el reporte de los formatos para suministro de la información financiera, económica y social a nivel de subcuenta, esto es, a nivel de 6 dígitos.

El modelo instrumental del PGCP describe la cuenta 2437-RETENCIÓN DE IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO POR PAGAR-ICA como: "Registra el valor del impuesto de industria y comercio retenido por los agentes responsables cuando se realicen operaciones gravadas".

3- PGCP actualizado

La Contaduría General de la Nación dispone de la página Web en la cual las entidades pueden efectuar consultas relacionadas con la normativa expedida, información institucional, publicaciones y el Plan General de Contabilidad Pública.

CONCLUSION:

1- Desembolsos en cumplimiento de la función administrativa o cometido estatal

Con base en las consideraciones, la entidad debe proceder a definir las características de los desembolsos efectuados para proceder al registro que corresponda como resultado de los desembolsos efectuados para el cumplimiento de la función administrativa o cometido estatal. Esto es, definiendo si corresponde a una mejora en propiedad ajena, gasto público social, gasto de inversión social, transferencia, o a inversión social diferida.

Para el efecto el CGC dispone de una estructura de cuentas y subcuentas que le permiten a los diferentes entes públicos el reconocimiento y revelación de las operaciones.

2- Registro de la Retención de Impuesto de Industria y Comercio

Para efectos del registro de la Retención del Impuesto de Industria y Comercio por parte de las entidades que realicen operaciones gravadas, el Catalogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública, contempla la cuenta 2437-RETENCIÓN DE IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO POR PAGAR –ICA. A partir del séptimo dígito, se podrán definir discrecionalmente a nivel auxiliar, los conceptos que la entidad considere necesarios en relación con su función administrativa o cometido estatal, de manera que le permita efectuar el control y seguimiento a que haya lugar.

3- Plan General de Contabilidad Pública-PGCP

Para efectos de consulta de la normativa expedida por la Contaduría General de la Nación y del Plan General de Contabilidad Pública – PGCP, la entidad puede ingresar a la página de Internet de la Contaduría General de la Nación – www.contaduria.gov.co.

CONCEPTO 24535 DE MARZO 19 DE 2004

TEMA: Inversiones

- SUBTEMAS:**
- 1. Registro de los fondos de valores y fondos comunes ordinarios y especiales**
 - 2. Registro de los rendimientos financieros**
 - 3. Registro de la utilidad por valoración de las inversiones**

Doctor
ALBERTO ELÍAS MAZO RUIZ
Jefe de Contabilidad y Presupuesto
Instituto para el Desarrollo de Antioquia-IDEA

ANTECEDENTES

Me refiero a su oficio 763662 del 13 de enero de 2004 en el cual solicita concepto acerca de la cuenta que debe utilizar para el registro de las inversiones en los fondos de valores, y en los fondos comunes ordinarios y especiales administrados por las entidades fiduciarias. Así mismo las cuentas que debe utilizar para el registro de los rendimientos financieros y la utilidad generada por la valoración de las inversiones de renta fija. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

1.1 Fondos de valores y fondos comunes ordinarios y especiales

Para el registro de estos conceptos, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, tiene creada la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ RENTA VARIABLE, subcuenta 120204-DERECHOS EN FONDOS DE VALORES Y FIDUCIAS DE INVERSIÓN.

1.2 Registro de los rendimientos financieros

El numeral 2.1 de los procedimientos relativos a las normas técnicas de contabilidad pública, establece las instrucciones para el reconocimiento y revelación de las inversiones. En particular, el numeral 2.1.3.2.1-ACTUALIZACIÓN DE LAS INVERSIONES NEGOCIABLES, señala que por norma general, las inversiones negociables deben valorarse a precios de mercado (...)."

El inciso 6 del citado numeral establece que "En la valoración a precios de mercado, las variaciones de valor que se presenten entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado contablemente, se reconocen como ingresos o gastos y afectan directamente el valor de la inversión. En consecuencia, estas inversiones no serán objeto de reconocimiento de rendimientos o dividendos por cobrar, ajustes por diferencia en cambio ni de amortización de primas, descuentos y otros conceptos. Los rendimientos recibidos en efectivo reducen el valor de la inversión. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el inciso 8 señala que "Aquellas entidades exceptuadas de la aplicación de la metodología de valoración a precios de mercado, deberán actualizar las inversiones negociables descontando los flujos futuros de forma exponencial empleando la Tasa Interna de Retorno (TIR), calculada en el momento de la compra (...).

La diferencia que se presente entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado contablemente, se reconoce como ingreso, afectando directamente el valor de la inversión. El pago de rendimientos en efectivo se reconoce como un menor valor de la inversión (...)."

1.3 Registro de la utilidad por valoración de las inversiones

Las cuentas 4805-OTROS INGRESOS FINANCIEROS y 5805-OTROS GASTOS FINANCIEROS, contienen en su estructura, respectivamente, las subcuentas para el registro de la utilidad o pérdida por valoración de las inversiones.

CONCLUSIÓN

1.1 Fondos de valores y fondos comunes ordinarios y especiales

Registrar los fondos de valores y fondos comunes ordinarios y especiales en la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ RENTA VARIABLE, subcuenta 120204-DERECHOS EN FONDOS DE VALORES Y FIDUCIAS DE INVERSIÓN.

1.2 Registro de los rendimientos financieros

Las metodologías definidas en el PGCP para la actualización de las inversiones de renta fija, bien sea a precios de mercado o con base en la TIR, incorporan los intereses pactados, originando junto con otras variables, la utilidad o pérdida por valoración a precios de mercado o el rendimiento de inversiones actualizadas con base en la TIR. En consecuencia, no se requiere la definición de una estructura de subcuentas para el reconocimiento de los rendimientos financieros, toda vez que el registro de los mismos constituye un menor valor de la inversión.

1.3 Registro de la utilidad por valoración de las inversiones

Para el registro de la utilidad o pérdida por la valoración de las inversiones, se encuentran creadas subcuentas en las cuentas 4805-OTROS INGRESOS FINANCIEROS y 5805-OTROS GASTOS FINANCIEROS.

No obstante lo anterior, y teniendo en cuenta que en la actualidad se adelanta un proyecto de "Revisión del Plan General de Contabilidad Pública" se va a estudiar la posibilidad de crear estos conceptos en la cuenta 4350-SERVICIOS FINANCIEROS, dada la actividad que desarrollan las Entidades de Fomento y Desarrollo Regional, y que adicionalmente, ha sido un tema sobre el cual ha insistido particularmente esa entidad.

CONCEPTO 37569 DE MARZO 19 DE 2004

TEMAS: 1. Responsabilidades
2. Cálculo de provisiones, depreciaciones y amortizaciones

SUBTEMAS: 1.1 Valor del registro por hurto o pérdida de bienes.
1.2 Registro de la indemnización de la aseguradora
2.1 Responsables

Doctora
RUTH FABIOLA DÍAZ GÓMEZ
Profesional Especializado – Área de Contabilidad
Instituto Nacional de Salud

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación en la cual solicita concepto acerca del registro de la responsabilidad por el hurto o pérdida de un elemento de Propiedades, planta y equipo, así como de la indemnización de la aseguradora. De la misma manera, el área responsable de calcular las provisiones, depreciaciones y amortizaciones. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

1.1 Valor del registro por hurto o pérdida de bienes

El numeral 2.2.4.4.1 de los procedimientos relativos a las normas de contabilidad pública, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que "Cuando la pérdida del activo se constituye en responsabilidad, se afectará la cuenta 1950-RESPONSABILIDADES, por el valor de reposición del bien. La diferencia entre el valor de reposición y el valor en libros del activo retirado, se constituye como un crédito diferido en la subcuenta 291509-INGRESO EN LA CONSTITUCIÓN DE RESPONSABILIDADES". (Subrayado fuera de texto)

1.2 Registro de la indemnización de la aseguradora

La dinámica de la cuenta 1950-RESPONSABILIDADES del CGC del PGCP, establece que ésta se acredita, entre otros hechos, con "La cancelación del monto por parte del funcionario o indemnización efectuada por las compañías aseguradoras". (Subrayado fuera de texto)

2.1 Responsables del cálculo de provisiones, depreciaciones y amortizaciones

Conforme al artículo 209 de la Constitución Política "(...) Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el artículo 269 expresa que "En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley (...). (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el inciso segundo del Artículo 354 de la Constitución Política 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".

Por su parte la Ley 298 de 1996, por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación y se dictan otras disposiciones, establece en el artículo 4º las funciones de la Contaduría, así:

"La Contaduría General de la Nación desarrollará las siguientes funciones:

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

(...)

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

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

De las normas anteriormente citadas, se concluye que le corresponde al Contador General de la Nación la expedición de las normas contables de carácter técnico y procedimental que deben aplicar las entidades del sector público, así como la emisión de los conceptos que ayuden a su interpretación y aplicación. Así mismo, es responsabilidad de la entidad pública definir los procedimientos administrativos para el cumplimiento de su función administrativa o cometido estatal.

CONCLUSIÓN

1.1 Valor del registro por hurto o pérdida de bienes

Cuando la pérdida o hurto de bienes constituya una responsabilidad, el valor del registro de ésta corresponde al costo de reposición y en caso de presentarse diferencia con respecto al valor en libros, se registra un ingreso diferido por la constitución de responsabilidades, conforme a lo establecido en el numeral 2.2.4.4.1 de los procedimientos relativos a las normas de contabilidad pública, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP.

1.2 Registro de la indemnización de la aseguradora

La indemnización de las compañías aseguradoras como consecuencia de la pérdida de bienes, disminuye el valor de la responsabilidad constituida.

2.1 Responsables del cálculo de provisiones, depreciaciones y amortizaciones

La definición de las funciones que deben desempeñar las diferentes áreas en una entidad pública es una decisión de carácter administrativo. En consecuencia, la entidad debe definir el área a la cual corresponde el cálculo de provisiones, depreciaciones y amortizaciones.

CONCEPTO 38589 DE ABRIL 02 DE 2004

TEMAS: 1. Intangibles
2. Bienes inmuebles

SUBTEMAS: 1. 1 Tratamiento contable
2. 1 Inventario físico

Doctora
JULIETA URUEÑA SUÁREZ
Gerente Financiera
Central de Inversiones S.A.-CISA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación OP-CTB-098 del 10 de marzo de 2004 en la cual suministra información adicional acerca de las características técnicas y funcionales de los aplicativos de la entidad, así como de los procedimientos administrativos para la identificación y

valoración de los bienes inmuebles, con el fin de que se revise el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación en comunicación 200312-31204 del 17 de febrero de 2004, dirigida a la doctora Claudia López Quiñónez, Jefe de la Oficina de Control Interno. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

1.1 Intangibles

En desarrollo de la función administrativa o cometido estatal, la Compañía realiza labores de normalización de cartera y administración y comercialización de inmuebles, adquiridos en operaciones de compra al BCH, IFI y BANCAFÉ, así como aquellos recibidos en daciones de pago de las obligaciones normalizadas.

Según informa la comunicación referida, la entidad no ha incluido en sus activos los "software" desarrollados internamente, en razón a que los mismos no cumplen con las características de los activos intangibles, en cuanto que no constituyen ventajas de competencia para la entidad de cuya explotación puedan obtenerse beneficios en varios períodos determinables. Lo anterior, debido a que la función administrativa o cometido estatal y la naturaleza jurídica de CISA son únicos y, adicionalmente, los programas que desarrolla son manejadores de bases de datos, es decir, no son considerados "inteligentes".

También informa que tratándose de la cartera, "en las plataformas de los bancos se realiza la causación de intereses y corrección monetaria, aplicación de recaudos, amortización de capital y en general todas las rutinas tecnológicas para mantener actualizada la cartera". De las plataformas de los bancos se extraen los datos de los saldos en archivo plano que son integrados por el aplicativo "Cobra XXI" desarrollado por CISA con el fin de que exista en una base de datos única, la información necesaria para la gestión de cobranza.

De otra parte, "Centauro" es la base de datos centralizada donde se tiene toda la información comercial y administrativa de los inmuebles adquiridos en los diferentes contratos a BCH, BANCAFÉ, IFI, FOGAFÍN, necesarios para efectos de la comercialización y administración de los mismos.

Finalmente, "Vigila" es la base de datos que contiene la información y la historia sobre los procesos jurídicos entablados por la compañía para la recuperación por vía judicial de la cartera.

1.2 Inventario físico de los inmuebles

Los inmuebles que comercializa y administra Central de Inversiones S.A., se encuentran registrados en las cuentas de inventarios. Para dar cumplimiento a las normas contables la entidad ha utilizado los siguientes mecanismos:

Entregar a contabilidad el soporte de los folios de matrícula inmobiliaria donde consta la propiedad de la compañía sobre los bienes inmuebles del inventario.

Efectuar avalúos técnicos a los bienes inmuebles para lo cual contrata a peritos autorizados por la Lonja inmobiliaria en la que conceptúen la situación física del inmueble, valoración de su estado, registro fotográfico, identificación de anomalías y valoración del inmueble. Este valor es confrontado contra los registros contables efectuando los ajustes contables respectivos. (Subrayado fuera de texto).

La entidad solicita sean aceptados los avalúos técnicos y los folios de matrícula donde consta la propiedad de CISA, como elementos suficientes para seguir efectuando la conciliación y valuación de inventarios de bienes inmuebles de la compañía.

CONSIDERACIONES

1.1 Intangibles

La cuenta 1970-INTANGIBLES del Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, registra el "Costo de adquisición, desarrollo o producción del conjunto de bienes inmateriales que constituyen derechos, privilegios o ventajas de competencia para el ente público de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables." (Subrayado fuera de texto)

1.2 Inventario físico de los inmuebles

Conforme al artículo 209 de la Constitución Política "(...) Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el artículo 269 expresa que "En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley (...). (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 87 de 1993 establece que "Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del control interno: (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, y considerando que los usuarios requieren información contable razonable que soporte sus decisiones, el postulado de confiabilidad contenido en el numeral 1.2.1 del marco conceptual del PGCP, se enuncia de la siguiente manera: "*La información contable pública busca revelar con razonabilidad, los hechos financieros, económicos y sociales de los entes públicos, garantizando que ésta no privilegia a usuarios específicos*".

CONCLUSIÓN

1.1 Intangibles

Teniendo en cuenta que los aplicativos desarrollados por Central de Inversiones S.A. no constituyen derechos, privilegios o ventajas de competencia para el ente público de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, en razón a la función administrativa o cometido estatal y naturaleza jurídica de esta entidad, así como a las características técnicas y funcionales de los mismos, el costo de desarrollo debe registrarse como gasto y no como activo intangible.

1.2 Inventario físico de los inmuebles

La entidad individualmente considerada es responsable y autónoma en la administración y control de sus bienes, lo cual conlleva el hecho de tener que implantar los procedimientos que le permitan protegerlos, minimizando los posibles riesgos de que sean objeto. No obstante, debe garantizar que la información contable pública revele con razonabilidad los hechos financieros, económicos y sociales del ente público, para lo cual deberá efectuar los ajustes contables a que haya lugar.

CONCEPTO 37443 DE ABRIL 14 DE 2004

TEMAS: 1. Ingresos
2. Edificaciones

SUBTEMAS: 1. Registro en el concepto "otros"
2. Edificaciones en terrenos de terceros

Doctora
MA. BETZABE NAVA SERRANO
Contadora
Archivo General de la Nación

ANTECEDENTES

En atención a comunicación en la cual solicita habilitar en el Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, las subcuentas que identifiquen los diferentes conceptos de ingreso. Igualmente, sobre el registro de la edificación construida en terrenos de terceros y sobre los cuales no se tiene la titularidad en su totalidad, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

1.1 Registro de ingresos en el concepto "otros". Para el registro de los ingresos por venta de bienes y servicios archivísticos, la entidad utiliza la cuenta 439004-OTROS SERVICIOS, identificando a nivel de subcuenta el servicio que corresponde y, a nivel auxiliar el detalle que se requiere para cada concepto.

En la subcuenta 480590-OTROS INGRESOS se registran los rendimientos financieros de los recursos propios. Así mismo, los ingresos por venta de martillo de bienes obsoletos e inservibles y pliegos de condiciones se registran en la cuenta 4810-INGRESOS EXTRAORDINARIOS, en su respectiva subcuentas.

No obstante, las observaciones de la Contraloría General de la República, en cuanto la utilización del código 439000-OTROS SERVICIOS. Por tal razón reitera su solicitud de habilitar códigos específicos para el registro de estos ingresos.

2.1 La titularidad de los terrenos donde se construyó la sede del Archivo General de la Nación, se tiene en un 73% de los lotes, faltando por legalizar la titularidad de 2.085 m2 de un lote, cuyos dueños son el Ministerio del Interior y Justicia y el de Transporte.

En la actualidad, la edificación construida está registrada en la subcuenta 191502-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA- EDIFICACIONES, y la Contraloría General de la República sugiere que se reclasifique a la subcuenta 164001- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO- EDIFICIOS Y CASAS.

CONSIDERACIONES

1.1 El Plan General de Contabilidad Pública describe la cuenta 4390- OTROS INGRESOS, como el *"Valor de los ingresos causados por el ente público, provenientes de la prestación de otros servicios no relacionados en las cuentas anteriores. La contrapartida corresponde a la subcuenta que conforman la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, según corresponda."*

De otra parte, el párrafo del artículo 5° de la Resolución 250 de 2003, establece que *"Cuando la entidad presente información en las subcuentas denominadas "otros", el valor revelado no debe superar el 5% del total de la cuenta de la cual forma parte y debe explicar en las notas a los estados contables los conceptos que lo conforman"*. (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, los conceptos de ingreso por prestación de servicios no relacionados en las demás cuentas de ingreso de la estructura del Catálogo General de Cuentas, se clasifican y revelan en la cuenta 4390- OTROS INGRESOS, situación que no contraviene las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, puesto que el límite del 5% en el monto de los valores reflejados en el concepto "otros" se refieren a la subcuenta, de conformidad con la Resolución 250 de 2003.

Ahora bien, en cuanto a los ingresos por concepto de rendimientos financieros, deben ser registrados en la cuenta 4805- OTROS INGRESOS –FINANCIEROS, en la subcuenta que corresponda atendiendo si se trata de depósitos o inversiones, de conformidad con la descripción de la cuenta referido al *"Valor de los ingresos obtenidos por el ente público,*

provenientes de las inversiones o depósitos efectuados en moneda nacional o extranjera, la prestación de servicios de crédito o cualquier otra operación. (Subrayado fuera de texto)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman las cuentas 1110 – Bancos y corporaciones, 1425- Depósitos entregados, 1470– Otros deudores, 2216 – Prima en colocación de bonos y títulos de deuda interna de corto plazo, 2218 – Prima en colocación de bonos y títulos de deuda interna de largo plazo, 2226 - Prima en colocación de bonos y títulos de deuda externa de corto plazo, 2228 - Prima en la colocación de bonos y títulos de deuda externa de largo plazo. Así mismo las subcuentas que correspondan del Grupo 12 – Inversiones”.

En cuanto a los conceptos de ingresos extraordinarios por concepto de venta de martillo de bienes obsoletos e inservibles y pliegos de condiciones, estos deben revelarse en la cuenta 4810- OTROS INGRESOS –EXTRAORDINARIOS, la cual se describe como *"Valor de los ingresos percibidos por el ente público, provenientes de actividades que no corresponden a su cometido estatal y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiendo como tales aquellas que, frente a las actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia(...)"*.

2.1 El numeral 1.2.7.1.1 del PGCP define los activos como *"Estos bienes y derechos se originan en la ley, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos que los generan. Desde el punto de vista económico, nacen como consecuencia de operaciones que suponen el incremento de los pasivos, el patrimonio o realización de ingresos"*

Por su parte, las Propiedades, planta y equipo *"Comprende los bienes tangibles adquiridos, construidos, o que se encuentran en tránsito, en construcción, en mantenimiento, o en montaje y que se utilizan para atender necesidades sociales, mediante la producción de bienes, la prestación de servicios, o para la utilización en la administración o usufructo del ente público, y por tanto no están destinados para la venta en desarrollo de actividades comerciales, siempre que su vida útil probable, en condiciones normales, exceda de un año, entendiendo éste, como el tiempo o los factores necesarios para estimar la operatividad del bien(...)"*.

Así mismo, la cuenta 1640- EDIFICACIONES se describe como el *"Valor de los edificios, casa, campamentos, bodegas, locales y otras edificaciones adquiridas a cualquier título, por el ente público, para el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los que se encuentran, los cuales deben registrarse en la cuenta correspondiente."* (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.2.3.1 establece que las Propiedades, planta y equipo, corresponde a los bienes tangibles que cumplen las siguientes características: *"-De propiedad del ente público.-Adquiridos a cualquier título, para usarlos en la prestación de servicios o en la producción de bienes, usufructuarlos o utilizarlos en la administración del ente público, así como aquellos que por circunstancias especiales no están siendo explotados.-No están destinados para la venta en desarrollo de actividades comerciales.-Su vida útil probable estimada en condiciones normales de funcionamiento excede de un año"*.

Igualmente, el numeral 2.2.3.2 del PGCP establece, en cuanto a la evidencia documentaria, que *"La propiedad o dominio de los bienes inmuebles se determina mediante escritura pública debidamente protocolizada, en tanto que la de los muebles a través de tarjetas de propiedad, facturas, actas, resoluciones o actos administrativos"*

Tratándose de los edificios *"de propiedad del ente público"*, adquiridos o construidos y que se utilizan para atender necesidades sociales, o para la utilización en la administración o usufructo del ente público, que no están destinados para la venta, y su vida útil probable, en condiciones normales, exceda de un año, se registran en la cuenta 1640-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO-EDIFICACIONES. Se excluye el valor de los terrenos sobre los que se encuentran construidos, los cuales deben registrarse en la cuenta 1605-TERRENOS.

De otra parte, el *"Valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar, reparar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por el ente público para el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal (...)"*; se registra en la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.

CONCLUSIÓN

1.1 Por lo expuesto, los conceptos de ingresos derivados del desarrollo del cometido estatal de la entidad se encuentran clasificados en la cuenta 4390-OTROS INGRESOS, en las subcuentas 439004-ASISTENCIA TÉCNICA, 439005-SERVICIOS INFORMATIVOS, 439006-SERVICIO DE ALMACENAMIENTO Y PESAJE, 439022-ORGANIZACIÓN DE EVENTOS Y 439023-ARRENDAMIENTOS.

Los ingresos por concepto de rendimientos financieros se clasifican en la subcuenta 480507-RENDIMIENTO POR REAJUSTE MONETARIO o 480522-INTERESES SOBRE DEPÓSITOS. De otra parte, los ingresos por venta de bienes obsoletos y vencidos deben registrarse en la subcuenta 481040-VENTA DE MATERIAL DE RECICLAJE O INSERVIBLES. Tratándose de los pliegos de condiciones, estos se registran en la subcuenta 481017-VENTA DE PLIEGOS.

2.1 Un activo es registrado en el grupo de Propiedades, planta y equipo, cuando cumple con las características de propiedad, se usan en la prestación de servicios o en la producción de bienes, o en la administración del ente público, no están destinados para la venta y su vida probable estimada en condiciones normales excede de un año.

De conformidad con las normas vigentes *"La propiedad o dominio de los bienes inmuebles se determina mediante escritura pública debidamente protocolizada, en tanto que la de los muebles a través de tarjetas de propiedad, facturas, actas, resoluciones o actos administrativos"*

Las características enunciadas se cumplen en el edificio objeto de su consulta, excepto el referido a la propiedad de la totalidad del terreno, del cual esta pendiente la legalización de una parte que según nos indica es de los Ministerios del Interior y Justicia, y el de Transporte.

En consecuencia, las edificaciones construidas o adquiridas por la entidad que cumplan con las características señaladas de las propiedades, planta y equipo, se registran en la cuenta 164000-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO-EDIFICACIONES, el valor del registro debe corresponder a "*costos de los inmuebles adquiridos a cualquier título, más todas las erogaciones en que se incurra para su adquisición*", se excluye el valor de los terrenos sobre los que se encuentran. Una vez se tenga legalizada la titularidad de la totalidad de los terrenos y se cumplan con las características señaladas de las propiedades, planta y equipo, se registran en la cuenta 1605-TERRENOS, de lo contrario el registro corresponderá al valor respecto del cual se cumplan las características expuestas.

CONCEPTO 38373 DE ABRIL 14 DE 2004

TEMAS: 1. Ingresos con destinación específica
2. Pensiones

SUBTEMAS: 1.1 Sector salud
2.2 Fondos de pensiones territoriales

Doctor
RAMIRO ANTONIO NAVIA DIAZ
Director Departamento de Salud del Cauca
Dirección Departamental de Salud

ANTECEDENTES

En atención a su consulta en la cual solicita se revisen las restricciones de validación, en lo relacionado con las cuentas que utiliza la Dirección de Salud del Cauca para el registro de los recursos con destinación específica para el sector salud, al igual que sobre el registro de los recursos transferidos al Fondo Territorial de Pensiones del Departamento, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

1.1 La Dirección Departamental de Salud del Cauca es un establecimiento público, dotado de personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio adscrito a la Secretaría de Planeación Departamental, es administradora y presta servicios de salud a través de sus Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, hospitales y Unidades de nivel I, que son sus dependencias.

Mediante Ordenanza 008 de mayo de 1997, se creó el Fondo Seccional de Salud del Departamento del Cauca y mediante Decreto 0809 de diciembre 2 de 1996, se había delegado la ordenación del gasto y el manejo administrativo del Fondo Seccional de Salud.

Al Fondo Seccional de Salud llegan los recursos de transferencias directamente del Ministerio de Hacienda, Ministerio de la Protección Social e Instituto Nacional de Salud. También se consignan el Impuesto al Valor Agregado-IVA directamente de los productores y distribuidores de licores y los impuestos de loterías. Para el registro de estos recursos la Dirección esta utilizando las subcuentas que a continuación se relacionan:

Código	Denominación	Concepto que registra
440801	SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES-DEPARTAMENTOS-PARTICIPACIÓN PARA SALUD	Transferencias del Sistema General de Participaciones
440309	TRANSFERENCIAS-CORRIENTES DEL GOBIERNO GENERAL-DEPARTAMENTAL-ADMINISTRACIÓN DESCENTRALIZADA-ESTABLECIMIENTOS PÚBLICOS	No detalla concepto
410524	INGRESOS FISCALES-TRIBUTARIOS-CONSUMO DE CERVEZA NACIONAL Y EXTRANJERA	Registra el ingreso por impuesto al consumo de cerveza
410548	INGRESOS FISCALES-TRIBUTARIOS-IMPUESTO A FORÁNEAS	Se registra el ingreso por impuestos sorteos ordinarios y extraordinarios de la lotería de la Cruz Roja y del Sorteo Extra Ordinario de Navidad
410550	INGRESOS FISCALES-TRIBUTARIOS-IVA DE LICORES A DISTRIBUIDORES	Se registra el ingreso por Impuesto al Valor Agregado-IVA
130548	RENTAS POR COBRAR-VIGENCIA ACTUAL-IMPUESTO A FORÁNEAS	Registra las cuentas por cobrar a Lotería Foráneas.
130550	RENTAS POR COBRAR-VIGENCIA ACTUAL-IVA DE LICORES A DISTRIBUIDORES	Registra las cuentas por cobrar a la Industria Licorera del Cauca y a los distribuidores de licores en el departamento

Para efectos de validación de la información a 31 de diciembre de 2003, los conceptos de ingreso mencionados fueron reclasificados a las subcuentas 440308-TRANSFERENCIAS-CORRIENTES DEL GOBIERNO GENERAL-DEPARTAMENTAL-ADMINISTRACIÓN CENTRAL, 440309-TRANSFERENCIAS-CORRIENTES DEL GOBIERNO GENERAL-DEPARTAMENTAL-ADMINISTRACIÓN DESCENTRALIZADA-ESTABLECIMIENTOS PÚBLICOS y, 141303-DEUDORES-TRANSFERENCIAS CORRIENTES AL GOBIERNO GENERAL.

2.1 En relación con el oficio adjunto a su comunicación, sin radicado de la Contaduría General de la Nación, en el cual trata el tema relacionado con el contrato de concurrencia

celebrado entre el Departamento del Cauca y la Nación, Ministerio de Salud- Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, según el cual las partes se comprometen a aportar una suma de dinero con el objeto de financiar el pago de la deuda prestacional por concepto de cesantías, del personal activo y retirado, y la reserva pensional de jubilados y bonos pensionales, del Servicio Seccional de Salud y de los hospitales en las consideraciones del Contrato No 000494.

CONSIDERACIONES

1.1 EL numeral 5.1.6 del Plan General de Contabilidad pública, establece el *"Tratamiento contable que deben aplicar las entidades territoriales y las Direcciones de salud para el registro de las operaciones relacionadas con los recursos que financian el sector salud"*

El numeral 5.1.6.2, establece el Ámbito de aplicación, así: *"El procedimiento para el registro de las operaciones relacionadas con los recursos del sector salud, debe ser aplicado por: 1) los departamentos, distritos y municipios como titulares de los recursos del sector salud y cuando administran directamente el fondo de salud, (...) 3) las direcciones de salud del sector descentralizado organizadas como establecimientos públicos o servicios seccionales de salud con personería jurídica, autonomía administrativa, presupuesto independiente y delegación para administrar el fondo de salud y, (...)"*

El numeral 5.1.6.3.1 se refiere a los Fondo de salud, así: *"conforme al artículo 57 de la Ley 715 de 2001, las entidades territoriales, para la administración y manejo de los recursos del sistema general de participaciones y de todos los demás recursos destinados al sector salud, deberán organizar un fondo departamental, distrital o municipal de salud, según el caso, (...)*

A los fondos departamentales, distritales o municipales de salud deberán girarse todas las rentas nacionales cedidas o transferidas con destinación específica para salud, los recursos libremente asignados para la salud por el ente territorial, la totalidad de los recursos recaudados en el ente territorial respectivo que tengan esta destinación, los recursos provenientes de cofinanciación destinados a salud, y en general los destinados a salud, que deban ser ejecutados por la entidad territorial (...)"

Siendo la Dirección Departamental de Salud del Cauca, un establecimiento público, se encuentra dentro del numeral 3) del ámbito de aplicación, del procedimiento para el registro contable que deben aplicar las entidades territoriales y las Direcciones de salud para el registro de las operaciones relacionadas con los recursos que financian el sector salud. Igualmente, de conformidad con su comunicación, el Fondo Seccional de Salud fue creado mediante "Ordenanza 008 de 1997", y a este fondo llegan los recursos destinados al sector salud.

El numeral 5.1.6.4 define el procedimiento contable, *"que debe ser aplicado por la entidad territorial, las direcciones de salud de los sectores central y descentralizado y, los servicios seccionales de salud, el cual considera aspectos tales como: la organización de la entidad territorial para asumir la administración del respectivo fondo de salud, la titularidad de los recursos, las fuentes de financiamiento del sector, la manera como*

fluyen los recursos al fondo, así como la responsabilidad en la ejecución del gasto(...)".(Subrayado fuera de texto)

El departamento, distrito y municipio, en calidad de titular de los recursos asignados al sector salud, ya sean de origen nacional o territorial, debe reconocer y registrar el ingreso de los mismos, independientemente de la entidad que administra el fondo de salud, de conformidad con lo establece el numeral 5.1.6.4.1.1 Reconocimiento, registro y recaudo de los ingresos:

"La entidad territorial, como titular de los recursos provenientes de la participación para salud, las transferencias recibidas del Ministerio de protección y Seguridad Social - Fondo de Solidaridad y Garantía, Fosyga, el impuesto a ganadores y loterías foráneas, los derechos de explotación de juegos de suerte y azar y de licores, los recursos de ETESA, los excedentes de la operación de los juegos de loterías, el impuesto a la venta de licores de los productores nacionales, IVA de los distribuidores, las utilidades de las licoreras departamentales, el impuesto a la venta de cerveza, el impuesto de registro y demás transferencias nacionales, debe efectuar el reconocimiento, registro y recaudo del ingreso por los citados conceptos, bien sea que el fondo de salud sea administrado directamente por la entidad territorial o por una dirección de salud del sector central o descentralizado(...)"

Cuando el fondo de salud sea administrado por una dirección de salud del sector descentralizado el traslado de los recursos *"se constituye en una transferencia, razón por la cual, con el informe de la dirección de salud sobre el recaudo de los recursos que se consignan directamente en las cuentas del fondo de salud, así como con el giro de los recursos que llegan inicialmente a la entidad territorial, debe disminuirse la transferencia por pagar"*. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 5.1.6.4.3 establece que "Cuando el fondo de salud sea administrado por una dirección de salud del sector descentralizado, bien sea como establecimiento público o servicio seccional de salud, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuesto independiente, las operaciones realizadas con la entidad territorial se registran como una transferencia recibida. Este mismo procedimiento aplica para el caso del fondo financiero distrital de Bogotá (...)" (Subrayado fuera de texto)

2.1 De este punto se desprenden dos operaciones 1) la participación en la concurrencia según Contrato Interadministrativo de Concurrencia Celebrado entre el Ministerio de Salud- Fondo Nacional del Pasivo Prestacional Sector Salud y El Departamento del Cauca No 000494 Y 2) Los recursos del Fondo Territorial de Pensiones.

CONCLUSIÓN

1.1- El departamento, distrito y municipio, en calidad de titular de los recursos asignados al sector salud, ya sean de origen nacional o territorial, debe reconocer y registrar el ingreso de los mismos, independientemente de la entidad que administra el fondo de salud, de conformidad con lo establecido en el numeral 5.1.6.4.1.1.1 del PGCP.

En consecuencia, las operaciones realizadas con la entidad territorial se registran como una transferencia recibida para el fondo de salud y una transferencia girada para la

entidad territorial, para efectos de aplicación del procedimiento a cada uno de los recursos que financian el sector salud, el numeral 5.1.6.5 del PGCP establece los registros contables a realizar, el cual debe ser aplicado por la Dirección Departamental de Salud.

No obstante, teniendo en cuenta que no existe claridad en las normas jurídicas y de presupuesto en cuanto al procedimiento que en la práctica se sigue a nivel territorial, este despacho solicitará concepto sobre el tema al Ministerio de Protección Social, al Departamento Nacional de Planeación y a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con el fin de uniformar criterios. El resultado de este estudio será comunicado a las respectivas entidades, por lo cual el procedimiento vigente es el citado en el párrafo anterior.

2.1 Para dar respuesta a su solicitud en relación con los contratos de concurrencia y el giro de los recursos que la Dirección Departamental de Salud hace al Fondo Territorial de Pensiones, es necesario contar con la siguiente información:

- Quiénes son los beneficiarios de la concurrencia y su relación con la Dirección Departamental de Salud, teniendo en cuenta que esta puede estar dirigida a hospitales del sector público y privado.
- Qué entidad tiene reconocido el pasivo pensional y de cesantías que se está financiando con la concurrencia.
- En Calidad de qué, la Dirección de Salud Departamental gira los recursos al Fondo Territorial de Pensiones.
- Aclarar si los recursos girados por la Dirección Departamental de Salud al Fondo Territorial de pensiones, corresponde a las reservas pensionales de sus trabajadores o de todos los beneficiarios de la concurrencia.
- Especificar si los hospitales beneficiarios de la concurrencia, son personas jurídicas distintas de la Dirección Departamental de Salud.
- De conformidad con su comunicación, las IPS- hospitales y las Unidades de Nivel I, son dependencias de la Dirección Departamento de Salud, cuál es el Sistema de Contabilidad que aplican, conforme al procedimiento previsto en el numeral 4.1 del Plan General de Contabilidad Pública, "Procedimiento para el manejo contable, la agregación y/o consolidación de la información financiera, económica y social, de los órganos de control, corporaciones públicas y demás organismos del nivel territorial con autonomía administrativa y financiera pero sin identidad jurídica, en la administración central de la respectiva entidad territorial".
- Con qué acto administrativo se expidieron los Bonos de Valor Constante, con los cuales la Nación concurre al pago del pasivo prestacional, de conformidad con la cláusula cuarta del contrato de concurrencia No 0000494.

CONCEPTO 41862 DE MAYO 05 DE 2004

**TEMAS: 1. Cuotas partes de pensiones a cargo de la entidad
2. Recursos sin situación de fondos**

**SUBTEMAS: 1. Registro contable
2. Tratamiento contable**

Doctor
JOSÉ JAIME MORALES FUENTES
Coordinador Oficina de Contabilidad
Departamento del Cesar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 12 de abril de 2004, en la cual consulta el registro que debe efectuarse para contabilizar las cuotas partes de pensiones a cargo de la entidad y el procedimiento contable que se debe dar a los recursos sin situación de fondos con destino a los hospitales. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

1.1 Registro contable de las Cuotas partes de pensiones a cargo de la entidad

Las instrucciones para el reconocimiento y registro de los pasivos pensionales contenidas en el numeral 2.5 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establecen que "El pasivo pensional representa el valor presente de todas las mesadas futuras (pensiones, bonos pensionales y cuotas partes) que el ente público deberá hacer a favor de personas que tengan o vayan a adquirir este derecho, de conformidad con normas legales o contractuales".

El numeral 2.5.3.1.5.2 de la misma parte del PGCP señala el procedimiento a seguir para la amortización del cálculo actuarial. Para el registro de la amortización del cálculo actuarial correspondiente a las cuotas partes de pensiones, el Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP tiene las cuentas 5102 y 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, subcuentas 510211 y 520311-AMORTIZACIÓN CÁLCULO ACTUARIAL DE CUOTAS PARTES DE PENSIONES.

De otra parte, el numeral 2.5.4.2.6 señala el registro contable que se debe efectuar para la causación de las cuotas partes de pensiones de jubilación. Para el efecto, se utilizan las cuentas 5102 o 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, subcuentas 510207 o 520307-

CUOTAS PARTES PENSIONES DE JUBILACIÓN y como contrapartida la subcuenta del pasivo 249004-CUOTAS PARTES DE PENSIONES.

2.2 Tratamiento contable de los recursos sin situación de fondos

El numeral 5.1.6 de los procedimientos relativos a desarrollos interinstitucionales, del PGCP define el tratamiento contable que deben aplicar las entidades territoriales y las direcciones de salud para el registro de las operaciones relacionadas con los recursos que financian el sector salud, dentro de los cuales se encuentra la participación para salud, la cual se transfiere con o sin situación de fondos.

La participación para salud sin situación de fondos se presenta cuando los recursos son girados por la Nación a las administradoras de pensiones, salud, riesgos profesionales y cesantías para el pago de los aportes patronales del personal dedicado a la prestación del servicio de salud de la entidad administradora del fondo de salud o de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud – IPS con las cuales se haya contratado la prestación de los servicios de salud.

El procedimiento definido establece que la entidad territorial debe reconocer el ingreso por la transferencia recibida de la Nación; no obstante, si la participación se gira directamente a las administradoras de pensiones, salud, riesgos profesionales y cesantías, la entidad territorial debe disminuir el derecho a cobrar a la Nación por la transferencia y el pasivo originado en la contratación de servicios de salud con los hospitales, el cual se ha generado con la causación del gasto respectivo. Lo anterior, teniendo en cuenta que en el contrato se ha pactado que parte de los servicios de salud contratados, se pagan con recursos de la participación para salud sin situación de fondos.

CONCLUSIÓN

1.1 Cuotas partes de pensiones a cargo de la entidad

Las cuotas partes de pensiones con las cuales participa una entidad en relación con las personas que han sido pensionadas por otra entidad, se registran en las cuentas 5102 o 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, subcuentas 510207 o 520307-CUOTAS PARTES PENSIONES DE JUBILACIÓN, según corresponda a gastos administrativos o de operación, y como contrapartida la subcuenta del pasivo 249004-CUOTAS PARTES DE PENSIONES

Lo anterior, sin perjuicio de la obligación que tiene la entidad de elaborar y actualizar el cálculo actuarial, y amortizarlo conforme a lo dispuesto en el PGCP.

2.2 Tratamiento contable de los recursos sin situación de fondos

La participación para salud con o sin situación de fondos es una transferencia que debe registrar la entidad territorial. Cuando se gire directamente a las administradoras de pensiones, salud, riesgos profesionales y cesantías, la entidad territorial debe disminuir la transferencia por cobrar a la Nación y el pasivo originado en la contratación de servicios de salud con los hospitales.

No obstante, le sugiero consultar el procedimiento contable que deben aplicar las entidades territoriales y las direcciones de salud para el registro de las operaciones relacionadas con los recursos que financian el sector salud contenido en el numeral 5.1.6 del PGCP, el cual considera tratamientos diferenciales teniendo en cuenta si los fondos de salud se administran directamente por la entidad territorial, o a través de las direcciones de salud del sector central o descentralizado.

CONCEPTO 37987 DE MAYO 21 de 2004

TEMAS: 1. Incapacidades y licencias de maternidad
2. Provisiones
3. Activos totalmente depreciados

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
GABRIEL HERNANDO PINZÓN G.
Jefe División Financiera
Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca
Ciudad

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación de la referencia, en la cual consulta acerca del registro contable de diversos conceptos, me permito atender su consulta en el mismo orden que la planteó, no sin antes informarle que la misma será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Consulta la entidad el registro contable de los siguientes conceptos:

1. Ingresos recibidos por incapacidad de enfermedad general y licencias de maternidad, los cuales, actualmente están clasificados en la subcuenta 481090.
2. El registro de la UPC que cancelan los empleados por sus beneficiarios, que están registrados en la subcuenta 290590.
3. El procedimiento y pautas a seguir para realizar la provisión de los libros de biblioteca y bienes de culto, ya que por el uso continuo se van deteriorando.

4. El manejo contable a seguir con los activos fijos que se encuentran totalmente depreciados pero que aún siguen prestando un servicio a la institución y se encuentran en buen estado.

CONSIDERACIONES:

1. El numeral 1.2.7.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, relacionado con las normas técnicas relativas a los ingresos, los define en los siguientes términos: “Expresión monetaria de los flujos percibidos por el ente público en el período contable, que refleja la obtención de recursos originados en desarrollo de la actividad financiera, económica y social, básica o complementaria, susceptibles de incrementar el patrimonio público” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el modelo instrumental describe la cuenta 4810-INGRESOS EXTRAORDINARIOS como “Valor de los ingresos percibidos por el ente público, provenientes de actividades que no corresponden a su cometido estatal y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiéndose como tales aquellas que, frente a las actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia”.

Así, los valores reintegrados a la entidad por parte de las Empresas Promotoras de Salud, por concepto de pagos efectuados a los trabajadores a título de incapacidad de enfermedad general y licencias de maternidad, no se consideran como ingresos de la entidad, toda vez que los mismos no están asociados con el cumplimiento de su función administrativa o cometido estatal del ente público.

2. El literal f del artículo 156-Características Básicas del Sistema General de Seguridad Social en Salud, de la Ley 100 de 1993, define que “Por cada persona afiliada y beneficiaria, la entidad promotora de salud recibirá una Unidad de Pago por Capitación-UPC, que será establecida periódicamente por el Consejo Nacional de Seguridad Social en Salud”.

Al respecto, el inciso 2º de la descripción de la cuenta 4311-ADMINISTRACIÓN DEL RÉGIMEN DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, establece que “El sistema general de seguridad social en salud reconoce a cada EPS un valor percápita, denominado Unidad de Pago por Capitación – UPC” (subrayado fuera de texto).

Como se observa, la UPC es un valor que reconoce el Sistema como ingreso a las Empresas Promotoras de Salud por cada persona afiliada y beneficiaria, y por tanto no es un valor susceptible de descuento a los trabajadores.

Ahora, si el tema referido en su oficio corresponde al descuento efectuado al trabajador como aportes a seguridad social en salud, el Catálogo General de Cuentas-CGC define la cuenta 2425-ACRREDITORES, así: “Valor de las obligaciones adquiridas por el ente público, en cumplimiento de su función administrativa o cometido estatal, por concepto de descuentos de nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones” (subrayado fuera de texto).

Específicamente contiene la subcuenta 242519-APORTES A SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

3. En su modelo instrumental, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP describe la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA en los siguientes términos: "Valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por el ente público, con el propósito de decorar, coleccionar o fomentar la cultura. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta del ente público, así como también los de aquellos entes que prestan el servicio de biblioteca" (subrayado fuera de texto).

Igualmente, describe la cuenta 1965-PROVISIÓN BIENES DE ARTE Y CULTURA (Cr) como el "Valor de la contingencia de pérdida de los bienes de arte y cultura, como resultado de daños, deterioro o del exceso del valor en libros sobre el valor de mercado o de realización de los mismos" (subrayado fuera de texto).

Para el registro contable, el Catálogo General de Cuentas-CGC contiene las subcuentas 196003-BIENES DE CULTO y 196007-LIBROS Y PUBLICACIONES DE INVESTIGACIÓN Y CONSULTA, así mismo las subcuentas para el registro de la provisión por los mismos conceptos en la cuenta 1965.

4. El numeral 2.2.4.3.2 del PGCP relativo a "Ajustes a la alícuota de depreciación" define que "La vida útil estimada de un activo depreciable puede ser diferente a su vida física, por lo cual deberá revisarse periódicamente. Cuando se compruebe que la vida útil de un activo es diferente a la estimada inicialmente, debe modificarse la alícuota de depreciación de tal manera que se ajuste a la vida útil real con base en cálculos de reconocido valor técnico. Bajo esta circunstancia, el saldo por depreciar se distribuirá entre los años que resten de la nueva vida útil estimada".

Por su parte el modelo instrumental del PGCP define el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO en los siguientes términos: "Bienes de propiedad del ente público que se adquieren con el propósito de utilizarlos en la producción de bienes, prestación de servicios o en el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. Consecuentemente, tales bienes no están destinados a la enajenación en el curso normal de sus actividades" (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN:

1. Los valores reintegrados por las EPS, por concepto de enfermedad general y licencias de maternidad, no constituyen un ingreso para la entidad que los recibe. En su defecto, corresponden a un menor valor del deudor registrado (EPS) en el momento del pago de la nomina al trabajador.
2. No corresponde a la entidad efectuar descuentos a los trabajadores a título de UPC. Ahora bien, si el valor corresponde la obligación que adquiere la entidad de consignar a las EPS los valores descontados a los trabajadores como aporte a seguridad social en salud, el mismo debe ser registrado como aporte voluntario para salud en la cuenta 242519-APORTE A SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

3. La entidad debe utilizar las subcuentas 196007-LIBROS Y PUBLICACIONES DE INVESTIGACIÓN Y CONSULTA y 196003-BIENES DE CULTO, para el registro de los libros de biblioteca y bienes de culto. Para el reconocimiento de la provisión, se utilizarán las subcuentas 196507 y 196503.
4. Los bienes clasificados como propiedad, planta y equipo deben permanecer allí registrados, siempre que llenen los requisitos de clasificación como tal. No obstante, si a criterio de la entidad el valor del bien objeto de consulta es de una cuantía considerable, es factible que se efectúe una revisión a la vida útil del mismo y se proceda a registrar los ajustes a que haya lugar.

CONCEPTO 39501 DE MAYO 24 DE 2004

**TEMAS: 1. Venta de bienes y servicios entre sedes, unidades y facultades
2. Distribución interna de PAC**

**SUBTEMAS: 1. Registro contable
2. Registro contable**

Doctora
AMPARO HERRERA NÚÑEZ
Jefe División Nacional de Contabilidad
Universidad Nacional de Colombia

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación DNC-197 del 8 de marzo de 2004, en la cual solicita se revisen los puntos 1 y 2 del concepto emitido mediante oficio 2036-14864 del 20 de noviembre de 2003, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

1.1 Registro contable de la venta de bienes y servicios entre sedes, unidades y facultades

La Universidad Nacional solicitó a la Contaduría General de la Nación-CGN la creación de las subcuentas para el registro de los derechos y obligaciones originados en las transacciones por venta de bienes y servicios entre las empresas (sedes, unidades y facultades de la universidad), los cuales se venían registrando en las subcuentas 147090-

OTROS DEUDORES y 242590-OTROS ACREEDORES, respectivamente. Estos registros se soportan en documentos ATI (autorizaciones de transferencias internas).

Al respecto, la CGN emitió el concepto 2036-14864 del 20 de noviembre de 2003, en el cual instruyó a la Universidad para que reconociera las operaciones entre empresas, mediante la utilización de la cuenta 1995-PRINCIPAL Y SUBALTERNA, registrando el derecho a cobrar en la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, por los servicios transferidos, y la obligación en la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, por los servicios recibidos.

Sobre el particular, la Universidad manifiesta que está de acuerdo con utilizar las cuentas 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS y 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS; no obstante, con el procedimiento definido por la CGN, "se están reemplazando cuentas de ingresos y gastos por cuentas 1995".

A manera ilustrativa, la Universidad señala el siguiente ejemplo: "EL SENA contrata a la Universidad a través de la Facultad de Ciencias Económicas para hacer una interventoría a proyectos del SENA, la Facultad de Ciencias Económicas a su vez debe subcontratar a la Facultad de Ingeniería para la elaboración de un ensayo hidráulico necesario en uno de los proyectos a los que se le hace interventoría. La Facultad de Ciencias Económicas hace un documento interno de la Universidad (ATI) para el pago del servicio y la Facultad de Ingeniería entrega el resultado del ensayo. Ciencias económicas registra el gasto en la contabilidad causando en el proyecto (centro de costos) el mismo. Ingeniería registra el ingreso en el centro de costos del Laboratorio de Hidráulica. En el momento de rendir cuentas al SENA, en contabilidad en la Facultad de Ciencias Económicas se refleja el gasto del respectivo ensayo".

2.1 Registro contable de la distribución interna de PAC

La Universidad solicitó la creación de las subcuentas para el registro del PAC que se distribuye entre las diferentes sedes, el cual en ocasiones no se gira en su totalidad. Actualmente las diferencias resultantes son registradas como una cuenta por pagar en la principal y una cuenta por cobrar en las sedes.

Al respecto, la Contaduría General de la Nación emitió concepto mediante el oficio 2036-14864 del 20 de noviembre de 2003, en el cual señala que "De los recursos previstos en el PAC que la Universidad distribuye entre las diferentes sedes, las cuales conforman la Universidad como una entidad única, no es procedente causar derechos y obligaciones entre las mismas sedes, toda vez que los recursos registrados en el citado instrumento no se tipifican como derechos ciertos, reales y de libre disposición, por cuanto están atados a una disponibilidad de Tesorería (...)"

En el oficio que envía la Universidad solicitando revisión del concepto, aclara que el giro no se hace por falta de disponibilidad en tesorería, sino por razones de distribución interna. Así mismo afirma que "Al contar con recursos efectivos en la Universidad y tener apropiación asignada, vemos que el derecho y la obligación cierta existen".

CONSIDERACIONES

1.1 Registro contable de la venta de bienes y servicios entre sedes, unidades y facultades

El numeral 1.2.7.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que los costos de producción "Comprenden las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales el ente público obtiene sus ingresos, en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal".

Así mismo, el citado numeral señala que "Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación que se ajusten a la naturaleza de la producción, bien sea por órdenes específicas o procesos, empleando metodologías reconocidas técnicamente que puedan satisfacer las necesidades de información del ente público como: costeo global o marginal, o costeo basado en actividades".

De igual manera, expresa que "El ente público 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 responsabilidad en los procesos de decisión y de resultados".

El citado numeral también señala que "El costo de ventas comprende el valor de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos durante el período contable".

Finalmente, la norma técnica relativa a los ingresos, contenida en el numeral del PGCP anteriormente citado, establece que los ingresos son la "Expresión monetaria de los flujos percibidos por el ente público en el período contable, que refleja la obtención de recursos originados en desarrollo de la actividad financiera, económica y social, básica o complementaria, susceptibles de incrementar el patrimonio público".

2.1 Registro contable de la distribución interna de PAC

La cuenta 1995-PRINCIPAL Y SUBALTERNA registra el "Valor de las operaciones de traslados de fondos, bienes, servicios y obligaciones, realizadas entre las oficinas subalternas y la principal, y las realizadas entre las oficinas subalternas entre sí, del ente público".

CONCLUSIÓN

1.1 Registro contable de la venta de bienes y servicios entre sedes, unidades y facultades

Con base en las normas citadas en las consideraciones, se concluye que la Universidad Nacional debe reconocer y revelar los ingresos, costos y gastos que se originen en desarrollo de su cometido estatal.

Ahora bien, como entidad que produce y vende servicios de educación, tiene autonomía para definir los sistemas y centros de acumulación de costos que considere, siempre que éstos se ajusten a la naturaleza de la producción y se empleen metodologías técnicamente reconocidas que satisfagan sus necesidades de información. En tal sentido, si la Universidad establece internamente determinado número de empresas, las cuales realizan operaciones de adquisición y venta de bienes y servicios, entre sí, no significa que deba implementarse un sistema de contabilidad separada que implique la utilización de la cuenta 1995-PRINCIPAL Y SUBALTERNA para el registro de las operaciones entre las diferentes unidades. Por el contrario, lo que se busca es identificar los ingresos, costos y gastos asociados a cada una de las unidades, con el fin de facilitar la evaluación de los niveles de rentabilidad y eficiencia respectivos.

No obstante lo expuesto, para efectos de preparar y presentar los estados contables de la Universidad, debe adelantarse un proceso de eliminación de las operaciones que internamente representan derechos para una empresa y obligaciones para otra, así como los ingresos y costos de venta recíprocos, con el fin de que no queden duplicados en la información de la entidad que reporta a la Contaduría General de la Nación.

2.1 Registro contable de la distribución interna de PAC

No es procedente causar derechos u obligaciones derivados de la transferencia de fondos entre la principal y las sedes, toda vez que estas operaciones corresponden a flujos de efectivo, los cuales dependen de la disponibilidad de tesorería, o en el caso particular de la Universidad, por razones de distribución interna, no obstante contar con los recursos en las cuentas bancarias.

En consecuencia, ratificamos el concepto emitido al respecto, mediante el oficio 2036-14864 del 20 de noviembre de 2003.

CONCEPTO 39590 DE MAYO 25 DE 2004

TEMAS: 1. Ajuste de ejercicios anteriores
2. Impuesto al valor agregado - IVA

SUBTEMAS: 1. Saldos contrarios a su naturaleza
2. Registro

Doctora
MARIA BEATRIZ NAVA SERRANO
Contadora
Archivo General de la Nación

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación referenciada, mediante la cual solicita concepto acerca de la utilización de los conceptos de "Ajuste de ejercicios anteriores" e Impuesto al valor agregado – IVA, este despacho se permite informarle que su consulta será atendida de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

1. Solicita le entidad concepto sobre la utilización de las cuentas 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, la cual presenta saldo contrario a su naturaleza como resultado del registro de ajuste por anulación de facturas de venta de servicios de ejercicios anteriores y, 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES que presenta saldo contrario a su naturaleza como resultado del registro de reversión de gastos efectuados en el año 2002.
2. Solicita orientación para realizar la cancelación de los saldos acumulados en las subcuentas 244502-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA – VENTA DE SERVICIOS y 244580- IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA –VALOR PAGADO (Db), las cuales vienen creciendo periódicamente.

CONSIDERACIONES:

1. El modelo instrumental describe la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES como "Valor de las partidas correspondientes al reconocimiento y causación en la vigencia, de hechos o eventos financieros, económicos y sociales originados en vigencias anteriores. Igualmente registra la corrección de errores, originados por equivocaciones matemáticas o, en la aplicación de los principios y normas contables.

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

Las dinámicas de esta cuenta definen que la misma se debita con "1- El valor de las correcciones de errores de períodos contables anteriores, por mayores valores causados y 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable", a la vez definen que se acredita con "1- El valor del reconocimiento de los hechos financieros, económicos y sociales originados en vigencias anteriores, 2- El valor de la corrección de errores de períodos contables anteriores, por menores valores causados, 3- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable" (subrayado fuera de texto).

De la misma manera se describe la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES como "Valor de las partidas correspondientes al reconocimiento y causación en la vigencia, de hechos o eventos financieros, económicos y sociales originados en vigencias anteriores. Igualmente registra la corrección de errores, originados por equivocaciones matemáticas o, en la aplicación de los principios y normas contables.

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

Las dinámicas de esta cuenta definen que la misma se debita con "1- El valor del reconocimiento de los hechos financieros, económicos y sociales originados en vigencias anteriores, 2- El valor de las correcciones de errores por menores valores causados en períodos anteriores y 3- El valor de la cancelación al cierre del período contable" y se acredita con "1- El valor de las correcciones de errores contables por mayores valores causados en períodos anteriores y 2- El valor de la cancelación al cierre del período contable" (subrayado fuera de texto).

2. Respecto del procedimiento para efectuar la cancelación de los saldos de las subcuentas que conforman la cuenta corriente de IVA, este despacho emitió concepto mediante el expediente 20016-14581, del cual anexamos fotocopia.

CONCLUSIÓN

1. Soportado en la descripción y dinámica de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, la misma es objeto de debitarse como consecuencia de la corrección de errores de períodos contables anteriores, por mayores valores causados; así mismo, la descripción y dinámica de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES orienta a que la misma se acredita como consecuencia del valor de las correcciones de errores contables por mayores valores causados en períodos anteriores, en tal sentido como consecuencia de tales registros, es factible que en una fecha determinada su saldo aparezca contrario a su naturaleza.

2. La Contaduría General de la Nación, mediante el expediente 20016-14581, emitió concepto relacionado con la cancelación de los saldos de las subcuentas que conforman la cuenta corriente 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO – IVA.

CONCEPTO 37466 DE MAYO 28 DE 2004

TEMA: 1. Recursos de cooperación internacional no reembolsable

SUBTEMAS:

- 1.1 Calificación de estos recursos**
- 1.2 Reconocimiento y registro**
- 1.3 Ámbito de aplicación del PGCP**
- 1.4 Competencia de la Contaduría General de la Nación**

Doctor
ALVARO VILLATE SUPELANO
Contralor Delegado para Medio Ambiente
Contraloría General de la República

En respuesta a sus oficios en los cuales solicita concepto acerca del registro de operaciones realizadas por la Corporación para la Protección Ambiental, Cultural y Ordenamiento Territorial – CORPACOT para la ejecución de recursos de cooperación internacional no reembolsable, este Despacho se permite atender su consulta de la siguiente manera, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

1.1 Calificación de los recursos de cooperación internacional no reembolsable

ANTECEDENTES

A continuación se relacionan los apartes de su consulta que una vez analizados, dieron lugar a clasificarlos como "Calificación de los recursos":

- Los recursos de cooperación internacional no reembolsable al dejar de ser percibidos directamente por una entidad pública y pasar a ser manejados por un particular, dejaron de ser públicos?
- En caso de que los recursos de cooperación internacional no reembolsable sean entregados en administración y no como donación a la CORPACOT, cómo sería el registro contable de dichos recursos?. Bajo esta condición son públicos esos recursos?
- Los recursos de cooperación internacional no reembolsable que recibe la CORPACOT pueden ser considerados como recursos propios y ajenos a las actividades de sus entidades fundadoras?

CONSIDERACIONES

Para establecer si los recursos de cooperación internacional no reembolsable deben considerarse como recursos públicos, deben revisarse los siguientes artículos del Estatuto Orgánico del Presupuesto contenido en el Decreto 111 de 1996:

El artículo 31 señala que los recursos de capital comprenderán: "Los recursos del balance, los recursos del crédito interno y externo (...) las donaciones, (...)" (subrayado fuera de texto).

El párrafo único de este artículo define que "Las rentas e ingresos ocasionales deberán incluirse como tales dentro de los correspondientes grupos y subgrupos de que trata este artículo".

Así mismo, el artículo 33 del Estatuto Orgánico del Presupuesto establece que "Los recursos de asistencia o cooperación internacional de carácter no reembolsable, hacen parte del presupuesto de rentas del Presupuesto General de la Nación y se incorporarán al mismo como donaciones de capital mediante decreto del Gobierno, previa certificación de su recaudo expedido por el órgano receptor. Su ejecución se realizará de conformidad con lo estipulado en los convenios o acuerdos internacionales que los originen y estarán sometidos a la vigilancia de la Contraloría General de la República" (subrayado fuera de

texto).

Ahora, para efecto del registro de los recursos que no percibe directamente la CORPACOT, y que son entregados para el manejo de un particular, el Catálogo General de Cuentas–CGC del modelo instrumental del PGCP contiene la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, la cual define como “Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan.

Adicionalmente, deben registrarse los depósitos que se deriven de procesos judiciales, los otorgados en administración y (...)”

Las dinámicas de esta cuenta establecen que se debita con “1- El valor de los depósitos entregados a terceros, 2- (...)”

La cuenta referida contiene específicamente la subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN, en la cual la entidad podrá efectuar el registro de los recursos cuya administración se delegó en una fiduciaria, por solicitud del donante.

De otro lado, para el registro de los recursos que recibe la CORPACOT en administración, el CGC del PGCP contiene la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, la cual define como “Valor de los dineros recibidos por el ente público, por concepto de anticipos o avances, que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros”, subcuenta 245003-ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS; y la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS – “Valor de los dineros recibidos por el ente público, para su administración, cumplimiento de contratos y otros conceptos, de acuerdo con normas que así lo establezcan”, subcuenta 245506-EN ADMINISTRACION. (Subrayado fuera de texto).

En relación con los recursos propios, el artículo 34 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, refiriéndose a los Ingresos de los Establecimientos Públicos, define que “En el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital se identificarán y clasificarán por separado las rentas y recursos de los Establecimientos Públicos. Para estos efectos entiéndese por:

- a) Rentas Propias: Todos los ingresos corrientes de los Establecimientos Públicos, excluidos los aportes y transferencias de la Nación.
- b) Recursos de Capital: Todos los recursos del crédito externo e interno con vencimiento mayor de un año, los recursos del balance, el diferencial cambiario, los rendimientos por operaciones financieras y las donaciones” (subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

El registro de los recursos de cooperación internacional no reembolsable debe efectuarse atendiendo las características bajo las cuales el donante entrega los recursos, esto es de conformidad con lo estipulado en los convenios o acuerdos internacionales que los originen. En tal sentido, los mismos deben ser incorporados en el Presupuesto General de la Nación, lo cual los califica como recursos públicos.

El Consejo de Estado en Sala de Consulta y Servicio Civil, se pronunció sobre las donaciones a favor de la Nación el 31 de agosto de 1993, en los siguientes términos: "Donaciones en dinero o en especie a nombre del Estado. Como se dejó expresado la Nación puede percibir donaciones a su nombre o ayudas para la comunidad, de procedencia nacional o extranjera, las que suelen tener varias finalidades, tales como colaborar en la (...), contribuir a elevar el nivel de vida de las clases populares (...)

Cuando las donaciones son en dinero y como tales se entregan al Estado, entran a su patrimonio por lo tanto se consideran ingresos ocasionales que deben formar parte del presupuesto público. Además pueden tener destinación específica cuando se refieran a la Inversión Social" (subrayado fuera de texto).

Para efecto del registro de los recursos de cooperación internacional no reembolsable que son ubicados para ser administrados directamente por la Corporación, el CGC contiene en su estructura las cuentas 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, y 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, así mismo para el registro de aquellos que por solicitud de la entidad donante se ubican para ser administrados por una entidad Fiduciaria, contiene la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS.

Finalmente, los ingresos propios de los establecimientos públicos están compuestos por las rentas propias o ingresos corrientes y los recursos de capital generados por la actividad para la cual se crea el órgano respectivo.

1.2 Reconocimiento y registro

ANTECEDENTE

- No registrar en la contabilidad los recursos de cooperación internacional no reembolsable debido a que su administración se delegó por parte del cooperante en una fiduciaria, genera subestimación e inconsistencia en la información contable de la entidad pública?
- Los recursos de cooperación internacional no reembolsable que ha recibido la entidad desde su creación y hasta la fecha, debieron ser registrados como ingreso de la misma? Cómo debe efectuarse tal registro contable?

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.6 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP se refiere a los principios de contabilidad pública, de los cuales hacen parte el de "Reconocimiento" y el de "Registro", los cuales se formulan de la siguiente manera:

"1.2.6.1 Reconocimiento

Los hechos financieros, económicos y sociales se reconocerán en función de los eventos y transacciones que los generan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas.

Por regla general, los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico, sin detrimento de criterios técnicos alternativos que se requieran en operaciones especiales, los cuales podrán ser objeto de actualización.

Para hechos no susceptibles de ser cuantificados monetariamente, se empleará lo estipulado por normas técnicas específicas”.

“1.2.6.3 Registro

Los hechos deben contabilizarse mediante procedimientos técnicos adecuados a la organización de la entidad, observando las etapas del proceso contable relativas a la identificación y clasificación, con sujeción a las técnicas de valuación que permitan el debido reconocimiento, garantizando la confiabilidad y utilidad social de la información”.

“1.2.6.7 Prudencia

En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Igualmente y con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo los realizados, sino también aquellos potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, aquellos que supongan riesgos previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se determine en el período actual o en períodos anteriores”.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas – CGC del modelo instrumental del PGCP contiene la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, específicamente la subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN, en la cual la entidad podrá efectuar el registro de los recursos cuya administración se delegó en una fiduciaria, por solicitud del donante.

Igualmente, la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, representa el “Valor de los dineros recibidos por el ente público, por concepto de anticipos o avances, que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros”, subcuenta 245003-ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS; y la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS – “Valor de los dineros recibidos por el ente público, para su administración, cumplimiento de contratos y otros conceptos, de acuerdo con normas que así lo establezcan”, subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN. (Subrayado fuera de texto).

El PGCP describe la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES como “Valor de las partidas correspondientes al reconocimiento y causación en la vigencia, de hechos o eventos financieros, económicos y sociales originados en vigencias anteriores. Igualmente registra la corrección de errores, originados por equivocaciones matemáticas o, en la aplicación de los principios y normas contables”.

El numeral 1.2.7.1.3 del PGCP contiene las normas técnicas relativas al Patrimonio Público, define el Superávit donado en los siguientes términos “Comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, que tienen como característica su permanencia relativa y que no corresponden a un reconocimiento del gasto por extinción del bien.

Las donaciones en dinero, por norma general, se registran como superávit por donación, excepto aquellas que tengan como destino la financiación de gastos de funcionamiento, las cuales se registrarán como ingreso” (resaltado fuera de texto).

Para el efecto el CGC del PGCP contiene las cuentas 3120 Y 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN y en la cuenta 4810-INGRESOS – EXTRAORDINARIOS la subcuenta 481022-DONACIONES.

CONCLUSIÓN

Soportado en las pautas básicas que guían el proceso para la generación de la información, definidas en el Plan General de Contabilidad Pública – PGCP como “Principios” enunciados en las consideraciones, respecto de los ingresos deben contabilizarse únicamente los realizados en el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Así, los ingresos que por diferentes conceptos perciba la entidad, deben ser incorporados en la contabilidad.

Para efecto del reconocimiento y registro contable de los recursos de cooperación internacional no reembolsable, el Catálogo General de Cuentas del modelo instrumental del PGCP, contiene la estructura de cuentas necesaria para el registro de los mismos, bien sea que éstos se hayan entregado como depósitos en administración, avances y anticipos recibidos, depósitos recibidos de terceros, superávit por donación o, ingreso por donación.

1.3 Ámbito de aplicación

ANTECEDENTE

- La CORPACOT ha reportado a la Contaduría General de la Nación, los recursos de cooperación internacional no reembolsable y/o donaciones que ha percibido desde su creación y hasta la fecha de desarrollo de su objeto social, considerando que es una entidad que inicialmente fue 100% pública y que actualmente cuenta con una participación patrimonial estatal superior al 90%?
- Qué conceptos ha emitido la Contaduría General de la Nación relacionados con la contabilización de donaciones y recursos de cooperación internacional no reembolsable por parte de las entidades públicas, de carácter mixto y derecho privado?

CONSIDERACIONES

El artículo 2º de la Resolución 400 de 2000 referente al ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, expresa que “El Plan General de Contabilidad Pública, PGCP, compuesto por el marco conceptual, el modelo instrumental y el manual de procedimientos, debe ser aplicado por todos los organismos y entidades de las ramas del poder público, en sus diferentes niveles y sectores, (...), los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las (...), asociaciones o fondos, de creación directa o indirecta, donde la participación estatal sea del 50% o más de su capital o, el Estado a través de sus diferentes entidades y organismos, ejerza influencia

dominante o significativa en su dirección o toma de decisiones. (...) (subrayado fuera de texto).

El numeral 3.1 del PGCP referente a "Procedimientos relativos a la presentación de información y estados contables", define la información que los entes públicos deben presentar a la Contaduría General de la Nación, los formatos, estados contables e informes y los responsables de la información.

CONCLUSIÓN

Las asociaciones o fondos, de creación directa o indirecta, en los cuales el Estado tiene participación superior al 50% de su capital o, el Estado a través de sus diferentes entidades u organismos ejerza influencia dominante o significativa en su dirección o toma de decisiones, para efectos contables, se consideran entes públicos objeto de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública y sus representantes legales tienen la calidad de servidores públicos y como tales, responden disciplinaria, civil y penalmente por sus actos ante los órganos de control.

En tal sentido, teniendo en cuenta la composición patrimonial de la Corporación, la misma reporta información a la CGN.

Respecto de la emisión de conceptos sobre el registro de donaciones, la CGN expidió entre otros, los conceptos No. 002479 de febrero 16-98 y 10118 de octubre-98, de los cuales anexo fotocopia y que pueden ser consultados en los tomos I y II de doctrina de la página Web de la CGN.

1.4 Competencia de la Contaduría General de la Nación

ANTECEDENTE

- Cuál es la posición de la Contaduría General de la Nación frente a la Orientación No. 6 emitida y aprobada el 23 de septiembre de 2003 por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública relacionada con la contabilización de recursos recibidos por las ONG con destinación específica, especialmente en lo relativo a las donaciones y recursos de Cooperación Internacional no reembolsable?

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política mediante el cual se creó el cargo de Contador General, le asignó entre otras, 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".

A su vez, el literal f) de la ley 298 de 1996, señala la competencia del Contador General de la Nación para impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que las consultas a las autoridades deben tener "relación con las materias a su cargo", le corresponde al Contador General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas de contabilidad pública que expide.

Soportado en ello y en consideración a que en su consulta solicita concepto acerca de la orientación profesional expedida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, relacionada con la contabilización de recursos de destinación específica recibidos por las ONG, este Despacho se abstiene de opinar, al respecto.

CONCEPTO 41952 JUNIO 08 DE 2004

TEMAS: 1. Operaciones Interinstitucionales
2. Prestación de Servicios de salud

SUBTEMAS: 1. Aportes y traspaso de fondos
2. Registro de ingresos y gastos

Doctora
ESPERANZA CORTES
Contador Público
Sanatorio de Agua de Dios E.S.E.

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación en la cual solicita concepto técnico sobre el registro contable que debe efectuar el Sanatorio de Agua de Dios, por concepto de los recursos transferidos por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para gastos de funcionamiento, subsidios y albergues de los enfermos de Hansen. De igual forma, somete a consideración los registros contables que la entidad realiza, por concepto de ingresos, gastos y costos, asociados a la prestación del servicio, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

1.1.- En cuanto al registro del Flujo de fondos de la Dirección del Tesoro Nacional y de las tesorerías territoriales, el numeral 2.8.4.2 del manual de procedimientos del Plan General

de Contabilidad Pública, establece, "(...) que los traspasos de fondos, entre entes de un mismo nivel, se registrarán con el giro real de los recursos", que su registro en "Los órganos y entidades que reciban o giren recursos del presupuesto para el cumplimiento de sus funciones, deberán registrarlos utilizando las Cuentas de Aportes y Traspaso de Fondos, establecidas en el Catálogo General de Cuentas del PGCP(...)". (Subrayado fuera de texto)

"Los registros contables por el traslado de los recursos del Presupuesto General de la Nación, son:

- Registro en la Dirección del Tesoro Nacional – Ministerio de Hacienda, quien gira los recursos:

Códigos	Denominación	Débitos	Créditos
5705	APORTES Y TRASPASO DE FONDOS GIRADOS		
5705XX	Subcuenta respectiva	XXX	
1106	CUENTA ÚNICA NACIONAL		
110601	Cajero		XXX

Cuando los recursos sean girados por una tesorería departamental o distrital, utilizará la cuenta 1110- Bancos y corporaciones.

- Registro en el Organismo o Ente Público que recibe los recursos:

Códigos	Denominación	Débitos	Créditos
1110	BANCOS Y CORPORACIONES		
111005	Cuenta Corriente Bancaria	XXX	
Ó			
1125	FONDOS ESPECIALES		
4705	APORTES Y TRASPASO DE FONDOS RECIBIDOS		
4705XX	Subcuenta respectiva		XXX

2.1 En cuanto al registro de los ingresos, costos y gastos asociados a la prestación de los servicios, propios del cumplimiento del objeto de la entidad, está definido en el Artículo 2º del Decreto Reglamentario 1876 de 1994, así: "El Objeto de las Empresas Sociales del Estado será la prestación de servicios de salud, entendidos como un servicio público a cargo del Estado y como parte integrante del Sistema de Seguridad Social en Salud".

En tal sentido la Contaduría General de la Nación expidió los procedimientos contables a seguir por las instituciones prestadoras de servicios de salud, considerando la forma de contratación por capitación, por evento o para atención a vinculados y la forma de pago, lo anterior "en el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud –SGSSS y acorde con el nuevo modelo de prestación de servicios" los procedimientos en comento se encuentran definidos en el numeral 5.1 "Procedimientos relativos a desarrollos interinstitucionales específicos – Sector Salud". Tratándose de la prestación de servicios debe aplicarse el numeral el 5.1.1 "Instrucciones para el tratamiento administrativo y contable del proceso de facturación que adelantan las Instituciones Prestadoras de

Servicios de Salud IPS – Públicas”, y el tema de costos de los servicios del numeral 5.1.5 “Instrucciones para el tratamiento contable de los costos de producción de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud - IPS Públicas”

CONCLUSIÓN

1.1.-En cuanto al registro de los recursos que se reciben de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para gastos de funcionamiento, estos son registrados en la cuenta 4705-Aportes y traspasos de fondos recibidos, tal como lo establece el numeral 2.8.4.2 del manual de procedimientos del PGCP, *“Flujo de fondos de la Dirección del Tesoro Nacional y de las tesorerías territoriales, a los órganos y entes públicos”*

2.1.- En cuanto al registro de los ingresos costos y gastos, al igual que las demás operaciones relacionadas en las operaciones desarrolladas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, dentro del marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud, la entidad pública debe aplicar los procedimientos definidos en el numeral 5.1 y registros a seguir en cada parte de los procesos, *“Procedimientos relativos a desarrollos interinstitucionales específicos – Sector Salud”*

CONCEPTO 42191 DE JUNIO 15 DE 2004

TEMAS: 1.- Presupuesto de inversión
2.- Depósitos entregados en administración
3.- Cuentas por pagar

SUBTEMAS: 1.1.- Capitalización de la ejecución presupuesto de inversión
2.1.- Actualización y presentación de información
3.1.- Causación de contratos y órdenes de servicio

Doctora
ROSALBA ZULUAGA GOMEZ
Líder Equipo de Auditoría
Delegada para Minas y Energía
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación en la cual solicita concepto sobre los procedimientos contables a seguir en relación con los temas que a continuación se detallan, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

Los temas objeto de consulta son formulados en los siguientes términos:

1.1- "La Unidad de Planeación Minero Energética –UPME percibe recursos de entidades aportantes tales como MINERCOL, FEN, ISA y ECOPETROL, dineros que de acuerdo a la Liquidación de presupuesto por la Dirección General del Tesoro están distribuidos en un 33% para funcionamiento y un 67% para inversión.

Con respecto al 67% de inversión se ejecuta mediante la suscripción de contratos de consultoría, estudios, acompañamiento, asesoría, apoyo, elaboración de documentos, evaluaciones, seguimientos, diseños, viabilización de proyectos, entre otros; dirigidos a los proyectos de asesoría, capacitación, planificación, implantación del SIMEC y evaluación de políticas para los subsectores del Sector Minero Energético.

Con base en lo anterior y en desarrollo de la presente auditoria se observa que la UPME, no obstante la destinación específica del presupuesto no refleja en los estados financieros la capitalización de los proyectos, por cuanto los registra como gasto y al cierre de la vigencia desaparecen tales asignaciones, por tanto no se puede determinar por la parte contable los costos y gastos acumulados (...)

Esta comisión solicita (...), se expongan los conceptos técnicos de la CGN, para presentar la información contable real y coherente, para consolidación del balance general de la nación."

2.1 "La cuenta (Sic) 142504-DEPOSITOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, que a 31 de diciembre de 2003, muestra un saldo de \$4.325.7 millones, que no se actualiza al cierre de la vigencia y corresponde a todas las actuaciones de la Fiduciaria la Previsora S.A., que actúa como la tesorería de la entidad.

La Contraloría General observa que el Contrato de Fiducia en su cláusula cuarta numeral 1 obligaciones de carácter general, se somete al cumplimiento de las normas presupuestales por la respectiva vigencia fiscal, adicionalmente en el convenio interadministrativo para el manejo de los recursos del período fiscal 2003, se ratifica esta obligación; documentos que soportan que la UPME, debe reportar conforme a la Circular externa 028 de 2001 y 046 de 2003(...)

De acuerdo con lo anterior la CGR solicita a ustedes las instrucciones de la CGN, para que dicho balance presente la realidad de las transacciones financieras, en efecto el diligenciamiento del formato requerido por ustedes, no explica los movimientos de la Fiducia"

3.1 "La contabilidad de la UPME, no efectúa la causación de las cuentas por pagar-contratos y órdenes de servicio-, lo cual impide conocer a 31 de diciembre el valor real por pagar a cada uno de los contratistas, pues su causación y registro se efectúa cada vez que se autoriza un pago. De acuerdo a este manejo se requiere consultar a ustedes la reglamentación aplicable a dicha actuación, por cuanto el control se realiza por Cuentas de Orden, en contra de los principios de contabilidad de general aceptación o en su defecto este registro es competencia de la Fiduciaria y de reporte en su balance."

CONSIDERACIONES

1.1 En cuanto a los Otros Activos la norma técnica contenida en el numeral 1.2.7.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que *"Comprenden los derechos y bienes tangibles e intangibles que son complementarios para el cumplimiento del cometido estatal o están asociados a su administración y mantenimiento, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, tránsito o modalidad especial de adquisición (...)"*

Para efectos del reconocimiento debe tenerse en cuenta la clasificación del bien o derecho. Los activos diferidos deben reconocerse por su costo histórico y por regla general no son susceptibles de actualización, excepto aquellos que de manera específica así se determine (...)

Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien y su condición, en los siguientes conceptos: Bienes y derechos en proceso de titularización, bienes recibidos en dación de pago, activos adquiridos de instituciones inscritas, bienes adquiridos en leasing financiero, bienes de arte y cultura e intangibles.

Igualmente, se clasifica como inversión social diferida la contribución a la formación de un activo social. Atendiendo su correlación con el funcionamiento del ente público en cargos diferidos, obras y mejoras en propiedad ajena, gastos pagados por anticipado. En relación con la modalidad del encargo en bienes entregados a terceros, así mismo, para las responsabilidades considera la instancia del proceso en que se encuentran. (Subrayado fuera de texto)

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. (...)

La amortización de la inversión social diferida se realizará durante los períodos en los cuales se espera percibir beneficios, o en la vigencia de los respectivos proyectos (...)"

De otra parte, la Norma Técnica de Gastos contenida en el numeral 1.2.7.1.4 del PGCP, establece que: *"Corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público. (Subrayado fuera de texto)"*

Los gastos de administración corresponden a la porción de aquellos que razonablemente deben atribuirse a actividades como dirección, planeación y apoyo logístico de los entes públicos. (Subrayado fuera de texto)

Los gastos de operación corresponden a la porción de aquellos que razonablemente se atribuyen a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal, siempre que no estén contemplados en las cuentas de costos de producción y ventas, por tratarse de la prestación servicios colectivos (...) (Subrayado fuera de texto)

Los gastos de inversión social incluyen los importes de la ejecución de los proyectos de inversión, tendientes a la consecución de metas del cometido estatal en cumplimiento del Plan de inversiones de los respectivos Planes de desarrollo, que no son susceptibles de registrarse como activos. (Subrayado fuera de texto)

Los gastos deben reconocerse racionalmente sobre la base del costo de los bienes y servicios adquiridos, o los importes estimados cuando se trata de la aplicación de criterios o métodos técnicos que permiten aproximar la cuantificación de algún hecho o evento que no implica en sí mismo una transacción con terceros. Se registran en la medida que ocurran los hechos financieros, económicos y sociales en forma tal que queden contemplados sistemáticamente en el período contable correspondiente, independiente del flujo de recursos monetarios o financieros. (...)

Los gastos se revelan en relación con las funciones internas que se desempeñan, la ocurrencia de eventos o hechos no transaccionales, o las relaciones con otros niveles o sectores de la administración pública y se clasifican teniendo en cuenta su naturaleza en: administrativos, operativos, gastos estimados, gasto social, gasto de inversión social, transferencias, operaciones interinstitucionales y otros gastos (...)”.

Así mismo, la descripción del grupo 56- GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL, determina que corresponde a las *"Cuentas representativas de los valores causados en inversión social, originados en la realización de actividades, programas y proyectos, que no constituyen formación bruta de capital, tendientes a la consecución de metas en cumplimiento del cometido estatal del ente público que no se clasifican como gasto público social.*

Comprende para cada uno de los sectores sociales definidos, los conceptos de: sueldos y salarios, contribuciones imputadas, contribuciones efectivas, aportes sobre la nómina y gastos generales, cuyo detalle debe desarrollarse a nivel de auxiliar con base en los conceptos determinados en el grupo 51 – Gastos de administración o 52 – Gastos de operación.

La subcuenta "Asignación de bienes y servicios" registra el valor de aquellos bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.

En este grupo deben registrarse además, los valores correspondientes a la disminución gradual de los activos diferidos, siempre que se trate de gastos de inversión social, con el propósito de reconocer y causar el gasto económico (...)”.

La descripción de la cuenta 1911-INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA determina que corresponde al *"Valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios futuros, en desarrollo de los proyectos de inversión social. Incluye los conceptos de gastos pagados por anticipado, cargos diferidos y obras y mejoras en propiedad ajena.*

La inversión social diferida debe amortizarse durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios, o en la vigencia de los respectivos proyectos (...)”.

La cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS se describe como: *"Valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios futuros, en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal del ente público.*

Los cargos diferidos deben amortizarse durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, o en la vigencia de los respectivos contratos (...)".

Las erogaciones incurridas en investigaciones y estudios se clasifican en el grupo 19-OTROS ACTIVOS, atendiendo la contribución a la generación de beneficios futuros. De la misma manera, su clasificación dentro de este grupo lo determina la clase de presupuesto que los financia. Sí corresponde al presupuesto de inversión, su registro se hará en la cuenta 1911-INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA y se amortizará durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos o gastos incurridos, o en la vigencia de los respectivos contratos, utilizando para su registro el grupo 56-GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL, identificando a nivel de cuenta el sector al cual corresponda. De otra parte, cuando sobre los costos o gastos incurridos no se espere que genere beneficios futuros su registro afectará las cuentas del grupo 56-GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL.

Ahora bien, si los recursos provienen de un presupuesto diferente a inversión los costos o gastos incurridos en estudios e investigaciones se registrarán en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y su amortización afectará la cuenta 5111-GASTOS DE ADMINISTRACIÓN GENERALES si se atribuyen a actividades como dirección, planeación y apoyo logístico, o a la cuenta 5211-GASTOS DE OPERACIÓN GENERALES, cuando corresponda a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal. De otra parte, podrá afectar directamente el gasto cuando no se tenga la razonable seguridad que proveerán beneficios futuros.

Otro aspecto a tener en cuenta respecto cuanto a los estudios e investigaciones es que, cuando estos se adelanten con el fin de determinar la viabilidad de un proyecto y el mismo resulte viable, se constituyen en mayor valor del proyecto.

Ahora bien, con el fin de tener en una única clasificación los valores acumulados en la ejecución de proyectos, así como con el fin de ejercer un mayor control, las erogaciones incurridas en la ejecución de proyectos se registran en la cuenta de orden deudora de control 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, la cual se describe como: *"Valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación de capital, gastos y las demás erogaciones asociadas a cada proyecto durante su vigencia"*.

2.1 Las normas de contabilidad vigentes sobre presentación de información son las contenidas en la Resolución 250 de 2003, razón por la cual para efectos del análisis a la consulta no se hará referencia a la Carta Circular 28 de 2001.

El literal b) del Artículo 8º de la Resolución 250 de 2003, *"Por la cual se establecen los requisitos y plazos para la presentación de la información financiera, económica y social a la Contaduría General de la Nación y otras obligaciones de información."* establece en cuanto a los informes adicionales que: *"Adicionalmente deberán presentarse los siguientes*

informes: (...) b) Recursos públicos entregados en administración. Las entidades públicas que tengan recursos entregados en administración tales como fondos cuenta, encargos fiduciarios y fiducia pública, deben presentar una relación de los mismos, indicando su monto, objeto, modalidad, agente fiduciario o administrador, fecha de inicio y culminación. Este informe se debe diligenciar en un formato CGN03-004, para lo cual la entidad debe solicitarle la información respectiva al administrador de estos recursos. Esta información debe diligenciarse en medio magnético y anexarla a la información correspondiente al corte del 31 de diciembre (...)”.

El procedimiento para el diligenciamiento del formato CGN03.004, fue reglamentado mediante el Instructivo No 016 de 2003, el cual determina en el numeral 1.1 Plazo para presentación que: *"Los entes públicos a que se refiere la Resolución 250 del 4 de julio del 2003, expedida por el Contador General de la Nación, que en ejercicio de sus funciones entreguen recursos públicos a terceros para su administración, tales como personas naturales o jurídicas, Organizaciones No Gubernamentales-ONG, Organismos Intergubernamentales, Fiduciarias y Entes Públicos, presentarán a la Contaduría General de la Nación–CGN la información relacionada con estos recursos conjuntamente con la información contable, tal como se establece en el Artículo 8, Literal b) de la Resolución 250 de 2003, es decir, anexa a la información correspondiente al corte del 31 de diciembre"*.

En este instructivo se establece que en la *"Celda B11: Monto inicial. Valor inicial de los recursos entregados en administración. Celdas B12 y B13: Subcuenta y valor. La subcuenta donde se encuentra registrado el recurso público entregado en administración por parte de la entidad titular (120204, 142504, 142510, 142511, 142513, 142514, 142515, 142590, 192001, 192002, 192007, 192008 y 192603) con su respectivo valor a 31 de diciembre del respectivo año, en formato numérico. Celda B14: Fecha de corte. Período al que corresponde el informe. Para el caso del envío a la CGN será el establecido en la Resolución 250 de 2003, es decir, a 31 de diciembre del respectivo año (...)"*

Las normas citadas reglamentan el envío de información relacionada con *"Recursos públicos entregados en administración"*, establecen la información que debe contener el respectivo formato CGN03-004, la cual corresponde entre otros, a una fecha de corte, el valor inicial de los recursos entregados en administración y la subcuenta donde se encuentra registrado el recurso entregado en administración con su respectivo valor a una fecha de corte la cual corresponde a *"31 de diciembre del respectivo año"*. Según lo establece el literal e) del numeral 2.1 Información general, *"Las entidades públicas a efectos de cumplir con el envío de esta información a la CGN, deberán solicitar a los respectivos administradores de los recursos públicos, con la debida oportunidad, la información objeto del instructivo"*

Ahora bien, en cuanto a los registros que deben efectuarse en la cuenta 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS, la descripción y dinámica establece, que corresponde al *"Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan. Adicionalmente, deben registrarse los depósitos que se deriven de procesos judiciales, los otorgados en administración y las retenciones sobre contratos de obra. (...)* La contrapartida corresponde a las subcuentas

que conforman las cuentas 1105 – Caja, 1110 – Bancos y corporaciones, 1125 – Fondos especiales y 1130 – Fondos pensionales (...)”.

Según la dinámica *"Se debita: 1.- El valor de los depósitos entregados a terceros.2.-El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados. Se acredita: 1.- El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados.2.- El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados de conformidad con las cláusulas convenidas. (...)"*

3.1 El principio de causación enuncia que: *"Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos.*

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período."

Así mismo, el principio de Prudencia, enuncia que: *"En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Igualmente y con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo los realizados, sino también aquellos potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, aquellos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se determine en el período actual o en períodos anteriores.*

Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable y verificable un hecho, éstas se informarán en notas a los estados contables, donde se justificará la opción escogida y cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto económico, financiero y social en los mismos, de haber optado por uno de éstos y no por la opción elegida(...)".

Estos dos principios de contabilidad pública, suponen el registro de un hecho financiero económico y social independientemente de la corriente de efectivo, tratándose de los gastos deben contabilizarse no sólo los realizados, sino también aquellos potenciales, desde cuando se tenga conocimiento.

Para efectos de clasificación y registro, el Catalogo General de Cuentas incluye las cuentas que conforman el grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, el cual se describe como: *"Obligaciones contraídas por el ente público en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal, que deben ser pagadas en dinero, bienes o servicios"*. Para efectos de control, la entidad puede optar por registrar en cuentas de Orden Acreedoras el valor de los contratos que celebre y se encuentren pendientes de ejecutar en la subcuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución.

CONCLUSIÓN

1.1 Las erogaciones incurridas en estudios e investigaciones presupuestadas como inversión, se registran en el grupo 19-OTROS ACTIVOS, del Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, clasificándolo en la cuenta 1911-INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA si corresponde a erogaciones para la adquisición de bienes

o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios futuros, en desarrollo de proyectos de inversión. Los valores así constituidos se amortizarán en los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios, o en la vigencia de los respectivos proyectos.

Si estas erogaciones son incurridas en la realización de proyectos de inversión que no constituyen formación bruta de capital y no son susceptibles de amortizar, se registran en el grupo 56-GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL, identificando a nivel de cuenta el sector al cual está dirigida la inversión.

Si para efectos de control la entidad requiere tener acumulado el valor de las erogaciones incurridas en la ejecución de un proyecto de inversión en sus componentes de formación de capital, gastos y las demás erogaciones asociadas a cada proyecto durante su vigencia, este control lo puede obtener mediante el registro de los valores acumulados en cada uno de los componentes del proyecto en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

2.1 En cuanto al diligenciamiento del formato CGN03.004 denominado "*Recursos públicos entregados en administración*", este debe ser diligenciado y anexado a la información con corte 31 de diciembre, para su diligenciamiento debe seguir las instrucciones contenidas en el Instructivo 016 de diciembre 16 de 2004.

Tratándose de los recursos entregados en desarrollo del contrato de fiducia, deben registrarse en la contabilidad de la entidad en la cuenta 1425- DEPÓSITOS ENTREGADOS, de conformidad con lo establecido en la descripción y dinámica de esta cuenta.

El saldo que refleje esta cuenta, debe corresponder a la información que le reporte el respectivo administrador de los recursos, la cual será la fuente de información para diligenciar el formato CGN003-004, los que se reportarán de acuerdo a la estructura del Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública.

3.1 De conformidad con el principio de causación y prudencia los hechos financieros económicos y sociales deben ser registrados de acuerdo a la corriente real de bienes y servicios. Tratándose de gastos, adicionalmente deben registrarse los potenciales, "*es decir aquellos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales*". Por lo anterior, los bienes y servicios que reciba el ente público en cumplimiento de la ejecución de contratos, se registran en la cuentas del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, identificando el concepto que da origen a la obligación.

Aquellos contratos que celebre la entidad y que no han sido ejecutados total o parcialmente, la entidad podrá registrarlos en cuentas de orden de control en la subcuenta 939011-CONTRATOS PENDIENTES DE EJECUCIÓN.

CONCEPTO 41722 DE JUNIO 24 DE 2004

TEMAS: 1. Bienes de Beneficio y Uso Público
2. Gasto público social
3. Proceso contable

SUBTEMAS: 1. Costo de la infraestructura demolida
2. Costo de alumbrado público
3. Información básica

Doctora
OLGA ROCIO GIL QUINTERO
Contador General (E)
Alcaldía Municipal
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación del 20 de abril del año en curso, en la que consulta acerca de los Bienes de beneficio y uso público, Gasto público social y Proceso contable, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

1. Bienes de beneficio y uso público

Informa el municipio que para llevar a cabo las obras de infraestructura es necesario adquirir algunos terrenos con inmuebles, los cuales luego son demolidos para construir vías, puentes, parques o plaza pública. Por lo anterior, los Bienes de beneficio y uso público pueden estar quedando sobrevalorados especialmente por el valor de los inmuebles que son objeto de demolición y adicionalmente porque al cambiar la destinación del bien, su precio disminuye.

En las subcuentas 170590 – Otros bienes de beneficio y uso público en construcción y la 171090 – Otros bienes de beneficio y uso público en servicio se han venido clasificando conceptos tales como: equipo de señalización y semaforización, estructuras hidráulicas, obras de mitigación de riesgos y obras de estabilización, que corresponden a muros de contención en barrios subnormales y quebradas, estructuras de contención en gaviones y otros y hay veces en que suele confundirse con el grupo 18 – Recursos naturales y del ambiente.

2. Gasto público social

El costo del alumbrado público debe tratarse como gasto público social o como inversión social, es de considerar, que presupuestalmente se clasifica como gasto de inversión.

3. Proceso contable

Actualmente se encuentran adelantando un proyecto de actualización de los procesos contables, para lo cual, desean saber si pueden contar con información básica sobre el proceso contable.

CONSIDERACIONES

1. Bienes de beneficio y uso público

El numeral 1.2.7.1 del Plan General de Contabilidad Pública – PGCP, relacionado con la norma técnica de reconocimiento y revelación de los hechos económicos, financieros y sociales, establece que el costo histórico *"está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido el ente para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, harán parte del costo histórico las adiciones y mejoras objeto de capitalización efectuadas (...)"* Asimismo, señala que *"la cifra resultante de las anteriores situaciones constituirá el costo histórico por el cual se registrará la transacción en contabilidad"*. (Subrayado fuera de texto)

El precio de adquisición denominado también precio de coste, se define como la *"cantidad en la que se valora un producto terminado atendiendo a lo que cuesta todo el proceso de fabricación del mismo. A efectos contables, los bienes o servicios se valoran por su precio de adquisición o coste de producción"*.¹

Así mismo, el numeral 1.2.7.1.1 del PGCP relativo a los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, establece que *"estos bienes deben reconocerse por el costo histórico y actualizarse al costo reexpresado (...)"*. En ese sentido, la adquisición de los terrenos con inmuebles para llevar a cabo la obra entra a formar parte del costo histórico.

En cuanto a considerar una erogación como gasto o un activo, la norma técnica relativa a los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales del PGCP, señala que *"el valor de las erogaciones que augmenten la vida y calidad del bien, en cuanto al servicio público que se espera deba prestar, constituyen un mayor valor del bien. De lo contrario, se reconocerán como un gasto"* (Subrayado fuera de texto)

En relación con los bienes que se registran en la cuenta 1705 – BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN, la norma relativa a la descripción y dinámica del Catálogo General de Cuentas, la describe como los *"costos acumulados en la construcción de vías de comunicación, parques, museos, monumentos y otros bienes de beneficio y uso público, que a su culminación se entregarán para su uso (...)"*. Asimismo, describe la cuenta 1710 – BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO como el *"valor de las vías de*

¹ Diccionario de Contabilidad y Finanzas; Editorial CULTURAL, S.A.; Madrid – España Pag. 203

comunicación, plazas, parques recreacionales y otros bienes de uso público, construidos o adquiridos a cualquier título, para uso, goce y disfrute de la comunidad (...)”.

Con respecto a los recursos naturales y del ambiente, la norma técnica de Contabilidad, establece que se consideran como tales, todos aquellos recursos naturales y del ambiente tangibles e intangibles, que por sus propiedades, especie, género o clase, se encuentran en la naturaleza y el ambiente sin que hayan sido objeto de transformación.

Asimismo, el Contador General de la Nación ha expedido la resolución 178 de 2003, mediante la cual se modifica la norma técnica y el procedimiento relativo a los recursos naturales. En esta norma se define que corresponde a inversiones en recursos naturales renovados en conservación, todos los costos asociados a estudios e investigación adelantados para determinar la viabilidad del proyecto en ejecución en la formación de nuevos recursos y en la adición o mejora de los recursos existentes, durante la etapa de ejecución del proyecto.

2. Gasto público social

El numeral 1.2.7.1.4 del PGCP relativa a los Gastos, establece que *"el gasto público social incluye el importe de la ejecución de recursos destinados a cubrir las necesidades insatisfechas de la población en los sectores básicos de salud, educación, vivienda, agua potable y saneamiento básico, o en procura del bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida de la población, contemplados presupuestalmente como proyectos de inversión o gastos de funcionamiento, en cumplimiento de lo dispuesto en normas legales"*.

Así mismo, señala que *"los gastos de inversión social incluyen los importes de la ejecución de los proyectos de inversión, tendientes a la consecución de metas del cometido estatal en cumplimiento del Plan de inversiones de los respectivos Planes de desarrollo, que no son susceptibles de registrarse como activos"*.

Por otra parte, conforme al numeral 1.2.7.1.4 del PGCP, se considera costos de producción, *"(...) las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales el ente público obtiene sus ingresos, en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal."*

En el caso de servicios, la producción y el intercambio se da 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, es decir, si en un alto porcentaje el costo es recuperable. 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". (Subrayado fuera de texto)

3. Proceso contable

Toda la normatividad contable expedida por la Contaduría General de la Nación está a disposición de todas las entidades que se encuentra en el ámbito de su aplicación y a los usuarios en general, en la página web www.contaduria.gov.co.

CONCLUSIÓN

1. El tratamiento contable que se debe dar a los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales será conforme a las normas técnicas relativas a los activos del PGCP, en especial el numeral 1.2.7.1.1, que dice: "estos bienes deben reconocerse por el costo histórico (...)". En ese orden de ideas, el costo de la infraestructura demolida no es un gasto de inversión social. Además, la norma técnica señala que, los Bienes de uso público en servicio esta constituido por el "valor de las vías de comunicación, plazas, parques recreacionales y otros bienes de uso público, construidos o adquiridos a cualquier título, para uso, goce y disfrute de la comunidad (...)" (Subrayado fuera de texto).

Del numeral 1.2.7.1.1 del PGCP, se infiere que la diferencia entre Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales y Recursos naturales y del ambiente, radica en que los primeros están orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución, mientras que los segundos los comprenden todos aquellos recursos existentes, más todas las inversiones orientadas a formar nuevos recursos, adicionar o mejorar los existentes con el fin de conservar el recurso natural renovable o explotar los recursos naturales y del ambiente con el fin de obtener un beneficio económico.

En la cuenta 1705 – BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN, se acumula todos los costos en que incurrió la entidad en la construcción de vías de comunicación, parques, museos, monumentos y otros bienes de beneficio y uso público, que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad. Solo se considera gastos aquellas erogaciones que no aumenten la vida y calidad del bien, en cuanto al servicio público que se espera deba prestar y que no constituyen en un mayor valor del bien.

2. En cuanto al alumbrado público, solo se puede referir a costos de producción en un proceso productivo cuando las erogaciones y cargas están asociadas clara y directamente con la producción de bienes o la prestación de un servicio del cual el ente público obtiene sus ingresos. Ahora, si el servicio prestado es suministrado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, el costo de producción se traslada al gasto.

Si se puede considerar como gasto público social o gasto de inversión social las erogaciones para cubrir el servicio de alumbrado público, el inciso 5 del numeral 1.2.7.1.4 del PGCP relativo a los gastos, establece que se considera gasto público social, la ejecución de aquellos recursos destinados a cubrir las necesidades básicas insatisfechas de la población en los sectores básicos de salud, educación vivienda, agua potable y saneamiento básico, o en procura del mejoramiento de la calidad de vida de la población. En ese orden de ideas, se debe considerarse como un gasto de inversión social.

3. En relación con el proyecto de actualizar los procesos contables, se puede consultar en la página web WWW.contaduría.gov.co en el link de normatividad

para obtener la información contable básica acerca de las normas y procedimientos contables expedidos recientemente.

CONCEPTO 39322 DE JUNIO 29 DE 2004

**TEMAS: 1. Costos de ventas y de producción
2. Contribución especial sobre contratos de obra pública**

SUBTEMA: Creación de códigos contables

Doctor
DAIRO BRIEVA TUIRAN
Contador
Gobernación de Sucre
Sincelejo - Sucre

ANTECEDENTES:

En atención a la comunicación de la referencia, en la cual solicita la creación de códigos contables para el registro de operaciones que realiza la Gobernación por concepto de costos de venta y producción de servicios de transporte y tránsito y, para el registro del porcentaje del 5% deducido del valor de los contratos de construcción y mantenimiento de vías a título de contribución especial, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que la solicitud efectuada por la Gobernación no amerita modificar el Catálogo General de Cuentas, toda vez que se evidencian problemas de registro. En tal sentido, se indican las subcuentas a utilizar en cada uno de ellos:

CONSIDERACIONES

1. Costos de venta y producción de Servicios de tránsito y transporte

La norma técnica de Costos de producción señala que: "Comprenden las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales el ente público obtiene sus ingresos, en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal.

Incluye igualmente el costo de producción de los bienes y servicios individualizables producidos por el ente público, para suministrarlos a la comunidad en forma gratuita o a precios económicamente no significativos, así como los bienes producidos para el uso o consumo interno.

Un servicio individualizable es aquel susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos".

"Los servicios colectivos que presta el gobierno a la comunidad, como la administración pública, la defensa, la seguridad, la justicia, serán objeto de costeo en la medida que la entidad pública esté en capacidad de implementar sistemas de costos. En este sentido, los registros se efectuarán en las correspondientes cuentas de gastos de operación". (El subrayado es nuestro).

Por su parte, la norma técnica de Gastos establece que "los gastos de operación corresponden a la porción de aquellos que razonablemente se atribuyen a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal, siempre que no esten contemplados en las cuentas de costos de producción y ventas, por tratarse de la prestación de servicios colectivos".

2. Contribución especial sobre contratos de obra pública

El Artículo 120 de la Ley 418 de 1997, modificada por el Artículo 37 de la Ley 782 de 2002, establece que "Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías de comunicación terrestre o fluvial, puertos aéreos, marítimos o fluviales con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición".

Por su parte, el Artículo 121, prórrogado por el Artículo 1º. de la Ley 782 de 2002, señala: "Para los efectos previstos en el artículo anterior, la entidad pública contratante descontará el cinco por ciento (5%) del valor del anticipo, si lo hubiere, y de cada cuenta que cancele al contratista. El valor retenido por la entidad pública contratante deberá ser consignado inmediatamente en la institución que señale, según sea el caso, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o la entidad territorial correspondiente".

El Artículo 122 de la norma en mención, modificado por el Artículo 38 de la Ley 782 de 2002 establece que: "Los recursos que recauden las entidades territoriales por este mismo concepto deben invertirse por el Fondo - Cuenta Territorial, en dotación, material de guerra, reconstrucción de cuarteles y otras instalaciones, compra de equipo de comunicación, montaje y operación de redes de inteligencia, recompensas a personas que colaboren con la justicia y seguridad de las mismas, servicios personales, dotación y raciones para nuevos agentes y soldados o en la realización de gastos destinados a generar un ambiente que propicie la seguridad ciudadana, la preservación del orden público". (El subrayado es nuestro).

Para el registro de la causación de la Contribución Especial el Catálogo General de Cuentas-CGC, del modelo instrumental del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, contiene la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, específicamente la subcuenta 140105-CONTRIBUCIÓN ESPECIAL SOBRE CONTRATOS DE OBRAS PÚBLICAS DEL ORDEN NACIONAL con contrapartida en la Cuenta 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, subcuenta

411005-CONTRIBUCIÓN ESPECIAL SOBRE CONTRATOS DE OBRAS PÚBLICAS DEL ORDEN NACIONAL.

Adicionalmente, la Cuenta 1125-FONDOS ESPECIALES "...registra los recursos administrados por el ente público mediante un manejo de cuentas especiales, o fondos cuenta, cuyas transacciones deben identificarse mediante la utilización de un código auxiliar en cada una de las subcuentas del catálogo general de cuentas que utilice".

CONCLUSIÓN

1. Costos de venta y producción de Servicios de tránsito y transporte

La prestación de servicios de tránsito y transporte incluye matrículas, revisiones, placas, trasposos y licencias, entre otros. Para la prestación de este servicio la entidad incurre en una serie de erogaciones y costos que, conforme a la norma técnica de Costos de producción, no constituye un servicio individualizable en la medida en que su utilización no reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos.

Por tanto, se trata de un servicio colectivo producido por el ente público que conforme a la norma técnica constituye un Gasto de operación, por cuanto "corresponden a la porción de aquellos que razonablemente se atribuyen a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal, siempre que no esten contemplados en las cuentas de costos de producción y ventas, por tratarse de la prestación de servicios colectivos", para cuyo registro está definido en el CGC el Grupo 52-GASTOS DE OPERACIÓN, con la estructura de cuentas y subcuentas necesarias para el registro requerido por la entidad.

Ahora bien, los servicios colectivos serán objeto de costeo en la medida en que la entidad territorial esté en capacidad de implementar sistemas de costos los cuales no conllevan registros contables en las Cuentas de Costos de producción y de ventas sino en las cuentas correspondientes del Grupo 52-GASTOS DE OPERACIÓN.

2. Contribución especial sobre contratos de obra pública

Para efecto del reconocimiento y registro contable de los recursos recaudados por la Contribución Especial sobre contratos de obras públicas establecida en el artículo 120 de la Ley 418 de 1997 modificada por el artículo 37 de la Ley 782 de 2002, el CGC contiene las subcuentas 140105 y 411005-CONTRIBUCIÓN ESPECIAL SOBRE CONTRATOS DE OBRAS PÚBLICAS DEL ORDEN NACIONAL y la Cuenta 1125-FONDOS ESPECIALES.

CONCEPTO 41678 DE JULIO 02 DE 2004

**TEMAS: 1. Norma General y Especial
2. Ingresos diferidos**

**SUBTEMAS: 1. Prevalencia de norma especial sobre general
2. Reconocimiento de las retenciones para el Fondo de Ahorro y
Estabilización Petrolera - FAEP**

Doctor
CARLOS ALBERTO SANDOVAL REYES
Vicepresidente Financiero y Administrativo
ECOPETROL

ANTECEDENTES

Hemos recibido su comunicación radicada el 20 abril de 2004 con el expediente 20044-41678, la cual nos permitimos atender, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su comunicación nos consulta si en opinión de la Contaduría General de la Nación, ¿ECOPETROL debería acoger las normas generales sobre causación del ingreso, o la norma especial contenida en el artículo 14 de la Ley 209 de 1995?, y si ¿debería hacerse alguna revelación adicional a la que se viene incorporando en los estados contables preparados por la empresa?

CONSIDERACIONES

Para absolver las inquietudes de su consulta resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, de acuerdo con el desarrollo que enseguida se presenta.

La respuesta tendrá en cuenta dos aspectos, el concerniente al aspecto legal en lo relacionado con la aplicación de las normas especiales sobre las generales, y el tratamiento contable con base en la normatividad vigente.

En el primer aspecto, es decir la situación legal es necesario tener en cuenta:

- *Disposición legal.*

La ley 57 de 1887 en su artículo 5º establece:

“ARTICULO 5o. Cuando haya incompatibilidad entre una disposición constitucional y una legal, preferirá aquélla.

Si en los Códigos que se adoptan se hallaren algunas disposiciones incompatibles entre sí, se observarán en su aplicación las reglas siguientes:

1) La disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general; (...)”

- **Doctrina:**

El H. CONSEJO DE ESTADO SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL - se pronunció sobre el tema el 9 de febrero de mil novecientos noventa y cinco (1995). Consejero Ponente: Javier Henao Hadrón, al tratar el tema de la interpretación de la ley, expresó:

"III. Principios de hermenéutica jurídica. Interpretar la ley es fijar su sentido y alcance, para lo cual existen unas normas generales de hermenéutica que son aplicables siempre que la ley que se pretenda interpretar no sea objeto de ley interpretativa.

Algunos de estos principios son bastante conocidos: la ley posterior prevalece sobre la ley anterior; **la ley especial debe aplicarse con prelación a la ley de carácter general**; “dentro de la equidad natural y la doctrina constitucional, la crítica y la hermenéutica servirán para fijar el pensamiento del legislador y aclarar o armonizar disposiciones legales, oscuras o incongruentes”; para interpretar las expresiones oscuras de la ley, puede recurrirse a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento, etc. (resaltados fuera de texto) CONSEJO DE ESTADO SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL - Santa Fe Bogotá, D.C., 9 de febrero de mil novecientos noventa y cinco (1995). Consejero Ponente: Javier Henao Hadrón.

Otras consideraciones normativas:

El Congreso de la República expidió la Ley 209 de agosto 30 de 1995 “Mediante la cual se crea y reglamenta el funcionamiento del Fondo de Ahorro y Estabilización petrolera”, la cual en el artículo 14 expresa:

ARTÍCULO 14. Los recursos retenidos en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera sólo constituyen ingreso para las entidades partícipes en él cuando se produzcan en favor suyo los reintegros a que tienen derecho. En consecuencia, no son generadores de impuestos, ni podrán presupuestarse, contabilizarse o utilizarse como contrapartida o garantía de créditos antes de su percepción efectiva. (subrayado fuera de texto).

Sin perjuicio de lo dispuesto en la presente Ley, los departamentos y municipios productores y los nuevos departamentos no productores de la Orinoquia podrán disponer de los recursos ahorrados, con destino exclusivo para el prepago de deuda contraída antes de la vigencia de la presente Ley.

Consideraciones contables:

Desde el punto de vista contable ingreso según la norma técnica del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, numeral 1.2.7.1.4 se define como: *"Expresión monetaria de los flujos percibidos por el ente público en el periodo contable, que refleja la obtención de recursos originados en desarrollo de la actividad financiera, económica y social, básica o complementaria, susceptibles de incrementar el patrimonio público.*

El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de causación, con base en el acto administrativo que los impone, las declaraciones tributarias, las normas legales o en desarrollo de actividades de comercialización y prestación de servicios (...)"

Lo anterior para significar que en el caso particular de los recursos retenidos en el FAEP que corresponden a las entidades partícipes no pueden reconocerse o contabilizarse como un ingreso, dado que la norma legal (Ley 209/95) expresamente ha manifestado que este hecho se considerará ingreso solo cuando se reintegren los recursos a las entidades.

Una vez determinado que la situación planteada de los recursos en el FAEP no se les puede dar el tratamiento de ingreso en las entidades partícipes, sino hasta que los mismos sean reintegrados a las mismas, debe entrar la CGN a determinar cuál debe ser el tratamiento contable.

En este sentido, debemos remitirnos a lo normado en el PGCP en el numeral 1.2.7.1.2 – relacionado con los Otros Pasivos en la cual se anota: *"Corresponde a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, recaudos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo (...)"*(subrayado fuera de texto).

Teniendo en cuenta estos conceptos se crea en el Modelo Instrumental del PGCP la cuenta 2915-CREDITOS DIFERIDOS, que en la descripción se establece: *"Valor de los ingresos recibidos que debido a su origen y naturaleza tienen el carácter de pasivos y afectan varios periodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, (...)"* (subrayado fuera de texto).

Consideramos que es en este concepto en donde las entidades partícipes en el FAEP deben reconocer inicialmente los recursos retenidos, hasta que los mismos sean reintegrados y se registren como INGRESOS.

CONCLUSIÓN:

De lo expuesto en precedencia se colige que:

La ley 57 de 1887, artículo 5º y la doctrina del Consejo de Estado sobre la materia establecen que **La disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general.**

La ley especial, 209 de 1995, crea en su artículo 1º. el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera-FAEP como un sistema de manejo de cuentas en el exterior, sin personería jurídica y con subcuentas a nombre de la Empresa Colombiana de Petróleos, ECOPETROL, de los departamentos y municipios receptores de regalías y compensaciones monetarias y del Fondo Nacional de Regalías, por concepto de las retenciones que se hagan a ellos sobre los derechos que en cada unidad de producción les reconoce la legislación vigente, en especial la Ley 141 de 1994.

El artículo 14 de la mencionada ley especial dispone que Los recursos retenidos en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera **sólo constituyen ingreso para las entidades partícipes en él cuando se produzcan en favor suyo los reintegros a que tienen derecho. Adicionalmente el legislador dispuso que el** traslado de estos recursos al Fondo no significa apropiación de ellos por parte de la Nación. Dicho traslado, tiene un carácter estrictamente temporal y propósitos exclusivos de ahorro fiscal y estabilización macroeconómica.

El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de causación, con base en el acto administrativo que los impone, las declaraciones tributarias, las normas legales o en desarrollo de actividades de comercialización y prestación de servicios (...)"

Significa que en el caso particular de los recursos retenidos en el FAEP que corresponden a las entidades partícipes no pueden reconocerse o contabilizarse como un ingreso, dado que la norma legal (Ley 209/95) expresamente ha manifestado que este hecho se considerará ingreso solo cuando se reintegren los recursos a las entidades.

En el Modelo Instrumental del PGCP se creó la cuenta 2915-CREDITOS DIFERIDOS, que en la descripción se establece: "Valor de los ingresos recibidos que debido a su origen y naturaleza tienen el carácter de pasivos y afectan varios periodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, (...)"(subrayado fuera de texto).

Consideramos que es en este concepto en donde las entidades partícipes en el FAEP deben reconocer inicialmente los recursos retenidos, hasta que los mismos sean reintegrados y en ese momento se registrarán como INGRESOS.

De acuerdo con todo lo anterior, consideramos que el tratamiento contable que ECOPETROL le viene dando a los recursos retenidos en el FAEP se ajusta a la técnica contable establecida en el PGCP.

CONCEPTO 47845 DE JULIO 07 DE 2004

**TEMAS: 1. Propiedades, Planta y Equipo
2. Bienes de Beneficio y Uso Público**

**SUBTEMAS: 1.1 Registro de red troncal de gas
2.1 Registro del mantenimiento de vía veredal**

Doctor
LUIS FRANCISCO ARGUELLO ROMERO
Secretario de Hacienda
ALCALDÍA DE RIONEGRO
Rionegro - Santander

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación recibida vía fax con fecha de envío del 11 de junio, mediante la cual solicita concepto sobre el registro de la construcción de la red troncal de gas, el mantenimiento de una vía interveredal, la cancelación de una reserva presupuestal y si puede destinarse una reserva de caja a nombre Horizonte para cancelar las cesantías de un ex-empleado, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

En lo relacionado con la construcción de la red troncal de gas, el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública define que las Propiedades, planta y equipo comprenden "los bienes tangibles adquiridos, construidos, o que se encuentran en tránsito, en construcción, en mantenimiento, o en montaje y que se utilizan para atender necesidades sociales, mediante la producción de bienes, la prestación de servicios, o para la utilización en la administración o usufructo del ente público, y por tanto no están destinados para la venta en desarrollo de actividades comerciales, siempre que su vida útil probable, en condiciones normales, exceda de un año, entendiéndose éste, como el tiempo o los factores necesarios para estimar la operatividad del bien".

Adicionalmente, la cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO, representa 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 las labores productivas, operativas o administrativas del ente público.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman las cuentas 1420 – Avances y anticipos entregados y 1630- Equipos y materiales en depósito, 1637 - Propiedades, planta y equipo no explotados, 1930 – Bienes recibidos en dación de pago, 2401 –

Adquisición de bienes y servicios nacionales, 2406 – Adquisición de bienes y servicios del exterior, 3120 y 3235 – Superávit por donaciones, 3125 – Patrimonio público incorporado, 3255 – Patrimonio institucional incorporado, y 4725 – Operaciones de traspaso de bienes, derechos y obligaciones.

SE DEBITA CON:

1- El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.
(...)

SE ACREDITA CON:

1- El valor en libros de las obras terminadas que se trasladen a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentra en condiciones de ser utilizada, con base en acta de entrega.”

Por su parte, la cuenta 1645 PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES, está definida como el “Valor de las plantas, ductos y túneles adquiridos a cualquier título, por el ente público, para el desarrollo de actividades tales como la producción, explotación, transformación, tratamiento, distribución o transmisión, de aguas, combustibles, energía, gas y comunicaciones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman las cuentas (...)1615 – Construcciones en curso, (...).”

En lo concerniente a la cuenta que debe utilizarse para registrar el mantenimiento de una vía interveredal, el Marco Conceptual del PGCP hace la siguiente precisión para los Bienes de Beneficio y Uso Público: “El valor de las erogaciones que aumenten la vida y calidad del bien, en cuanto al servicio público que se espera deba prestar, constituyen un mayor valor del bien. De lo contrario, se reconocerán como un gasto.”

En lo que atañe a las consultas presupuestales, es conveniente señalar que el artículo 354 de la Constitución Política, mediante el cual se creó el cargo de Contador General de la Nación, le asignó entre otras, las funciones de “(...) uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país conforme a la ley”.

Por otro lado, el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo establece que las consultas a efectuar a las autoridades deben tener relación con las materias a su cargo.

CONCLUSIÓN

En relación con la construcción de la red troncal de gas, ésta debe registrarse en la cuenta 1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO, y una vez finalizada la obra, debe trasladarse al activo que corresponda, en este caso a la cuenta 1645 PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES.

En lo concerniente al mantenimiento de una vía veredal, debe registrarse como gasto de operación en la subcuenta 521133 MANTENIMIENTO DE CAMINOS VECINALES.

En lo atinente a las consultas relacionadas con reservas presupuestales y de caja, no siendo competencia de la Contaduría General de la Nación, se remiten para lo de sus atribuciones a la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCEPTO 47077 DE JULIO 08 DE 2004

TEMA: 1. Registro contable

**SUBTEMAS: 1.1 Mantenimiento
1.2 Operaciones de traspaso de bienes**

Doctora
NANCY VELOZA GUZMÁN FIRMADO 8/07/04
Profesional Universitario - Contador
Instituto de Financiamiento Promoción y Desarrollo Ibagué-Infibagué
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

En atención a sus comunicaciones radicadas con expedientes 20046-47077 y 20046-47718 del 9 y 16 de junio del año en curso respectivamente, en la que solicita claridad en los procedimientos que se deben aplicar para el manejo del servicio de alumbrado público, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

1. Informa la entidad que los postes, balastros, bombillería y demás, se contabilizan a mantenimiento, y cuando se trata de contratos de construcción y readecuación de redes, se registran en obras y mejoras en propiedad ajena.
2. Por medio de decreto, la Alcaldía transfirió unas inversiones y activos fijos, que fueron registrados en el activo contra la cuenta de patrimonio – Superávit por Donación, sin embargo desea saber si es viable reclasificar el registro a capital fiscal.

CONSIDERACIONES

1. Mantenimiento

El Acuerdo 00108 del 13 de diciembre de 2000 por medio del cual se autoriza a la Alcaldesa el traslado de las funciones de alumbrado público, plazas de mercado y mantenimiento y conservación de parques y zonas verdes de Ibagué, en su artículo

primero establece: "Autorízase a la Alcaldesa de Ibagué para reasignar las funciones de alumbrado público, plazas de mercado y mantenimiento y conservación de parques y zonas verdes que actualmente ejecuta la ESPI, para ser incorporados a la Administración Central, mediante la modificación de manuales y demás actos administrativos requeridos para tal efecto y en la siguiente manera: plazas de mercado pasaría bajo la dirección de la Secretaría de Gobierno; mantenimiento y conservación de parques y zonas verdes y alumbrado público bajo la dirección de la Secretaría de Infraestructura".

De otra parte, el Decreto 0183 del 23 de abril de 2001 creó el Instituto de Financiamiento Promoción y Desarrollo de Ibagué-INFIBAGUÉ, como establecimiento público del orden municipal y ordenó la fusión con la Empresa de Servicios Públicos de Ibagué - ESPI – E.S.P.

El párrafo transitorio del artículo 4º del citado Decreto, expresa: "Asígnase a INFIBAGUÉ las funciones de alumbrado público, plazas de mercado, parques y zonas verdes (...)".

El artículo 5º del mismo Decreto establece la conformación del patrimonio de INFIBAGUÉ, en particular, el numeral primero se refiere a "Los bienes, rentas, acciones, cuotas de interés y demás activos que al momento de la expedición de los presentes Estatutos estén en cabeza de la Empresa de Servicios Públicos de Ibagué ESPI (...)".

De otra parte, la Resolución 043 del 23 de octubre de 1995 de la Comisión de Regulación de Energía y Gas regula, de manera general, el suministro y cobro que efectúen las empresas de servicios públicos domiciliarios a los municipios por el servicio de energía que se destine para alumbrado público.

El artículo primero de la citada resolución, relaciona las siguientes definiciones:

"SUMINISTRO. Es la capacidad de energía eléctrica que el municipio o distrito contrata con una empresa de servicios públicos para dotar a sus habitantes del servicio de alumbrado público.

MANTENIMIENTO. Es la revisión y reparación periódica de todos los dispositivos y redes involucrados en el servicio de alumbrado público, de tal manera que pueda garantizarse a la comunidad del municipio, un servicio eficiente y eficaz.

EXPANSIÓN. Es la extensión de nuevas redes y transformadores exclusivos de alumbrado público por el desarrollo vial o urbanístico del municipio o por el redimensionamiento del sistema existente.

(...)".

El numeral 1.2.7.1.4 del PGCP, relativa a la norma técnica de gastos establece que "Corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en el cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público".

Así mismo, establece que “el gasto público social incluye el importe de la ejecución de recursos destinados a cubrir las necesidades insatisfechas de la población en los sectores básicos de salud, educación, vivienda, agua potable y saneamiento básico, o en procura del bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida de la población, contemplados presupuestalmente como proyectos de inversión o gastos de funcionamiento, en cumplimiento de lo dispuesto en normas legales”.

También, señala que “los gastos de inversión social incluyen los importes de la ejecución de los proyectos de inversión, tendientes a la consecución de metas del cometido estatal en cumplimiento del Plan de inversiones de los respectivos Planes de desarrollo, que no son susceptibles de registrarse como activos (...)”.

El Catálogo General de Cuentas del PGCP describe la Cuenta 1915–OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA como “El valor de los desembolsos efectuados para adicionar, mejorar, reparar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por el ente público para el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal” (subrayado fuera del texto).

2. Operaciones de traslado de bienes

El numeral 1.2.7.1.3 del PGCP, en lo pertinente al superávit por donación, establece que “comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, que tiene como característica su permanencia relativa y no corresponden a un reconocimiento del gasto por extinción del bien”.

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del PGCP, describe la Cuenta 3235–SUPERÁVIT POR DONACIÓN como la que “Representa los valores acumulados que el ente público ha recibido de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, por concepto de donaciones en dinero, bienes tangibles, títulos valores u otros activos, tales como propiedad, planta y equipo, que correspondan a un incremento patrimonial. Igualmente, registra los trasposos de bienes y derechos entre entes públicos de distintos niveles (subrayado por fuera del texto).

Se consideran donación los bienes y derechos recibidos sin contraprestación, que tienen como característica su permanencia relativa y se registra como Superávit por donación en el patrimonio, en el Grupo 31–CAPITAL FISCAL o 32–PATRIMONIO INSTITUCIONAL.

Igualmente, las normas técnicas relativas al Patrimonio Institucional del PGCP, establece que el Capital Fiscal “Corresponde a los aportes otorgados para la creación y desarrollo de los establecimientos públicos, y también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y el deterioro por utilización de bienes de beneficio y uso público” (subrayado por fuera del texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del PGCP describe la Cuenta 4725–OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES, como la que “Representa el valor de los bienes, derechos y obligaciones transferidos entre entes

públicos, diferentes de las donaciones de bienes y derechos que realicen los entes públicos con terceros” (subrayado por fuera del texto).

En Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, con radicación número 1.495 de julio 4 de 2003, se resolvió que “si es posible la donación de bienes muebles entre entidades públicas, cuando dichos bienes no sean de aquellos respecto de los cuales se ha producido la desafectación en razón de que la entidad pública titular del dominio ya no los requiere para su servicio”.

CONCLUSIÓN

1. Con respecto al tratamiento contable a las erogaciones por el reemplazo de postes y cambio de bombillería y balastros en la prestación del servicio de alumbrado público, reiteramos lo señalado en el concepto que se anexa, emitido en el oficio 20039-23782 del 1 de diciembre de 2003, máxime si se tiene en cuenta que el concepto de mantenimiento lo define la Resolución 043 del 23 de octubre de 1995, expedida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas, mediante la cual regula de manera general, el suministro y cobro que efectúen las empresas de servicios públicos domiciliarios a los municipios por el servicio de energía.

2. En cuanto a reclasificar las inversiones y los activos fijos transferidos por la Alcaldía como Capital Fiscal, el registro está sujeto a lo definido en el acto administrativo mediante el cual se transfirieron los bienes. En tal sentido, si los cedieron bajo la figura de donación, se utilizará para su registro la Cuenta 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN, que representa los valores acumulados por traspaso de bienes entre entes públicos de distintos niveles y la contrapartida corresponde a la subcuenta que registra el tipo de bien recibido en donación. En caso de que la transferencia sea diferente a donación, se utilizará para su registro la Cuenta 4725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES y la contrapartida será la cuenta en el activo que registre el tipo de bien transferido.

CONCEPTO 47995 DE JULIO 27 DE 2004

TEMA: 1. Estados contables

SUBTEMAS: 1.1 Estado de Resultados

1.2 Situado fiscal

1.3 Interés minoritario

1.4 Activos y Pasivos corrientes

Doctor
MIGUEL ANGEL CARDOZO TOVAR
Subdirección de Salud – Dirección de Desarrollo Social
Departamento Nacional de Planeación
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20046-47995 del 22 de junio del año en curso, en la que solicita claridad contable de algunos conceptos acerca del proceso de consolidación, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Consulta:

1. Si en el estado de Resultados no se incluye el Grupo 59-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS.
2. En el anexo 6 se contabilizan las transferencias por situado fiscal y por participación en los ingresos corrientes de la nación. Y según la Ley 715 de 2001 y la Ley 812 de 2003 estas transferencias ya no existen, qué esperan consolidar en estas cuentas?
3. Cómo se calcula el interés minoritario en el balance consolidado?
4. Los criterios para definir cuando el activo y pasivo es corriente y no corriente está dado por la liquidez de la cuenta.

CONSIDERACIONES

1. El catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, describe el Grupo 59-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS como "Bajo esta denominación se agrupan las cuentas de ingresos, gastos y costos, con el fin de establecer el resultado de las operaciones realizadas en un período contable". De lo anterior se infiere que este grupo representa el resultado entre el ingreso menos los gastos y costos, por lo tanto, la Contaduría recomienda no utilizarlo en períodos intermedios sino al final del período contable en el Catálogo de cuentas (CGN-96-001).

En el numeral 3.3.3.2 del PGCP, establece que "El Estado de Actividad Financiera, Económica y Social se estructura a partir de la presentación clasificada de los grupos y cuentas que conforman las clases de ingresos, gastos y costos del Catálogo General de Cuentas (CGC), así: (...) (3) GASTOS OPERACIONALES. (...) los siguientes grupos de la Clase 5 Gastos: 51+52+53+54+55+56+57".

2. El numeral 1.2.6.4 del marco conceptual del PGCP define el principio de "Revelación" en los siguientes términos: "Los estados contables deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos; permitir a los usuarios construir indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informar sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos del ente público".

Soportado en el Acto Legislativo 01 de 2001 mediante el cual se creó el Sistema General de Participaciones-SGP, y quedó sin vigencia la transferencia por concepto de Situado Fiscal y la Participación en los Ingresos Corrientes de la Nación, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución 063 de 2002, la cual en el Artículo 3º eliminó la subcuenta relacionada con éste concepto y creó la subcuenta para el registro del SGP. No obstante

por solicitud del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se habilitaron mediante la Resolución 116 de 2002.

3. De acuerdo con el Manual Funcional del Proceso de Consolidación de la Información Contable Pública, "Para la determinación del interés minoritario, el aplicativo de consolidación ejecuta un subproceso orientado a revelar la participación de terceros (sector privado), o del sector público (entidades pertenecientes a otros centros de consolidación que tienen participación en las entidades del centro a consolidar) en el patrimonio de las entidades públicas que serán sometidas al proceso.

Para el efecto, se toma como base la información preexistente en la base de datos de la CGN, en materia de estructura patrimonial de las entidades públicas a partir de la información que se acopie de conformidad con el formato CGN98-003.

El porcentaje reportado en dicho formato se multiplica por el valor reportado del patrimonio en el formato CGN96-001 de la entidad reportante, calculando de esta manera el porcentaje de participación de los sectores público y privado en los resultados".

4. El numeral 3.2.1.1 del PGCP establece: "Activo corriente. Comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertibles en efectivo o que por su naturaleza pueden realizarse en un período no superior a un año.

Activo no corriente. Comprende los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el ánimo de explotarlos, consumirlos o utilizarlos, y no con la intención de venderlos.

Pasivo corriente. Agrupa las obligaciones derivadas de las actividades del ente público, exigibles en un período no mayor a un año.

Pasivo no corriente. Agrupa las obligaciones exigibles en un período mayor a un año".

CONCLUSIÓN

De conformidad con el ordenamiento normativo expuesto se concluye:

1. En el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social no se incorpora el Grupo 59-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS, teniendo en cuenta que en este grupo se registra el resultado de las operaciones realizadas por el ente público.

2. Los saldos reportados en las Cuentas 5407-SITUADO FISCAL y 5419-PARTICIPACION EN LOS INGRESOS CORRIENTES DE LA NACION, corresponden a los valores originados en el reconocimiento y reaforo en los ingresos de la Nación correspondiente al rezago del 2001.

3. El interés minoritario es una cuenta extracontable y de uso exclusivo para el proceso de consolidación que se obtiene a partir de la participación porcentual de terceros (sector privado), o del sector público (entidades pertenecientes a otros centros de consolidación

que tienen participación en las entidades del centro a consolidar) en el patrimonio de las entidades públicas que serán sometidas al proceso.

4. De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, el activo se define como corriente por su liquidez y convertibilidad en efectivo o la facilidad que tiene por su naturaleza de realizarse en un período menor a un año.

Con respecto al pasivo, se considera corriente todas aquellas obligaciones que son exigibles en término menor a un año.

CONCEPTO 46323 DE AGOSTO 18 DE 2004	
TEMAS:	1. Inversiones
	2. Deudores
	3. Cargos diferidos
	4. Pasivos
	5. Gastos
	6. Fiducia mercantil
	7. Obligaciones y derechos recíprocos
	8. Operaciones de cobertura
SUBTEMAS:	1.1 Inversiones de renta fija
	1.2 Inversiones patrimoniales controlantes
	2.1 Préstamos concedidos
	2.2 Depósitos entregados
	2.3 Faltantes y mermas en la movilización de inventarios
	3.1 Deterioro de los materiales y suministros
	4.1 Avances y anticipos recibidos
	4.2 Pasivos estimados
	4.3 Pasivo pensional
	5.1 Gastos de comercialización
	5.2 Registro de los fletes
	6.1 Utilidad o pérdida en la valoración de derechos fiduciarios
	7.1 Operaciones entre el Fondo Nacional del Café y la Federación Nacional de Cafeteros
	8.1 Registro de la utilidad o pérdida

Doctora
PIEDAD ATUESTA CEPEDA
Contador General
Federación Nacional de Cafeteros de Colombia
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a las comunicaciones de la referencia, recibidas los días 27 de mayo y 4 de junio de 2004, en las cuales solicita se revalúen algunos de los conceptos emitidos por este Despacho mediante el oficio 200312-31193 del 29 de abril de 2004, y se estudie la posibilidad de crear códigos contables para el registro de las operaciones que se describen en la comunicación. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

1.1 INVERSIONES DE RENTA FIJA – CLASIFICACIÓN EN CORRIENTE Y NO CORRIENTE

1.1.1 Antecedentes

El Fondo Nacional del Café tiene una inversión en Bonos de la República de Argentina, los cuales fueron emitidos en dólares. Esta inversión está compuesta por 3 tipos de títulos, así:

- a. "Bonos par" cuyo vencimiento es el 31 de marzo de 2023.
- b. "Bonos de descuento" con vencimiento 31 de marzo de 2023.
- c. "Bonos Floating Rate" con vencimientos actuales hasta el 2005.

Estas inversiones se valoran de conformidad con las normas expedidas sobre la materia por la Contaduría General de la Nación y se revelan en la contabilidad del Fondo Nacional del Café en la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ-RENTA FIJA, subcuenta 120131-BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS POR ENTIDADES DEL EXTERIOR.

Los "Bonos par" y los "Bonos de descuento" cuentan con un colateral sobre el capital representado en bonos del Tesoro de los Estados Unidos. Por su parte, los "Bonos Floating Rate" no cuentan con ninguna garantía real y como su vencimiento está pactado en cuotas semestrales, en la medida que tales cuotas vencen sin obtener su pago, las mismas son objeto de provisión.

Con respecto a los "Bonos par" y los "Bonos de descuento", la intención que tiene el Fondo es mantenerlos hasta su vencimiento o hasta que mejore la situación económica del emisor, por cuanto los mismos tienen un colateral confiable y cualquier negociación de estos títulos en el mercado actualmente generaría pérdidas importantes. Esta situación implica que tal inversión se convierte para el Fondo en una inversión de carácter permanente, la cual no puede ser revelada como parte del activo corriente. No obstante, dadas las restricciones del programa validador, esta cifra se clasifica en el activo corriente.

Por lo anterior, la entidad solicita se le indique el procedimiento a seguir, toda vez que en los informes gerenciales presentados por el Fondo a terceros, estas inversiones se clasifican en el activo no corriente.

1.1.2 Consideraciones

Conforme al numeral 2.1 de los procedimientos relativos a las normas técnicas de contabilidad pública, "Las inversiones de administración de liquidez corresponden a aquellos recursos colocados en títulos valores de renta fija o variable, con el propósito de manejar las disponibilidades de recursos, participando en subasta pública, como mecanismo de adquisición o venta".

Por su parte, "Las inversiones con fines de política de renta fija están constituidas por los títulos valores de rentabilidad predeterminedada, que son adquiridos mediante suscripción convenida o forzosa, por mandato legal. Así mismo, se incluyen aquellas que por iniciativa del ente inversor, se mantienen hasta el vencimiento, cuyo monto deberá revelarse en notas a los estados contables.

Son inversiones hasta el vencimiento, aquellas de renta fija que se efectúan con la intención y capacidad de mantenerlas por un tiempo prolongado en el portafolio sin que se afecte la liquidez del ente público, para el normal desarrollo de sus operaciones. Tal decisión debe manifestarse en el momento de su adquisición.

Para el efecto debe tenerse en cuenta que las inversiones de renta fija cuya redención, a partir de la fecha de compra, sea igual o superior a un año, deben permanecer en el portafolio hasta su vencimiento y en caso de tener plazo superior a tres, deberán mantenerse como mínimo durante tres años". (Subrayado fuera de texto)

En el mismo procedimiento se establece que "Tanto para las inversiones que se constituyan hasta el vencimiento como para las permanentes, el ente público debe soportar mediante acto administrativo el compromiso en el cual manifiesta la intención de mantener en el portafolio, las inversiones de renta fija o de renta variable, durante los plazos mínimos definidos en este procedimiento, conservando copia a disposición de los organismos de control y la Contaduría General de la Nación".

De otra parte, el numeral 3.2.1.1 de los procedimientos relativos a la presentación de información y estados contables, del PGCP, señala que el activo corriente "Comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertibles en efectivo o que por su naturaleza pueden realizarse en un período no superior a un año". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el activo no corriente "Comprende los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el ánimo de explotarlos, consumirlos o utilizarlos, y no con la intención de venderlos".

1.1.3 Conclusión

Teniendo en cuenta que con respecto a los "Bonos par" y los "Bonos de Descuento", la intención del Fondo Nacional del Café es mantenerlos hasta el vencimiento (Marzo de 2023) o hasta que se mejore la situación económica del emisor y, que adicionalmente cuentan con un colateral confiable, la clasificación de estos bonos atiende las características de las inversiones con fines de política y no de administración de liquidez

como en la actualidad se encuentran clasificadas. En consecuencia, el Fondo debe revelar estas inversiones en la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA-RENTA FIJA, subcuenta 120326-BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS POR ENTIDADES DEL EXTERIOR, para la cual el programa de validación admite la clasificación en corriente y no corriente.

No está de más señalar que el cambio de clasificación conlleva la aplicación de las normas pertinentes sobre reconocimiento y revelación de este tipo de inversiones y, adicionalmente, la decisión de mantenerlas hasta el vencimiento o durante los plazos mínimos establecidos en el procedimiento debe soportarse mediante acto administrativo, conservando copia a disposición de los organismos de control y de la Contaduría General de la Nación.

De otra parte, teniendo en cuenta que el vencimiento de los "Bonos floating rate" está pactado en cuotas semestrales, vencimientos que ya se han presentado sin obtener su pago, deben continuar registrándose en la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ-RENTA FIJA, valorarse a precios de mercado y clasificarse en corriente.

1.2 INVERSIONES PATRIMONIALES CONTROLANTES

1.2.1 Antecedentes

El Fondo Nacional del Café tiene inversiones en empresas privadas las cuales, de conformidad con las normas vigentes, se vienen registrando por el método de participación. No obstante, en la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES CONTROLANTES del CGC no existe una subcuenta para el registro de estas inversiones. Hasta el momento se han venido clasificando en la subcuenta 120890-EN OTRAS ENTIDADES DEL NIVEL TERRITORIAL.

1.2.2 Consideraciones

El artículo 97 de la Ley 489 de 1998 establece que "las Sociedades de Economía Mixta son organismos autorizados por la ley, constituidos bajo la forma de sociedades comerciales con aportes estatales y de capital privado, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial conforme a las reglas de Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley".

El inciso segundo del citado artículo señala que "Para que una sociedad comercial pueda ser calificada como de economía mixta es necesario que el aporte estatal, a través de la Nación, de entidades territoriales, de entidades descentralizadas y de empresas industriales y comerciales del Estado o sociedades de economía mixta no sea inferior al cincuenta por ciento (50%) del total del capital social, efectivamente suscrito y pagado".

El inciso segundo del artículo 97 de la Ley 489 de 1998 fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en sentencia C-953/99.

En el análisis de inconstitucionalidad, la Corte señala que "la existencia de una sociedad de economía mixta, tan sólo requiere, conforme a la Carta Magna que surja de la voluntad del legislador, si se trata de una perteneciente a la Nación, o por así decirlo una

ordenanza departamental o un acuerdo municipal, si se trata de entidades territoriales, a lo cual ha de agregarse que, lo que le da esa categoría de "mixta" es, justamente, que su capital social se forme por aportes del Estado y de los particulares, característica que determina su sujeción a un régimen jurídico que le permita conciliar el interés general que se persigue por el Estado o por sus entidades territoriales, con la especulación económica que, en las actividades mercantiles, se persigue por los particulares". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo señala que "la naturaleza jurídica surge siempre que la composición del capital sea en parte de propiedad de un ente estatal y en parte por aportes o acciones de los particulares, que es precisamente la razón que no permite afirmar que en tal caso la empresa respectiva sea "del Estado" o de propiedad de "particulares" sino, justamente de los dos, aunque en proporciones diversas, lo cual le da una característica especial, denominada "mixta", por el artículo 150, numeral 7º de la Constitución. De no ser ello así, resultaría entonces que aquellas empresas en las cuales el aporte de capital del Estado o de una de sus entidades territoriales fuera inferior al cincuenta por ciento (50%) no sería ni estatal, ni de particulares, ni "mixta", sino de una naturaleza diferente, no contemplada por la Constitución".

De otra parte, la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES CONTROLANTES, "Registra el valor de los aportes patrimoniales representados en acciones, cuotas o partes de interés social, que conceden al sector público el control, directo o indirecto, o le permiten ejercer influencia importante, en el ente receptor de dichos aportes y que, como consecuencia de ello, está obligada a aplicar el método de participación patrimonial para la valoración y registro de tales inversiones".

1.2.3 Conclusión

Con base en los análisis y decisión de la Corte Constitucional contenidos en la sentencia C-953/99, las empresas constituidas con recursos públicos y privados se consideran sociedades de economía mixta. En consecuencia, las inversiones en las cuales el Fondo Nacional del Café tiene el control, deben registrarse en la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES CONTROLANTES, subcuenta "En sociedades de economía mixta", utilizando el código que identifique el nivel al cual pertenecen.

Adicionalmente, les solicitamos nos informen la relación de entidades en las cuales el Fondo Nacional del Café tiene el control, con el fin de adelantar un estudio tendiente a establecer el ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública, en dichas entidades.

2.1 PRÉSTAMOS CONCEDIDOS POR ENTIDADES NO FINANCIERAS

2.1.1 Antecedentes

El Fondo Nacional del Café en desarrollo de su cometido estatal registra préstamos por conceptos tales como capital de trabajo, programas especiales de renovación, y en general lo relacionado con los recursos necesarios para atender actividades afines con el negocio cafetero. En la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS del CGC no existe la

subcuenta para el registro de estos préstamos, por lo que se han venido registrando en la subcuenta 141590-OTROS PRÉSTAMOS CONCEDIDOS.

2.1.2 Consideraciones

La cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS tiene creada en su estructura la subcuenta 141514-CARTERA DE CRÉDITOS-ENTIDADES NO FINANCIERAS para el registro de los préstamos otorgados por entidades públicas que no pertenecen al sector financiero, no obstante, en desarrollo de su cometido estatal otorgan préstamos.

2.1.3 Conclusión

Los préstamos concedidos por el Fondo Nacional del Café, en desarrollo de su cometido deben registrarse en la cuenta 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, subcuenta 141514-CARTERA DE CRÉDITOS-ENTIDADES NO FINANCIERAS. Lo anterior, teniendo en cuenta que la citada subcuenta registra los valores a cobrar por concepto de préstamos otorgados por los entes públicos de carácter no financiero, como es el caso del Fondo Nacional del Café.

2.2 DEPÓSITOS ENTREGADOS - TRANSFERENCIA CAFETERA (ART. 59 LEY 863/03)

2.2.1 Antecedentes

El artículo 59 de la Ley 863 de 2003 creó una transferencia cafetera con cargo al Fondo Nacional del Café, destinada a programas de desarrollo social y económico de las zonas cafeteras, de fomento y apoyo al cooperativismo, de mejoramiento de las condiciones de la población campesina en zonas cafeteras, directamente o a través de convenios con los entes territoriales, cuando lo permita la naturaleza de los programas.

Al respecto, la entidad solicita se le indique el procedimiento contable a seguir, toda vez que considera que su creación se originó con ocasión de la derogatoria del artículo 20 de la Ley 9 de 1991.

2.2.2 Consideraciones

El artículo 59 de la Ley 863 de 2003, establece: "Créase una Transferencia Cafetera con cargo al Fondo Nacional del Café, que será administrado en forma independiente por los Comités Departamentales de Cafeteros de la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia, en contabilidad separada, de acuerdo con los parámetros del contrato de administración del Fondo, que se destinará a programas de desarrollo social y económico de las zonas cafeteras, de fomento y apoyo al cooperativismo, de mejoramiento de las condiciones de la población campesina en zonas cafeteras, directamente o a través de convenios con los entes territoriales, cuando lo permita la naturaleza de los programas.

El monto de la Transferencia Cafetera será el equivalente al 16% de la contribución cafetera, antes de adicionar los dos centavos de dólar (US\$ 0.02), a que hace referencia el inciso 2º del artículo 63 de la Ley 788 de 2002.

La transferencia cafetera será adjudicada a cada Comité Departamental de Cafeteros teniendo en cuenta, entre otros criterios: la producción y el número de familias". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, conforme al Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP, la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, comprende el "Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan. Adicionalmente, deben registrarse los depósitos que se deriven de procesos judiciales, los otorgados en administración y las retenciones sobre contratos de obra". (Subrayado fuera de texto)

Finalmente, debe tenerse en cuenta que conforme a los procedimientos relativos a los sistemas de información contable contenidos en el numeral 4 del PGCP, en el caso de la contabilidad separada se parte de la premisa que es una sola entidad que manejará separadamente los diferentes negocios o unidades contables y se caracteriza por aspectos, tales como, la existencia de un único presupuesto y la relativa autonomía presupuestal, administrativa y financiera de las unidades, pero siempre delegada.

Estas características no aplican tratándose de la Federación Nacional de Cafeteros y el Fondo Nacional del Café, toda vez que si bien el Fondo no tiene personería jurídica, es un ente contable distinto de la Federación, la cual es de carácter privado.

2.2.3 Conclusión

Si bien la Transferencia Cafetera de que trata el artículo 59 de la Ley 863 de 2004 se crea con cargo al Fondo Nacional del Café, la adjudicación a los Comités Departamentales de Cafeteros de la Federación Nacional de Cafeteros, se hace para que ésta sea administrada por dichos Comités. En consecuencia, los recursos entregados por el Fondo a los Comités Departamentales de Cafeteros deben registrarse en la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN.

Lo anterior teniendo en cuenta que la Federación Nacional de Cafeteros se comporta como un tercero, tratándose de las operaciones realizadas entre la Federación y el Fondo, dado que si bien tiene a su cargo la administración del Fondo, la misma es una entidad de carácter privado.

Ahora bien, considerando que la Ley estableció que la Transferencia Cafetera es administrada en forma independiente por los Comités Departamentales de Cafeteros, en contabilidad separada, deben implementarse los mecanismos que permitan identificar, en la contabilidad del Fondo, los recursos de la Transferencia Cafetera y los gastos efectuados con dichos recursos. El efecto neto entre los recursos de la transferencia y los gastos debe corresponder al saldo revelado en la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN.

Finalmente, es importante precisar que el procedimiento descrito no se origina en el definido para el registro de la Transferencia Cafetera creada en el artículo 20 de la Ley 9 de 1991 (Derogado mediante la Ley 788/02), toda vez que si bien la destinación de los

recursos es la misma, los términos de su creación difieren, siendo más preciso el concepto de "Administración" para la transferencia creada en la Ley 863/03.

2.3 FALTANTES Y MERMAS EN LA MOVILIZACIÓN DE INVENTARIOS

2.3.1 Antecedentes

Como producto de las operaciones efectuadas por el Fondo Nacional del Café con los Almacenes Generales de Depósito, se registran derechos a favor del Fondo por concepto de faltantes y mermas en la movilización de los inventarios de café a cargo de los Almacenes Generales de Depósito. En el CGC no existe en la cuenta 1470-DEUDORES una subcuenta que permita registrar el derecho descrito.

2.3.2 Consideraciones

La cuenta 1470-DEUDORES del CGC registra los "Derechos ciertos del ente público, por concepto de operaciones y deudas diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores, tales como reclamaciones, indemnizaciones, pagos por cuenta de terceros, cuotas por cobrar, arrendamientos, honorarios, servicios, y descuentos no autorizados (...)".

En la estructura de esta cuenta se encuentra creada la subcuenta 147028-RECLAMACIONES E INDEMNIZACIONES A OTROS SECTORES.

2.3.3 Conclusión

Los derechos a favor del Fondo Nacional del Café por concepto de faltantes y mermas en la movilización de los inventarios de café a cargo de los Almacenes Generales de Depósito se deben registrar en la cuenta 1470-DEUDORES, subcuenta 147028-RECLAMACIONES E INDEMNIZACIONES A OTROS SECTORES.

3.1 DETERIORO DE LOS MATERIALES Y SUMINISTROS

3.1.1 Antecedentes

El Fondo Nacional del Café registra en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, los materiales y suministros que utiliza para la operación de la Fábrica de Café Liofilizado. Estos materiales no hacen parte del proceso productivo ni se pueden considerar individualmente como activos. Se trata, por ejemplo, de repuestos que se adquieren para hacerle mantenimiento posteriormente a las máquinas, los cuales no cumplen con las características para considerarlos como adiciones o mejoras del activo. Su registro se efectúa en la subcuenta 191001-MATERIALES Y SUMINISTROS y con la utilización se registra la amortización respectiva. Dado que algunos de estos materiales presentan daños y deterioros, la entidad solicita la creación de las subcuentas que permitan el registro de provisiones, tanto en el cargo diferido como en el gasto, de tal suerte que pueda revelarse la situación descrita.

3.1.2 Consideraciones

El principio de contabilidad pública de Asociación de ingresos, costos y gastos, contenido en el numeral 1.2.6.9 del PGCP, establece que "Los flujos monetarios que representen ingresos, costos y gastos deben estar adecuadamente asociados en el período contable (...)".

Por su parte, la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS del CGC del PGCP, registra el "Valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios futuros, en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal del ente público.

Los cargos diferidos deben amortizarse durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, o en la vigencia de los respectivos contratos". (Subrayado fuera de texto)

3.1.3 Conclusión

La característica fundamental de los cargos diferidos es la razonable seguridad de que los mismos proveerán beneficios futuros, por lo que su registro se efectúa en la Clase 1-ACTIVOS y su amortización se reconoce durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos. Si esta característica no se cumple, el registro debe efectuarse directamente en el gasto.

Como se observa, no es de la naturaleza y características de los cargos diferidos registrar provisiones por el deterioro que sufren los bienes cuyo registro en los activos se origina en la razonable seguridad de proveer beneficios económicos futuros, razón por la cual, la entidad deberá registrar directamente en el gasto el valor de los bienes que se encuentren deteriorados o dañados, toda vez que cualquiera de estos estados no garantiza la obtención de beneficios futuros.

Por lo expuesto, no es factible la creación de las subcuentas solicitadas para el registro de la provisión de los cargos diferidos.

4.1 AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS

4.1.1 Antecedentes

Durante la vigencia 2004 el Fondo Nacional del Café ha recibido unos recursos por concepto de anticipo sobre regalías por la utilización de la marca Juan Valdez, propiedad del Fondo.

Como a la fecha aún se están haciendo los estudios tendientes a determinar la tarifa o el costo de estas regalías, estos recursos se contabilizaron en la subcuenta 291090-OTROS INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por lo que la entidad solicita la creación de una subcuenta que identifique esta operación.

Con base en información suministrada por el Fondo, el registro de la operación es temporal entre tanto el Comité Nacional de Cafeteros, que es el organismo competente, establece la correspondiente tarifa.

4.1.2 Consideraciones

El principio de Prudencia definido en el numeral 1.2.6.7 del PGCP establece que "En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna (...)"

Por su parte, la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS se describe como el "Valor de los dineros recibidos por el ente público, por concepto de anticipos o avances, que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros".

4.1.3 Conclusión

Con base en el principio de Prudencia y teniendo en cuenta que el Fondo Nacional del Café ha recibido recursos por la explotación de la marca "Juan Valdez", no obstante, no haberse definido aún la tarifa por el Comité Nacional de Cafeteros para el reconocimiento de las regalías, lo que impide establecer el monto de los ingresos a registrar, los recursos recibidos por la utilización de dicha marca, deben registrarse en la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, subcuenta 245011-ANTICIPOS SOBRE REGALÍAS Y COMPENSACIONES, hasta tanto se defina la tarifa y pueda registrarse el ingreso.

De otra parte, no es factible el registro de estos recursos en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, como usted lo sugiere, toda vez que la utilización de la citada cuenta implica la recepción de los recursos sin que se haya producido la respectiva contraprestación en bienes y servicios, lo que no aplica para la operación en estudio, dado que la marca ya está siendo explotada.

4.2 PASIVOS ESTIMADOS

4.2.1 Antecedentes

En el proceso de fabricación del Café Liofilizado que lleva a cabo el Fondo, debe realizar algunas estimaciones relacionadas con servicios públicos tales como energía y gas natural, conceptos que tienen incidencia directa e importante en la determinación del costo del producto final. Estas estimaciones se realizan teniendo en cuenta los datos de consumo y la tarifa aplicable a cada unidad de medida. Para el efecto, la entidad solicita crear el concepto en la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS.

4.2.2 Consideraciones

El numeral 1.2.7.1.2-Normas técnicas relativas a los pasivos, del PGCP, establece que el concepto de pasivos estimados "Corresponde a las obligaciones a cargo del ente público generadas en circunstancias ciertas, cuyo valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables, cuantificables y confiables.

Deben reconocerse por el valor que se estime, empleando criterios técnicos de conformidad con las disposiciones legales vigentes, constituyéndose en provisiones.

Deben revelarse atendiendo el concepto que los origine. Cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice, deben reclasificarse como un pasivo real o extinguir la provisión”.

De otra parte, el grupo 27-PASIVOS ESTIMADOS, del CGC, describe: “Bajo esta denominación se agrupan las cuentas representativas de valores estimados por el ente público, para cubrir obligaciones, costos, gastos futuros y acreencias laborales, no determinadas”. (Subrayado fuera de texto)

4.2.3 Conclusión

Dado que el consumo de los servicios de energía y gas es un hecho cierto, que incide en la determinación del costo de producción del Café Liofilizado, y que la cuantificación de su valor se estima técnicamente con base en la lectura de los contadores y la tarifa aplicable por las empresas de servicios públicos, su registro debe efectuarse en la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, subcuenta 279012-SERVICIOS PÚBLICOS, hasta tanto se reciba la factura respectiva, momento en el cual se registra el pasivo real y se ajusta el costo. Para el efecto, mediante la Resolución 344 de 2004, se crea la citada subcuenta.

4.3 PASIVO PENSIONAL - CLASIFICACIÓN EN CORRIENTE Y NO CORRIENTE

4.3.1 Antecedentes

El pasivo pensional no permite reflejar saldo alguno en el pasivo corriente, situación que no es consistente con la realidad económica de los hechos, toda vez que a nuestro juicio las mesadas pensionales que se proyecte pagar en el año inmediatamente siguiente deberían mostrarse como parte del pasivo corriente.

4.3.2 Consideraciones

Conforme a las normas técnicas relativas a los pasivos, contenidas en el numeral 1.2.7.1.2 del PGCP, el concepto de pasivos estimados “Corresponde a las obligaciones a cargo del ente público generadas en circunstancias ciertas, cuyo valor depende de un hecho futuro (...)”.

En el mismo numeral se establece que los pasivos estimados “Deben reconocerse por el valor que se estime empleando criterios técnicos de conformidad con las disposiciones legales vigentes, constituyéndose en provisiones”.

De otra parte, el PGCP en el numeral 2.5 - Instrucciones para el reconocimiento y registro de los pasivos pensionales, establece que “el pasivo pensional representa el valor presente de todas las mesadas futuras (pensiones, bonos pensionales y cuotas partes) que el ente público deberá hacer a favor de personas que tengan o vayan a adquirir este derecho, de conformidad con las normas legales o contractuales”. El cálculo actuarial es objeto de amortización conforme a lo establecido en las normas sobre la materia.

En el procedimiento establecido por la Contaduría General de la Nación, la nómina de pensionados se registra cuando la obligación se hace exigible, afectando el gasto por concepto de "Pensiones de jubilación" y el pasivo por concepto de "Pensiones por pagar".

De otra parte, el numeral 3.2.1.1 del PGCP relativo al diligenciamiento de la información establece que el pasivo corriente "Agrupa las obligaciones derivadas de las actividades del ente público, exigibles en un período no mayor a un año".

Igualmente establece que el pasivo no corriente "Agrupa las obligaciones derivadas de las actividades del ente público, exigibles en un período no mayor de un año."

4.3.3 Conclusión

El valor amortizado del cálculo actuarial por concepto de pensiones, es decir, el cálculo actuarial de pensiones menos las pensiones por amortizar, debe clasificarse en porción no corriente, teniendo en cuenta que corresponde a un pasivo estimado sujeto a la ocurrencia de hechos futuros.

Por su parte, la nómina de pensionados corresponde al pasivo real por concepto de pensiones, el cual se registra en la cuenta 2510-PENSIONES POR PAGAR y se clasifica en porción corriente.

5.1 GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN

5.1.1 Antecedentes

El Fondo Nacional del Café en cumplimiento de los mandatos legales relacionados con la estabilización del ingreso del caficultor y la transferencia del mejor precio posible al productor, ha efectuado algunas modificaciones a sus políticas de compra de café, reconociendo incentivos a las cooperativas de caficultores, quienes interactúan en el proceso de comercialización de café, comprando el café al productor y vendiéndolo posteriormente al Fondo Nacional del Café.

En atención a lo expuesto, la entidad solicita se le precisen las cuentas a utilizar para el registro de esos incentivos.

5.1.2 Consideraciones

Conforme al numeral 1.2.7.1.4 del PGCP, los Gastos de operación "corresponden a la porción de aquellos que razonablemente se atribuyen a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal (...)".

Por su parte, la cuenta 5211-GENERALES del CGC del PGCP, registra el "Valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas del ente público, diferentes a los originados en la prestación de servicios personales".

5.1.3 Conclusión

Teniendo en cuenta que la compra de café es una función que desarrolla el Fondo Nacional del Café en cumplimiento de su cometido estatal, y que los incentivos que éste otorga a las Cooperativas de Caficultores, con el fin de estabilizar el ingreso del caficultor y transferir el mejor precio posible al productor, se originan en modificaciones a las políticas relacionadas con esta actividad, su registro debe efectuarse en la cuenta 5211-GENERALES, subcuenta 521159-GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN. La subcuenta señalada fue creada mediante la Resolución 344 de 2004.

5.2 REGISTRO DE LOS FLETES

5.2.1 Antecedentes

Para la movilización de los inventarios de café de los Almacenes Generales de Depósito a los puertos, el Fondo Nacional del Café incurre en gastos de operación por concepto de fletes a puertos. En la cuenta 5211-GENERALES no existe una subcuenta para el registro de este concepto por lo que se ha venido utilizando la subcuenta 521190-OTROS GASTOS GENERALES.

5.2.2 Consideraciones

Para el efecto, el CGC del PGCP tiene creada en los gastos de operación, la cuenta 5211-GENERALES, subcuenta 521121-COMUNICACIONES Y TRANSPORTE.

5.2.3 Conclusión

Los fletes originados en la movilización de los inventarios de café de los Almacenes Generales de Depósito a los puertos, se registran como gastos de operación en la cuenta 5211-GENERALES, subcuenta 521121-COMUNICACIONES Y TRANSPORTE.

6.1 UTILIDAD O PÉRDIDA EN LA VALORACIÓN DE LOS DERECHOS FIDUCIARIOS

6.1.1 Antecedentes

El Fondo Nacional del Café ha celebrado contratos de Fiducia Mercantil mediante los cuales entrega a una Sociedad Fiduciaria, la propiedad de unos bienes para que con ellos se constituya un patrimonio autónomo y a cambio recibe de dicha entidad unos derechos fiduciarios que representan la participación del Fondo en dicho patrimonio. Los derechos fiduciarios son susceptibles de generar utilidad o pérdida, de conformidad con los movimientos que se generen al interior del patrimonio autónomo, para lo cual la entidad solicita la creación de una subcuenta en las cuentas 4805-OTROS INGRESOS-FINANCIEROS y 5805-OTROS GASTOS-FINANCIEROS

6.1.2 Consideraciones

La celebración de un contrato de Fiducia Mercantil implica, para el fideicomitente, la transferencia del dominio de los bienes o recursos y la constitución de un patrimonio autónomo distinto del propio y del de la Sociedad Fiduciaria. Los derechos generados en

virtud de la celebración de estos contratos dan al fideicomitente o beneficiario la posibilidad de ejercerlos de acuerdo al acto constitutivo o la Ley.

Teniendo en cuenta que el patrimonio autónomo presenta variaciones en la medida que se cumple la finalidad para la cual se constituye, el beneficiario de los derechos fiduciarios debe reconocer tales variaciones, aumentando o disminuyendo el valor de los derechos y utilizando como contrapartida, las cuentas de ingresos o gastos, según se trate de una variación positiva o negativa, respectivamente.

6.1.3 Conclusión

Los derechos en fideicomiso deben actualizarse de acuerdo con la evolución que registre el patrimonio autónomo, afectando como contrapartida la cuenta 4805-OTROS INGRESOS-FINANCIEROS, subcuenta 480572-UTILIDAD EN DERECHOS EN FIDEICOMISO o 5805-OTROS GASTOS-FINANCIEROS, subcuenta 580559-PÉRDIDA EN DERECHOS EN FIDEICOMISO, según corresponda. Las subcuentas citadas fueron creadas mediante la Resolución 344 de 2004.

7.1 OPERACIONES ENTRE EL FONDO NACIONAL DEL CAFÉ Y LA FEDERACIÓN NACIONAL DE CAFETEROS

7.1.1 Antecedentes

La Federación Nacional de Cafeteros mantiene una contabilidad por sus propios recursos y otra por los recursos del Fondo Nacional del Café. No obstante, en desarrollo de las operaciones tanto del Fondo como de la Federación, se presentan casos en los cuales la Federación debe entrar a asumir temporalmente algunos conceptos del Fondo y viceversa, los cuales son reintegrados en el mes siguiente a aquel en el que suceden; así por ejemplo, un tercero puede efectuar en una misma consignación el pago de dos facturas, una del Fondo y otra de la Federación; esto implica que en la contabilidad en la cual se recibe el recurso se genere una cuenta por pagar, y en la otra una cuenta por cobrar. De igual manera, pueden efectuarse pagos de gastos sobre los cuales el Fondo debe asumir una parte y la Federación otra.

Las operaciones descritas son normales y frecuentes en la actividad del Fondo, y se generan porque el Fondo Nacional del Café como cuenta parafiscal no tiene personería jurídica, sino que en virtud del contrato de administración funciona con la personería jurídica de la Federación, y los terceros con los cuales se establecen relaciones comerciales no hacen la correspondiente distinción de las operaciones.

7.1.2 Consideraciones

La cuenta 1470-OTROS DEUDORES, del CGC, registra los "Derechos ciertos del ente público, por concepto de operaciones y deudas diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores, tales como reclamaciones, indemnizaciones, pagos por cuenta de terceros, cuotas por cobrar, arrendamientos, honorarios, servicios, y descuentos no autorizados (...)". (Subrayado fuera de texto)

La cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, registra el "Valor de las obligaciones contraídas por el ente público, en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal que, por sus características, no se encuentran clasificadas dentro de las cuentas por pagar ya definidas".

Por su parte, la cuenta 2905-RECUADOS A FAVOR DE TERCEROS, registra las "Obligaciones derivadas del recaudo de regalías, impuestos y otros conceptos, a favor de otros entes públicos, empresas privadas o personas naturales con base en normas legales, convenios o contratos.

7.1.3 Conclusión

Si bien la Federación Nacional de Cafeteros tiene a su cargo la administración del Fondo Nacional del Café, por lo que lleva una contabilidad separada de la de sus propios recursos, ésta es una entidad privada que se comporta como un tercero, tratándose de las operaciones realizadas entre el Fondo y la Federación. En consecuencia, se deben revelar en la contabilidad del Fondo, los derechos y obligaciones derivados de su relación con la Federación.

Por lo anterior, los recaudos efectuados por el Fondo Nacional del Café que correspondan a facturas canceladas a la Federación por terceros deben registrarse en la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, subcuenta 290505-COBRO CARTERA DE TERCEROS. De igual manera, los pagos que efectúe el Fondo, que correspondan a obligaciones a cargo de la Federación, deben registrarse en la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, subcuenta 147064-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS.

Ahora bien, para el registro de los derechos originados en los recaudos que efectúa la Federación por cuenta del Fondo, y de las obligaciones derivadas de los pagos que efectúa la Federación por cuenta del Fondo, se deben utilizar las subcuentas 147065-DERECHOS COBRADOS POR TERCEROS y 249015-OBLIGACIONES PAGADAS POR TERCEROS, respectivamente, las cuales fueron creadas mediante la Resolución 344 de 2004.

8.1 REGISTRO DE LA UTILIDAD O PÉRDIDA EN LAS OPERACIONES DE COBERTURA

El Fondo Nacional del Café desarrolla operaciones de coberturas que le permiten cubrir los ingresos de los efectos de la volatilidad del precio internacional del café. Mensualmente, realiza la valoración de la posición y determina una utilidad o pérdida contingente, la cual contabiliza a través de las cuentas 8129 o 9129-OPERACIONES CON DERIVADOS, dependiendo del resultado de la valoración. No obstante, al siguiente período cuando se produce el cierre de estas operaciones se realiza la utilidad o pérdida dependiendo de las condiciones de valoración al momento del cierre de la posición. Hasta ahora, el Fondo ha registrado esta utilidad o pérdida en las subcuentas 481090-OTROS INGRESOS EXTRAORDINARIOS y 521190-OTROS GASTOS GENERALES. La entidad solicita se le indique las cuentas apropiadas para el registro de esta operación.

Al respecto, nuevamente les informamos que las "Operaciones de cobertura" es un tema que en la actualidad se encuentra en estudio por parte de la Contaduría General de la Nación. No obstante y teniendo en cuenta que como se afirma en su oficio, no por ello

dejan de realizarse este tipo de operaciones en las entidades, pueden utilizar las subcuentas de "Otros" que consideren para identificar de mejor manera la operación, siempre y cuando se garantice el cumplimiento de los principios, las normas técnicas y procedimentales contenidas en el PGCP, hasta tanto se finalice el estudio por parte de la Contaduría y se informen los cambios surgidos como resultado de dicho estudio. No está de más señalar que llama la atención la clasificación de la utilidad como ingreso extraordinario, en tanto que la pérdida se registra como gastos generales de operación.

Finalmente, se anexa la Resolución 344 de 2004, mediante la cual se efectúan las modificaciones al Catálogo General de Cuentas relacionadas en este oficio.

CONCEPTO 52422 DE AGOSTO 19 DE 2004

**TEMAS: 1. Estado de actividad, Financiera, Económica y Social
2. Cuentas de Orden**

SUBTEMA: Revelación y Presentación

Doctor
MAURICIO RAMOS ARANGO
Vicepresidente Financiero
Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación del 10 de agosto del año en curso, en la que solicita concepto sobre la presentación del Estado de Actividad Financiera, Económica y Social-EAFES en lo relacionado con la ubicación de la contraprestación que paga la Empresa a TELECOM en Liquidación y las Telesociadas en liquidación, la cual es registrada dentro de los costos de ventas y ubicada en el EAFES después de la Utilidad Operacional, situación que ha sido objetada por la Contraloría General de la República-CGR en su proceso auditor, al considerar que con ello se está sobrestimando el excedente operacional.

Igualmente, se consulta sobre los bienes que han sido considerados afectos al servicio y que están bajo la administración y responsabilidad de la Empresa, los cuales según la CGR deben estar contabilizados en Cuentas de Orden, pero que no fueron registrados en el Balance al 31 de diciembre de 2003, por no contar con el valor a incluir.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su comunicación es pertinente observar la normatividad contable aplicable a los asuntos consultados:

1. Sobre el primer asunto, es decir, el relacionado con el EAFES, es importante señalar que el principio de contabilidad pública denominado *Revelación*, definido en el numeral 1.2.6.4. del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que: "Los estados contables deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos; permitir a los usuarios construir indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informar sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos del ente público". (subrayado fuera de texto)

Por su parte, la norma técnica relativa a los estados contables y económicos e informes complementarios de los entes públicos del numeral 1.2.7.3. del PGCP, indica: "Son producto del proceso contable y, en cumplimiento de los fines financieros, económicos y sociales, revelan la situación, actividad y flujos del ente o entes públicos a una fecha y periodo, respectivamente, clasificados por sectores, regiones o niveles y responden al interés y necesidad de los usuarios, enmarcados en los postulados, principios, objetivos, características, requisitos y normas técnicas". (subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Manual de Procedimientos del PGCP contempla en el numeral 3.3. el diligenciamiento de los estados contables, en el cual se ha establecido una estructura básica para la elaboración de los mismos, sin que se pueda interpretar como la única forma inflexible de elaborarlos, dado que deben primar, en este caso, los principios contables de revelación y reconocimiento, y la definición de los estados contables, en donde se insiste en que éstos deben responder al interés y necesidad de los usuarios, atendiendo unos criterios uniformes y sin ir en contravía de los mismos principios y normas contables.

Para el caso concreto de la contraprestación estipulada en el contrato de explotación de bienes, activos y derechos que paga Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP a Telecom en Liquidación y las Teleasociadas en liquidación, la CGN se pronunció con relación al registro contable, indicando que: "(...) corresponde a costos de producción, dado que se trata de una erogación que se asocia directamente con la prestación del servicio de telecomunicaciones (...)", en la comunicación 20046-48065 del pasado 06 de agosto del presente año. Esto significa que la contraprestación se está reconociendo y registrando dentro del respectivo Costo de Ventas.

Ahora bien, con respecto a la ubicación de esta contraprestación en el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, consideramos que atendiendo los principios de revelación, y dado que existe un contrato de explotación de bienes, activos y derechos, para el uso y goce de los bienes requeridos para prestar el servicio de telecomunicaciones, que por sus características se puede considerar atípico, es necesario tener en cuenta algunas definiciones que explícitamente se dan, entre éstas la que define la utilidad operacional o utilidad operacional base para liquidar la contraprestación, estableciendo que: "Es la utilidad o pérdida neta tomada del estado de resultados bimestrales de propósito especial".

de Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP, antes de causar el valor correspondiente a la contraprestación". (subrayado fuera de texto)

En este sentido, es claro que el contrato asume que la utilidad operacional base, sobre la cual se calculará la contraprestación, corresponde a la diferencia entre los ingresos operacionales y los costos y gastos, pero sin contemplar la erogación que corresponde a la contraprestación, aunque contablemente se reconoce dentro de los costos de ventas. Por tanto, consideramos que es ajustado a los principios contables y en nada contradice los procedimientos impartidos por la CGN con relación a los estados contables, el hecho que el valor de contraprestación se ubique después de la utilidad operacional base, y una vez calculada se determine en seguida la utilidad neta que corresponda.

Entendemos que con esta presentación se está dándole real dimensión de interpretación a la contraprestación, para que la Empresa como usuaria interna de la información pueda diseñar y establecer indicadores de seguimiento y evaluación apropiados, y los demás usuarios externos puedan apreciar, evaluar explícitamente el impacto de ésta erogación en los resultados del ente económico, situación que sin duda, servirá de mejor base para la toma de decisiones, que es en último el fin de la información contable.

La misma CGN ha presentado el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social oficialmente a la CGR y al Congreso de la República, a través de la Comisión Legal de Cuentas, para ser objeto de auditoría y de conocimiento, respectivamente, de una forma distinta a la estructurada que aparece en el PGCP, numeral 3.3.3.2, anexos 3 y 4, lo cual permite establecer y corroborar que la estructura definida no es rígida, sino que la misma debe adaptarse a los conceptos contables generales, lo cual puede observarse en los informes del año 2002 y 2003.

Así por ejemplo, el concepto de "Otros Gastos", que se identifican en el grupo 58 del Catálogo General de Cuentas, no significa que todas las cuentas al interior se puedan considerar como Gastos No Operacionales, por cuanto pueden existir conceptos que deban aparecer en el EAFES como Gastos Operacionales, eso lo determinará el respectivo ente público, de acuerdo con su función y con el hecho financiero o económico, en particular.

Determinamos finalmente, con relación a la contraprestación que paga Colombia Telecomunicaciones por el uso y goce de los bienes afectos al servicio, que el registro contable se efectúa dentro de los costos de producción y por tanto afectará el respectivo costo de ventas, pero que dada la importancia y trascendencia de la misma, al ser fuente de pago de los pasivos a cargo de las liquidaciones de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones y de las Teleasociadas, en el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social de Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP, puede ser revelada en forma independiente del respectivo costo de ventas, en aras de cumplir con propósitos e intereses de los respectivos usuarios, sin que esto se considere una violación a los principios contables. Esta situación debe ser ampliamente informada en las notas específicas del EAFES.

2. En relación con la segunda observación de la CGR, sobre las Cuentas de Orden, la cual anota que *"(...) se encuentran subestimadas dado que no se ha registrado los bienes que ya han sido considerados afectos al servicio y sobre los cuales Colombia*

Telecomunicaciones ya debe ejercer el control. (...). Lo anterior ocasiona perdida de control sobre los bienes que tiene la obligación de salvaguardar". (sic)

En primer lugar, se debe analizar lo anotado en el numeral 1.2.7.1.5 del PGCP relacionado con la norma técnica relativa a las Cuentas de Orden:

"Representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la situación financiera del ente público, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados por el ente público (..). El reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones registrados para control administrativo, debe efectuarse por el valor en libros y actualizarse de acuerdo con las normas específicas aplicables a cada concepto (..). Las cuentas de orden de control comprenden las operaciones que el ente público realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación patrimonial. Igualmente incluyen aquellas que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones (...)"

Sobre esta base conceptual, fueron creadas dentro del Modelo Instrumental del PGCP las cuentas de orden acreedoras de control 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, 9317-BIENES RECIBIDOS EN EXPLOTACIÓN y 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, las cuales permiten el registro y control de aquellos bienes recibidos por el ente público, sin que exista el traslado del dominio de la propiedad.

Para el caso concreto de los bienes recibidos por Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP, de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones en Liquidación y las Teleasociadas en liquidación, para prestar el correspondiente servicio, consideramos que deben ser registrados contablemente en las Cuentas de Orden Acreedoras de Control, y la cuenta que mejor refleja el hecho económico es 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

Ahora bien, al no disponer de un valor cierto que permita su incorporación a la contabilidad, dado que carece de los respectivos inventarios valorados y actualizados, la misma norma técnica nos permite que se registren con el valor en libros, para lo cual se debe tomar como base los valores que están registrados en la contabilidad de las respectivas empresas en liquidación, quienes hacen la entrega de los respectivos bienes y derechos, y en la medida que el proceso avance en la identificación y valoración, se pueden hacer los respectivos ajustes contables en estas cuentas.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones anteriores se concluye que:

1. La contraprestación que paga Colombia Telecomunicaciones por el uso y goce de los bienes afectos al servicio, que el registro contable se efectúa dentro de los costos de producción y por tanto, afectará el respectivo costo de ventas, pero que dada la importancia y trascendencia de la misma, al ser fuente de pago de los pasivos a cargo de las liquidaciones de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones y de las Teleasociadas, en el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social de la Empresa, puede ser revelada en forma separada del respectivo costo de ventas y por aparte de la utilidad operacional

base, en aras de cumplir con propósitos e intereses de los respectivos usuarios, sin que esto se considere una violación a los principios contables.

2. Consideramos que con esta presentación, la Empresa, como usuaria interna de la información, puede diseñar y establecer indicadores de seguimiento y evaluación apropiados, y los demás usuarios externos pueden apreciar y evaluar explícitamente el impacto de ésta erogación en los resultados del ente económico, lo cual puede servir como mejor base para la toma de decisiones, que es el fin último de la información contable.

3. Los bienes recibidos por Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP, de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones en Liquidación y las Teleasociadas en liquidación, para prestar el correspondiente servicio, consideramos que deben ser registrados contablemente en las Cuentas de Orden Acreedoras de control, y la cuenta que mejor refleja el hecho económico es 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

4. El valor por el cual se deben registrar los bienes afectos al servicio en Colombia Telecomunicaciones S.A. ESP, es por el valor en libros que aparece en las empresas en liquidación, quienes hacen la respectiva entrega, al no disponer de inventarios actualizados y valorados, los cuales se deben ir ajustando contablemente en la medida que el proceso avance en la identificación y valoración.

CONCEPTO 48930 DE AGOSTO 23 DE 2004

**TEMAS: 1. Aporte y traspaso de fondos recibidos
2. Gastos**

SUBTEMAS: 1.1 Traslado de recursos originado en la distribución del presupuesto de gastos de inversión de la Dirección Nacional de Estupefacientes-Fondo FRISCO

2.1 Cuota de afiliación a la INTERPOL

Doctora
MARTHA HERNÁNDEZ HERNÁNDEZ
Coordinadora de Contabilidad
Departamento Administrativo de Seguridad-DAS
Carrera 28 No. 17 A - 00
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación del 2 de julio de 2004, en la cual solicita concepto acerca del registro contable de la distribución del presupuesto de gastos de inversión de la Dirección Nacional de Estupeficientes-Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha Contra el Crimen Organizado, así como de la cuota de afiliación a la INTERPOL, teniendo en cuenta que se presentan diferencias de criterio con la Contraloría General de la República-CGR. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

1.1 Traslado de recursos originado en la distribución del presupuesto de gastos de inversión de la Dirección Nacional de Estupeficientes-Fondo FRISCO

En el informe de gestión de la auditoría integral adelantada al Departamento Administrativo de Seguridad-DAS, la CGR manifiesta que "la cifra de \$31.479 millones liquidada como excedente del ejercicio 2003 no corresponde a la realidad económica del ente público, ni a su naturaleza", toda vez que el Departamento Administrativo de Seguridad-DAS registró inadecuadamente en sus estados contables la adición presupuestal en el rubro de gastos de inversión, originados en la distribución de los recursos del Fondo de Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado-FRISCO de la Dirección Nacional de Estupeficientes-DNE.

Mediante oficio, la DNE solicitó al DAS la remisión del cronograma de giros e informó que al corte de diciembre de 2003 reflejaría en los estados contables una cuenta por pagar a favor del DAS y solicitó que éste constituyera la respectiva cuenta por cobrar, con el fin de evitar que se presentaran inconsistencias en el reporte de operaciones recíprocas. El registro efectuado por la DNE corresponde a un débito en la cuenta 5725-OPERACIONES DE TRAPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES, subcuenta 572502-DERECHOS TRANSFERIDOS y como contrapartida la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS, subcuenta 240304-TRANSFERENCIAS CORRIENTES AL GOBIERNO GENERAL. Por su parte, el DAS registro un débito en la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, subcuenta 141303-TRANSFERENCIAS CORRIENTES AL GOBIERNO GENERAL, subcuenta 4725-OPERACIONES DE TRAPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES, subcuenta 472502-DERECHOS RECIBIDOS.

2.1 Cuota de afiliación a la INTERPOL

La CGR manifiesta en su informe de auditoría que el DAS "no ha estimado en sus pasivos las obligaciones por concepto de cuota de afiliación a la Organización Internacional de Policía Criminal-Interpol (...)".

Al respecto manifiesta que "se constató que la Organización envió la cuenta de cobro al Departamento, no obstante la administración no ha programado en su presupuesto los recursos para el cumplimiento de esta obligación, siendo una de sus funciones "Actuar como Oficina Central Nacional-OCN de INTERPOL, en el intercambio de información recíproca, con arreglo a las prescripciones y estatutos de la misma".

En su análisis, la CGR encontró que desde el año 2000, la partida se encuentra en el presupuesto de gastos del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores en el rubro de Transferencias al Exterior Organismos Internacionales, "pero en las operaciones recíprocas del Departamento no se evidencia tal operación".

CONSIDERACIONES

1.1 Traslado de recursos originado en la distribución del presupuesto de gastos de inversión de la Dirección Nacional de Estupefacientes-Fondo FRISCO

Mediante sentencia del 28 de octubre de 2002, el Juzgado Octavo Penal del Circuito Especializado de Bogotá-Descongestión, decretó la extinción del derecho de dominio sobre US \$34.898.000 a favor del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado, la cual quedó debidamente ejecutoriada el día 27 de enero de 2003.

Posteriormente, con la Ley 844 de 2003 se efectuaron las modificaciones al Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2003, incluyendo la adición presupuestal de los mencionados recursos en moneda nacional, la cual se liquidó con el Decreto 2964 de 2003.

Mediante el Decreto 3170 del 7 de noviembre de 2003 se reducen unas apropiaciones en el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2003, lo cual implica una reducción en el Presupuesto de Gastos de Inversión de la Dirección Nacional de Estupefacientes en la suma de \$42.803.9 millones. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Departamento Nacional de Planeación expidió concepto favorable aprobando la distribución de la suma de \$34.834 millones, correspondientes al programa de inversión "Implementación de Proyectos FRISCO a nivel nacional".

Así mismo, la Ley 780 de 2002 y el Decreto 3200 del mismo año disponen que: "Se podrán hacer distribuciones en el presupuesto de ingresos y gastos, sin cambiar su destinación ni cuantía (...). Cuando en el Decreto de Liquidación se efectúen distribuciones que afecten el presupuesto de otro órgano que haga parte del Presupuesto General de la Nación, éstas servirán de base para incorporar los recursos en las respectivas entidades receptoras, debiéndose iniciar su ejecución durante la vigencia fiscal que empieza el 1º de enero y termina el 31 de diciembre de 2003".

En tal sentido, mediante la Resolución 1299 de 2003, expedida por la Dirección Nacional de Estupefacientes-DNE y aprobada por la Dirección General de Presupuesto, se hizo una distribución en el presupuesto de gastos de inversión de la DNE para la vigencia fiscal de 2003, de acuerdo con lo aprobado por el Consejo Nacional de Estupefacientes, asignando al Departamento Administrativo de Seguridad-DAS una partida de \$23.845.6 millones para la adquisición de material logístico y técnico para el fortalecimiento de la misión institucional del DAS, durante la vigencia fiscal 2003, ordenando la consignación de dichos recursos en la cuenta bancaria suministrada por el DAS.

El DAS, con la Resolución 02269 del 12 de diciembre de 2003, incorporó la partida en el presupuesto de gastos de inversión para la adquisición de material logístico y técnico para el fortalecimiento de su misión institucional. Esta adición quedó incluida en la ejecución presupuestal del Módulo de Egresos de SIIF y registrada en las Cuentas de Planeación y Presupuesto del módulo contable. En el mes de diciembre se adelantaron los procesos de contratación quedando la ejecución en la etapa de compromiso.

De otra parte, la cuenta 4705-APORTE Y TRASPASO DE FONDOS RECIBIDOS del Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública –PGCP, registra el “Valor de los recursos recibidos por los entes públicos para gastos de funcionamiento, transferencias, servicio de la deuda interna y externa, e inversión”.

2.1 Cuota de afiliación a la INTERPOL

De conformidad con las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica y social contenidas en el numeral 1.2.7.1.4 del PGCP, los gastos “Corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la clase 2-PASIVOS del CGC registra las “Obligaciones contraídas por el ente público en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal, que deben ser pagadas en dinero, bienes o servicios”.

Finalmente, revisado el presupuesto del año 2003, la apropiación presupuestal por concepto de la cuota de afiliación a la INTERPOL, se encuentra en el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores.

CONCLUSIÓN

1.1 Traslado de recursos originado en la distribución del presupuesto de gastos de inversión de la Dirección Nacional de Estupefacientes-Fondo FRISCO

Teniendo en cuenta que la asignación de recursos al DAS, para la adquisición de material logístico y técnico para el fortalecimiento de su misión institucional, implicó la reducción del Presupuesto de Gastos de Inversión de la DNE-Fondo FRISCO y no su ejecución, el traslado de los recursos en la citada entidad debe registrarse en la cuenta 5705-APORTES Y TRASPASO DE FONDOS GIRADOS y su recepción en el DAS debe registrarse en la cuenta 4705-APORTES Y TRASPASO DE FONDOS RECIBIDOS.

Ahora bien, en la medida que las citadas cuentas registran operaciones que necesariamente involucran el traslado de flujos de efectivo entre entidades públicas, no es procedente aplicar el principio de “Causación” contenido en el numeral 1.2.6.2 del PGCP para reconocer obligaciones y derechos, respectivamente. Lo anterior significa que si durante la vigencia 2003 no se trasladaron los recursos al DAS, no se debió efectuar registro alguno por parte de las entidades involucradas en la operación y en consecuencia,

generar el excedente al que se refiere la Contraloría General de la República en su informe de auditoría del DAS.

Finalmente, no está de más señalar que si el traslado de los recursos se hubiera efectuado en la vigencia 2003, es factible la generación del excedente en el DAS, toda vez que el presupuesto de inversión de esta entidad llegó en su ejecución a la etapa del compromiso, es decir, que no se recibieron los bienes y servicios para reconocer la obligación y, por ende, el gasto respectivo.

2.1 Cuota de afiliación a la INTERPOL

Con base en los conceptos de gastos y pasivos citados en las consideraciones y, teniendo en cuenta que en la vigencia 2003 la apropiación para el pago de la cuota de afiliación a la INTERPOL se encuentra en el presupuesto del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, es a esta entidad a quien le corresponde efectuar el registro de la ejecución presupuestal del gasto por dicho concepto, así como el reconocimiento del hecho en la contabilidad patrimonial, con base en el principio de "Causación" contenido en el numeral 1.2.6.2 del PGCP. En consecuencia, el DAS no debe efectuar registro alguno en su contabilidad y, por ende, revelar operaciones recíprocas al respecto. Lo anterior, sin perjuicio del procedimiento administrativo que se defina para que la entidad que deba efectuar el pago, tenga oportunamente la cuenta de cobro respectiva.

Finalmente, le solicito se sirva ampliar la información relacionada con la inquietud sobre los costos de los servicios de seguridad del Secretario General de la OEA, toda vez que la misma resulta insuficiente para emitir un concepto.

CONCEPTO 39991 DE AGOSTO 27 DE 2004

- TEMAS:**
- 1. Cuentas de Orden**
 - 2. Inventarios**
 - 3. Costos de operación**
 - 4. Fiducia mercantil**
 - 5. Notas a los estados contables**

- SUBTEMAS:**
- 1.1 Derechos y obligaciones contingentes en Procesos de expropiación**
 - 1.2 Reconocimiento y registro de Proyectos de ejecución directa**
 - 2.1 Reconocimiento de avalúos técnicos de bienes inmuebles**
 - 2.2 Naturaleza de los Inventarios**
 - 3.1 Costos estimados**
 - 4.1 Actualización Derechos fiduciarios**
 - 5.1 Requisitos de presentación**

Doctor
ALBERTO CAYCEDO BORDA
Director de Apoyo Corporativo
Metrovivienda

En respuesta a su oficio, en el cual solicita varios pronunciamientos respecto a las observaciones expresadas por la firma de auditoría externa BDO AUDIT AGE S.A., en su informe de auditoría sobre los estados contables de la entidad a 31 de diciembre de 2003, este Despacho se permite atender su consulta considerando las situaciones concretas conforme a la normatividad vigente, sin pretender calificar o descalificar las opiniones expresadas por la firma auditora y de manera general y abstracta, conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

1. Cuentas de Orden

1.1 Derechos y obligaciones contingentes en Procesos de expropiación

ANTECEDENTES

La empresa contabiliza los procesos de expropiación en el 150% del valor de la oferta de compra en las CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS, DERECHOS CONTINGENTES, LITIGIOS Y DEMANDAS y, después de haber surtido el trámite final del proceso, cancela estas cuentas contables y lleva al 100% de la compra del predio a la Cuenta de Inventarios.

Sin embargo, la firma auditora BDO AUDIT AGE S.A., en su informe de auditoría a 31 de diciembre de 2003, hace las siguientes observaciones:

"Deberían registrarse como Cuentas de Orden Acreedoras, pasivos por \$3.056.8 millones, correspondientes al segundo pago (50%) del valor de los predios en proceso de expropiación, los cuales se encontraban pendientes de conciliación o fallo judicial por que representaban una obligación contingente de la entidad pues correspondían a litigios por procesos que son en casi todos los casos favorables al Estado".

"Deberían registrarse como pasivos reales a la fecha de cierre, \$431,0 millones correspondientes al exceso generado entre el valor del avalúo comercial de la oferta para la compra de terrenos en proceso expropiación y el valor establecido en la providencia judicial de acuerdo al fallo respectivo sobre varios predios que a la fecha de cierre presentaban estas condiciones".

Al respecto la entidad consulta si son correctas las observaciones que realiza la firma auditora.

CONSIDERACIONES

Las normas técnicas de las Cuentas de Orden, contenidas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública – PGCP señalan que *"Representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la situación financiera del ente público, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados por el ente público. (...)*

Las cuentas de orden se revelan atendiendo su naturaleza en deudoras y acreedoras(...).

Las cuentas de orden contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte del ente público. Estas contingencias pueden ser eventuales o remotas, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible.

Las deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos. Por su parte, las acreedoras contingentes se revelan teniendo en cuenta las posibles obligaciones provenientes de garantías, demandas y compromisos contractuales". (El subrayado es nuestro).

Para determinar si existe una contingencia es necesario recordar la definición que trae el Diccionario de términos contables de contabilidad pública que las define como: *"Condición, situación o conjunto de circunstancias existentes que generan incertidumbre sobre pérdidas, cuyo resultado final sólo se conocerá cuando uno o más eventos se produzcan o se dejen de incurrir. Las contingencias de pérdidas probables deben reconocerse en la fecha en la cual se conozca y determine la cuantía probable, mediante un valor estimado razonablemente. Una contingencia es probable cuando la condición, situación o conjunto*

de circunstancias existentes, de acuerdo con la información disponible, es posible que ocurra en el futuro. Tratándose de procesos judiciales o administrativos se entenderá que son probables en la fecha de notificación del primer acto del proceso". (El subrayado es nuestro).

Considerando lo anterior, se establecen dos requisitos para que existan derechos u obligaciones contingentes cuando se actúa en calidad de demandante dentro de un proceso de expropiación: en primer lugar, que esta situación implique una incertidumbre sobre pérdidas y, en segundo lugar, que el resultado del proceso pueda llegar a afectar la situación financiera de la entidad.

Para establecer si estos dos requisitos se presentan es necesario conocer los efectos del resultado del proceso de expropiación.

El proceso de expropiación se encuentra contemplado en nuestra Constitución Política, en el artículo 58 modificado por el Acto Legislativo No. 01 de 1999 que expresa: "*Por motivos de utilidad pública o de interés social definidos por el legislador, podrá haber expropiación mediante sentencia judicial e indemnización previa. (...). En los casos que determine el legislador, dicha expropiación podrá adelantarse por vía administrativa, (...).*"

Conforme al numeral 6 del artículo 62 de la Ley 388 de 1997 "*la indemnización que decretare el juez comprenderá el daño emergente y el lucro cesante. El daño emergente incluirá el valor del inmueble expropiado, para el cual el juez tendrá en cuenta el avalúo comercial elaborado (...).*"

Conforme a lo anterior, se establece que el proceso de expropiación es un procedimiento administrativo o judicial por el cual el Estado, por motivos de utilidad pública e interés social definidos por el legislador, dispone para sí la transferencia de dominio y los demás derechos reales del bien de un particular, entregando a éste, a cambio, la respectiva indemnización previa, situación contemplada en nuestra Constitución Política, en el artículo 58 modificado por el Acto Legislativo No. 01 de 1999.

Estos procesos de expropiación se inician luego de agotar la etapa de adquisición directa por enajenación voluntaria directa con el propietario del predio. (Artículos 20 y 21 de la Ley 9 de 1989).

Durante la etapa de adquisición directa por enajenación voluntaria directa, en la mayoría de los casos, la entidad que desea adquirir el predio entrega un pago anticipado por el 50% del valor de la oferta de compra.

Ahora bien, la norma técnica relativa a los Activos contenida en el Marco Conceptual del PGCP establece que "*(...) Estos bienes y derechos se originan en la ley, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos que los generan. Desde el punto de vista económico, nacen como consecuencia de operaciones que suponen el incremento de los pasivos, el patrimonio o realización de ingresos".* (El subrayado es nuestro).

Por lo tanto, el resultado favorable al demandante de un proceso de expropiación implica la adquisición de un predio (Activo) por expropiación mediante la disminución de otro Activo (Pago en efectivo) o la adquisición de una obligación (Saldo pendiente de pago).

Por el contrario, de obtenerse una decisión desfavorable a la entidad, ésta será condenada a cancelar al propietario del bien los daños y perjuicios causados y, en tal caso, sí se configuraría una pérdida que, en caso de ser cuantiosa, puede llegar a afectar la situación financiera de la entidad y, por ende, ameritaría el registro de una obligación contingente.

Por otra parte, el segundo pago del 50% del valor del predio que debe ser cancelado al propietario al obtenerse una decisión favorable al demandante dentro del proceso de expropiación, a la luz de la norma técnica relativa a los Pasivos, contenida en el Marco Conceptual del PGCP que establece "*las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación y los gastos financieros a su vencimiento*", constituye un Pasivo real que nace cuando queda ejecutoriado el fallo definitivo a favor de la entidad y se perfecciona la tradición del bien.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expresadas, se determina que la actuación dentro de un proceso de expropiación, como demandante, no es una situación que pueda llegar a afectar la estructura financiera de la entidad por cuanto implica la adquisición de un activo mediante el pago de una indemnización previa que comprende el daño emergente y el lucro cesante. No se genera una contingencia como tal, por cuanto no existe incertidumbre sobre una pérdida probable condicionada a una eventualidad y, conforme a las normas técnicas de las Cuentas de Orden, este proceso no constituye derechos contingentes por el valor de la oferta de compra.

De llegar a resultar una decisión desfavorable para la entidad, ésta será condenada a cancelar al propietario del bien los daños y perjuicios causados y, en tal caso, sí se configuraría una pérdida que puede llegar a afectar la situación financiera de la entidad y, por ende, ameritaría el registro de una obligación contingente por el valor estimado de los mismos cuando se advierta dicha posibilidad.

Ahora bien, ejecutoriado el fallo definitivo a favor de la entidad y perfeccionada la tradición del bien, ésta debe reconocer en sus estados contables tal situación mediante el registro en Inventarios del valor del(os) predio(s) expropiado(s) con contrapartida en el Pasivo real, reconociendo el valor de la indemnización a pagar que, conforme al párrafo anterior, comprende no solo el valor de la oferta de compra, sino además, el valor en exceso sobre dicho valor establecido en la providencia judicial previa deducción del valor pagado por anticipado.

1.2 Reconocimiento y registro de Proyectos de ejecución directa

ANTECEDENTES

Metrovivienda consulta si, dada la naturaleza de la entidad, deberían o no contabilizar los Proyectos de ejecución directa, dado que su registro y control se maneja en forma presupuestal desde el inicio de las actividades en el año 1999 pero la auditoria externa efectuó la siguiente observación:

"No se había registrado en cuentas de orden el valor pendiente de ejecutar de cada uno de los proyectos vigentes de la entidad en la fecha de cierre, considerando la vida proyectada en años para esa ejecución (años futuros)".

CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a las Cuentas de Orden contenidas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública – PGCP señalan que las cuentas de orden de control *"comprenden las operaciones que el ente público realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera. Igualmente incluyen aquellas que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. Para efectos de revelación en las cuentas deudoras y acreedoras de control se clasifican los bienes, propios o de terceros, los derechos y los compromisos que exigen seguimiento y control".* (El subrayado es nuestro).

El Grupo 93-ACREEDORAS DE CONTROL del CGC del PGCP contiene la Cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, Subcuenta 939011-CONTRATOS PENDIENTES DE EJECUCIÓN, para efectuar el control de los diferentes proyectos pendientes de ejecución.

CONCLUSIÓN

Para efectos de mantener el control a través de Cuentas de Orden, de los proyectos de ejecución directa, el CGC del PGCP contiene la Cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, Subcuenta 939011-CONTRATOS PENDIENTES DE EJECUCIÓN.

2. Inventarios

2.1 Reconocimiento de avalúos técnicos de bienes inmuebles

ANTECEDENTES

La firma auditora hace la siguiente observación:

"Aunque se realizaron una serie de avalúos técnicos sobre los predios involucrados en los diferentes procesos de comercialización (venta) y correspondientes al rubro de inventarios, dichos avalúos no fueron comparados con los valores de costos en libros, y no reconocieron oportunamente en cuentas de orden las posibles valorizaciones, o en las cuentas de resultados las posibles provisiones por estas diferencias. El mismo criterio debió aplicarse en los casos donde el avalúo judicial de los bienes expropiados resulta

mayor al valor del avalúo de la oferta. No fue posible establecer al 31 de diciembre de 2003, si esta situación podría generar efectos financieros importantes".

La entidad consulta si es correcta la observación planteada por la auditoria externa, máxime cuando la CGN ya se había pronunciado sobre el tema.

CONSIDERACIONES

Respecto al reconocimiento de avalúos técnicos de bienes inmuebles, la Contaduría General de la Nación emitió concepto al Contador General del Distrito, expedientes Nos. 20025-13796 y 20027-17066, del 06 de febrero de 2003, expresando que la norma técnica de Inventarios no contempla la posibilidad de registrar valorizaciones ni mayores valores de los inventarios, como resultado de avalúos practicados a los mismos, pero *"con fundamento en el Principio de la "Prudencia", dicha norma técnica estipula que deberán reconocerse provisiones por las contingencias originadas en disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro u obsolescencia, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario y condiciones que hayan afectado los mismos"*.

CONCLUSIÓN

Este despacho ratifica lo expresado en los conceptos Nos. 20025-13796 y 20027-17066, del 06 de febrero de 2003 y, en cuanto al reconocimiento del mayor valor del avalúo judicial sobre el precio de oferta, este aspecto fue tratado en el numeral 1.1 de este oficio.

2.2 Naturaleza de los Inventarios.

ANTECEDENTES

La entidad consulta si es correcta la observación que realiza la firma auditoria en su informe a 31 de diciembre de 2003:

"Los inventarios (proyectos en proceso para la venta), presentaban una rotación muy lenta generada por condiciones naturales e inherente al propio negocio y afectada además por factores exógenos propios de la economía. Estos bienes comercializables se presentaban como activos corrientes (líquidos) de la entidad, siendo que una clasificación adecuada debería corresponder a activos no corrientes. Esta presentación podría generar distorsiones en los indicadores financieros y aún de gestión (cuando éstos se establezcan) y afectaría la toma de decisiones que de este rubro se deriven. De acuerdo con la administración de la entidad, es necesario presentar la partida como corriente para que pueda ser validada la información por los sistemas de la Contaduría General de la Nación".

CONSIDERACIONES

En los procedimientos relativos a la presentación del Información del modelo instrumental del PGCP se define que el Activo corriente *"comprende los bienes y derechos que*

razonablemente pueden ser convertibles en efectivo o que por su naturaleza pueden realizarse en un período no superior a un año'. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Activo no corriente *"comprende los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el ánimo de explotarlos, consumirlos o utilizarlos, y no con la intención de venderlos"*. (El subrayado es nuestro).

Conforme a lo anterior, el modelo instrumental del Plan General de Contabilidad Pública – PGCP, en su manual de procedimientos, en los Procedimientos relativos a la presentación de información, instruye a las entidades públicas para el reporte de información financiera, económica y social, estableciendo dentro de la Clase 1–ACTIVO, los Grupos de naturaleza corriente en la cual se incluye el 15-INVENTARIOS.

CONCLUSIÓN

En este orden de ideas, los Inventarios de bienes inmuebles independientemente de que, por factores exógenos propios de la economía y por condiciones naturales inherentes a la condiciones del negocio, presenten una rotación muy lenta son considerados de naturaleza corriente por cuanto *razonablemente* pueden ser convertidos en efectivo en un período no superior a un año. Aún en las condiciones señaladas los inventarios de lenta recuperación pueden ser convertidos en efectivo, de ser necesario, a un precio económicamente atractivo respetando la condición de equilibrio financiero para la entidad.

Por otra parte, la norma técnica de Inventarios es enfática en afirmar que los Activos no corrientes no se adquieren con la intención de venderlos.

Ahora bien, en cuanto a la distorsión que puede generar su inclusión para la determinación de índices financieros debido a la "rotación muy lenta generada por condiciones naturales e inherente al propio negocio y afectada además por factores exógenos propios de la economía", este factor debe ser considerado en el establecimiento del indicador y, si es necesario, deducir los inventarios del activo corriente con el fin de obtener una cifra más exacta sin necesidad de desvirtuar su naturaleza de activo corriente.

3. Costo de operación

3.1 Costos estimados

ANTECEDENTES

La firma auditoria hace la siguiente observación:

"Los costos de operación del período, incluían una porción estimada que solo se haría efectiva en períodos futuros. Deberían separarse contablemente el costo real y el estimado, por lo que se podrían desprender de este procedimiento, errores contables en las cifras que se reportan en estos rubros. Se debería considerar el manejo de los valores estimados como costos diferidos, hasta tanto se ejecuten o paguen realmente para afectar

los resultados de la entidad. De la misma forma, sería necesario que la parte proporcional (a esos costos) de los ingresos por ventas de los predios quedara contabilizada como un ingreso recibido por anticipado. A diciembre 31 de 2003, sobre las ventas realizadas en dicho año, se incluían \$1.417,0 millones como costos de la entidad correspondientes a los valores estimados. No fue posible cuantificar estas proporcionalidades para los períodos anteriores, por lo tanto, conocer el efecto total sobre la estructura financiera a esa fecha'.

La entidad consulta si es correcta la observación planteada por la firma auditoria "o de lo contrario cuál sería el procedimiento a seguir, más aún cuando ya se habían elevado consultas frente a estos temas sobre... y manejo de las cuentas de Bienes Producidos y Productos en Proceso (Inventarios).

Conforme a las Notas a los estados contables, con fecha de corte 31 de diciembre de 2003, el Procedimiento que realiza la entidad es el registro del costeo real y estimado a través del Grupo INVENTARIOS, Cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, Subcuenta 152002-CONSTRUCCIONES: "*Esta cuenta representa el valor de las inversiones realizadas por la empresa en desarrollo de su objeto social. Registra los valores correspondientes a la compra de predios para conformar Proyectos Urbanísticos y la ejecución de estudios, avalúos, gastos de legalización, vigilancia, diseños, interventorías, dirección de proyectos, promoción y divulgación, convenios, impuestos, servicios profesionales y las obras de habilitación de los terrenos (vías, redes de energía, gas, teléfonos, agua).*

En esta cuenta se registran los lotes adquiridos y los habilitados hasta el momento de su venta a Constructores Privados, en razón a que lo lotes, así se encuentren habilitados (con todas las obras de urbanismo), continúan generando costos por concepto de gastos de vigilancia, impuestos, administración y otros que solamente pueden finalizar al momento de su venta." (El subrayado es nuestro).

Como quiera que al registrar los costos históricos y estimados en dicha cuenta de Inventarios genera una serie de variaciones, el tratamiento contable para su ajuste lo realiza, conforme lo expresado en Notas a los estados contables a 31 de diciembre de 2003, registrando en la Cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, Subcuenta 279090-OTRAS PROVISIONES DIVERSAS "*el valor de los costos futuros que involucra cada uno de los procesos de costeo de los Superlotes por parte de la Empresa... El procedimiento que utilizó la empresa a diciembre 31 de 2001, fue constituir la provisión contra la cuenta de Inventarios y, a partir de la vigencia de 2002 y durante lo transcurrido de la vigencia de 2003, se han venido amortizando dichas provisiones. Es decir, a medida que se cause un gasto por inversión y que afecta la cuenta de Provisiones, éstas se van disminuyendo.*"

El valor registrado en la Cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS es amortizado en la medida en que se incurre en los costos reales.

Por otra parte, en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, Cuenta 5504-VIVIENDA, "*registra el gasto en que incurre la empresa, por concepto de sueldos y salarios, contribuciones imputadas, contribuciones efectivas, aportes sobre la nómina y gastos generales de la Empresa...*"

CONSIDERACIONES

Metrovivienda dentro de su Objeto social adquiere predios que adecua con obras de urbanismo primario para luego ser vendidos a Constructores privados.

La Norma técnica de Inventarios, contenida en el Marco Conceptual del PGCP señala que: *“Comprenden los bienes corporales adquiridos a cualquier título o producidos en desarrollo de la actividad fundamental del ente público o actividades conexas a la misma, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en la producción de bienes o prestación de servicios o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad...”*

La producción de bienes se considera como el proceso de creación de valor, que realizan ciertas unidades económicas, en el cual a partir de la combinación de insumos, mano de obra e infraestructura, se elaboran o fabrican nuevos bienes que se destinan al consumo final o comercialización.”(El subrayado es nuestro).

Por otra parte, el Modelo Instrumental del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP describe la Cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA como: *“Valor de los bienes adquiridos a cualquier título por el ente público, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento”.* (El subrayado es nuestro).

En consecuencia, los predios adquiridos que son habilitados mediante procesos de adecuación con el objeto de que cuenten con servicios públicos, vías, etc. no son objeto de un proceso de transformación en sí mismo, del cual se desprenda un nuevo bien y que, por tanto, la entidad requiera efectuar la acumulación de las erogaciones en que incurra para determinar los costos de ventas a través de la Clase 7-Costos de producción.

En este sentido, la Cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, descrita en el CGC como: *“Valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados disponibles para la venta o cesión. La contrapartida corresponde a la subcuenta “Traslado de costos (CR)” de las respectivas cuentas que conforman el grupo 71 – Producción de bienes”.* no debe ser utilizada por la entidad para efectos de la acumulación de los costos de adecuación. (El subrayado es nuestro).

Por su parte, la norma técnica de Costo de ventas y operación señala que *“El costo de ventas comprende el valor de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios, vendidos durante el período contable (...)*

El costo de ventas se reconoce por el costo histórico de los inventarios, tratándose de bienes comercializados y por los costos de producción acumulados, en el caso de los bienes producidos y los servicios prestados(...)”(El subrayado es nuestro).

En cuanto al Costo histórico, la Norma técnica relativa al reconocimiento y revelación de los hechos económicos, financieros y sociales contenida en el PGCP, lo define como: *“Está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos”*

y gastos en que ha incurrido el ente para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, harán parte del costo histórico las adiciones y mejoras objeto de capitalización efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso. (El subrayado es nuestro).

Por otro lado, la norma técnica de Gastos contenida en el PGCP señala: *"Corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público."*

CONCLUSIÓN

Los predios adquiridos con el ánimo de comercializarlos constituyen un Inventario de mercancías que debe ser reconocido en la Cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, dado que las adecuaciones de urbanismo primario que se realizan al predio no constituyen la formación de un nuevo bien.

Por su parte, las erogaciones en que incurre el ente cuando el bien ya está en condiciones de utilización, tales como: gastos de vigilancia, impuestos, administración y otros constituyen un gasto propiamente dicho y deben ser tratados como tales.

Así las cosas, las erogaciones en que incurre el ente para colocarlo en condiciones de enajenación o comercialización constituyen un mayor valor del bien y, en ningún caso, pueden ser tratados como Gasto público social ni como Inventario de productos en proceso y atendiendo lo señalado por las normas técnicas de Inventarios y de Costo de ventas y de operación, éstos deben ser reconocidos por su costo histórico, el cual comprende el precio de adquisición y todas aquellas erogaciones encaminadas a colocar el bien en condiciones de enajenación.

4. Fiducia mercantil

4.1 Actualización Derechos fiduciarios

ANTECEDENTES

Metrovivienda en desarrollo de su objeto social, "que es el de promover la oferta masiva del suelo urbano para el desarrollo de proyectos de vivienda de interés social", ejecuta algunos proyectos a través de Patrimonios autónomos, para lo cual suscribe contratos de Fiducia mercantil.

La entidad reconoce los derechos fiduciarios que le confieren los Patrimonios Autónomos constituidos, en su calidad de beneficiario, en la Cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, en la Subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN.

En la comunicación manifiesta la entidad que *"esta cuenta se actualiza al finalizar cada ejercicio fiscal de acuerdo con lo Certificado por la Gerencia del Patrimonio Autónomo correspondiente y, en concordancia con el Estatuto tributario, artículo 271-1, numeral 2, cuya contabilización es aumentar o disminuir el valor del Patrimonio autónomo contra la cuenta de Revalorización del Patrimonio"*.

Sin embargo, la firma auditora realiza las siguientes observaciones: *"En razón a una situación anticipada de derechos a los fideicomitentes, al 31 de diciembre de 2003 se habían registrado \$996,1 millones con menor valor de la cuenta 1425 Fideicomiso Nuevo Usme (Fiducolombia), disminuyendo con la contrapartida la cuenta 3245 Revalorización del Patrimonio por el mismo valor. El derecho reconocido por la Fiduciaria a Metrovivienda ascendía a \$800.00 millones, por lo que el ajuste contabilizado no era correcto. La anterior contabilización debería ser revertida registrando el ajuste por la realidad de la operación, debitando \$800 millones como una cuenta por cobrar y \$125.4 millones como un gasto extraordinario (pérdida) correspondiente al año 2003, según lo informado en el estado de cuenta del fideicomiso, con la contrapartida a la cuenta del fideicomiso."*

Los incrementos patrimoniales de los fideicomisos Nuevo Usme y Campo Verde se han venido registrando equivocadamente como mayor valor de la cuenta 3245 Revalorización del Patrimonio de la empresa a cambio de registrarse en una cuenta de ingresos del período en el estado de resultados como lo sugiere la naturaleza de la operación. El valor acumulado de estos conceptos ascendía a 31 de diciembre de 2003 a \$573,1 millones. Esta práctica, no permitía reflejar la realidad de las cuentas mencionadas a esa fecha'.

En razón a lo anterior la entidad consulta si es correcta la contabilización que propone la firma auditora considerando que el tratamiento objetado se ha venido realizando desde el año 2000.

CONSIDERACIONES

La celebración de un contrato de Fiducia Mercantil implica, para el fideicomitente, la transferencia del dominio de los bienes o recursos y la constitución de un patrimonio autónomo distinto del propio y del de la Sociedad Fiduciaria. Los derechos generados en virtud de la celebración de estos contratos dan al fideicomitente o beneficiario la posibilidad de ejercerlos de acuerdo al acto constitutivo o la Ley.

Mediante comunicación No. 20041-33147 se instruyó a la entidad para registrar la participación en los Patrimonios autónomos en la Cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, Subcuenta 192603-FIDUCIA MERCANTIL-CONSTITUCIÓN DE PATRIMONIO AUTÓNOMO, la cual fue red denominada por la Resolución No. 145 del 21 de abril de 2004.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el patrimonio autónomo presenta variaciones en la medida que se cumple la finalidad para la cual se constituye, el beneficiario de los derechos fiduciarios debe reconocer tales variaciones, aumentando o disminuyendo el valor de los derechos y utilizando como contrapartida las cuentas de ingresos o gastos, según se trate de una variación positiva o negativa, respectivamente. Para el efecto, mediante Resolución No. 344 de 2004 fueron creadas en el CGC las subcuentas 480572-

UTILIDAD EN DERECHOS EN FIDEICOMISO o 5805-OTROS GASTOS-FINANCIEROS, subcuenta 580559-PÉRDIDA EN DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Sin embargo, la entidad para efectuar el registro de las variaciones positivas y negativas afecta la Cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO, descrita en el Modelo Instrumental del Catálogo General de Cuentas como: "Representa el valor del incremento patrimonial por concepto de la aplicación de los ajustes por inflación a las cuentas de patrimonio, de acuerdo con las normas legales vigentes". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP define el Principio de Revelación, como: "Los estados contables deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos; permitir a los usuarios construir indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informar sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos del ente público". (El subrayado es nuestro).

CONCLUSIÓN

Los derechos en fideicomiso deben actualizarse de acuerdo con la evolución que registre el patrimonio autónomo, afectando como contrapartida la cuenta 4805-OTROS INGRESOS-FINANCIEROS, subcuenta 480572-UTILIDAD EN DERECHOS EN FIDEICOMISO o 5805-OTROS GASTOS-FINANCIEROS, subcuenta 580559-PÉRDIDA EN DERECHOS EN FIDEICOMISO, según corresponda. Las Subcuentas citadas fueron creadas mediante la Resolución 344 de 2004.

En consecuencia, no es correcta la utilización de la Cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO que fue creada para el registro del incremento patrimonial ocasionado como consecuencia de la aplicación de los ajustes por inflación a las cuentas del Grupo 32 – PATRIMONIO INSTITUCIONAL.

Así las cosas, la entidad debe efectuar los ajustes necesarios para garantizar la aplicación del principio de Revelación.

5. Notas a los estados contables

- Requisitos de presentación

La entidad consulta si las Notas a los estados contables deben presentarse en forma comparativa dado que la Auditoría externa las objetó, entre otros, por ese motivo.

CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a los estados contables y económicos e informes complementarios de los entes públicos señalan que las Notas a los estados contables "*Corresponden a las explicaciones que complementan los estados contables y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria, de los hechos financieros, económicos y sociales relevantes, la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos de difícil representación*

o medición cuantitativa, que han afectado o puedan afectar la situación del ente público.

Las notas a los estados contables son de carácter general y de carácter específico.

Notas de carácter general. Hacen referencia a las características, políticas, prácticas contables del ente público, así como a los aspectos que afectan o pueden afectar la información contable, de modo que permiten revelar una visión global del ente público y del proceso contable, (...)

Notas 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 importancia deben revelarse, de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y los saldos de las clases, grupos y cuentas, en los siguientes aspectos:*

- *Relativas a la consistencia y razonabilidad de las cifras...*
- *Relativas a la valuación...*
- *Relativas a recursos restringidos...*
- *Relativas a situaciones particulares de las clases, grupos, cuentas y subcuentas. Relaciona la información adicional que permita efectuar un mejor análisis de las cifras consignadas en los Estados contables, atendiendo a los principales rubros que conforman los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, gastos, cuentas de orden y, cuentas de planeación y presupuesto del ente público."*

Por su parte el PGCP, en el Manual de Procedimientos, contempló un Procedimiento contentivo de las pautas básicas para la preparación y revelación de las notas de carácter general y específico.

CONCLUSIÓN

La Contaduría General de la Nación, a través del Procedimiento para la elaboración y presentación de las notas a los estados contables, definió las pautas básicas que permiten atender lo establecido en las normas técnicas relativas a los estados contables y económicos e informes complementarios de los entes públicos y alcanzar el objetivo planteado de revelar la información adicional necesaria, de los hechos financieros, económicos y sociales relevantes, la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos de difícil representación o medición cuantitativa, que han afectado o puedan afectar la situación del ente público.

Dentro del procedimiento mencionado no señala la obligatoriedad de presentar las notas en forma comparativa. No obstante, con el ánimo de revelar adecuadamente un hecho financiero, económico y social que afecte o pueda llegar a afectar significativamente la situación financiera, la entidad tiene la facultad de exceder los requerimientos mínimos de información adicional.

CONCEPTO 45847 DE SEPTIEMBRE 09 DE 2004

TEMA: Varios

SUBTEMA: Precisiones para la parametrización del sistema integrado de información

Doctor
EZEQUIEL PALADINES CUELLAR
Jefe Unidad de Información Contable y Tributaria
Empresa Colombiana de Petróleos -ECOPETROL
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación UIC 013 del 14 de mayo, mediante la cual solicitan revisión a alguna reglamentación contable en el marco de la definición de procesos del ciclo financiero-contable que ECOPETROL está adelantando a través del proyecto SENSOR, este despacho se permite atender sus consultas teniendo en cuenta que serán resueltas de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

Cada una tendrá por separado los antecedentes, las consideraciones y la conclusión y se desarrollarán en el orden planteado en su comunicación.

1. COSTEO GLOBAL

Solicitan que la Contaduría General de la Nación -CGN defina si el costeo global es equivalente al costeo por absorción.

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP se refiere al sistema de costos en los siguientes términos *"Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación que se ajusten a la naturaleza de la producción, bien sea por órdenes específicas o procesos, empleando metodologías reconocidas técnicamente que puedan satisfacer las necesidades de información del ente público como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades"*.

CONCLUSIÓN

En efecto se trata del mismo sistema, aunque en el PGCP no se señalen todas aquellas bajo las cuales se conozca un determinado método, en el Marco Conceptual del PGCP se

citan solo como ejemplo de las múltiples posibilidades a elegir por las entidades que estén obligadas a implementarlos.

Sobre el aspecto puntual de denominaciones, es posible complementar los nombres de cada uno de los sistemas de costos mencionados en el Marco Conceptual del PGCP.

2. MANEJO DE PROYECTOS AMBIENTALES VINCULADOS A LA OPERACIÓN

ANTECEDENTES

En la comunicación se afirma "En el catálogo de cuentas del PGCP no existe una clasificación para reconocer contablemente los proyectos ambientales, se prevé únicamente Inversiones en Recursos Naturales Renovables en Conservación – cuenta 1806-." Razón por la cual deben disponerse subcuentas para registrar los conceptos como parte de:

1615 CONSTRUCCIONES EN CURSO
1620 MAQUINARIA Y EQUIPO EN MONTAJE y,
1911 INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA

CONSIDERACIONES

En general, la filosofía del concepto de inversión en recursos naturales nace de la necesidad del estado de reflejarlas en la contabilidad, con el condicionamiento de que el tratamiento es solo para aquellas entidades que desarrollan proyectos ambientales, y no para aquellas que en razón de su operación tengan que restablecer los recursos o el medio ambiente en las mismas condiciones en que se encontraba antes de su explotación.

La CGN expidió la Resolución 322 de julio de 2004, mediante la cual se modifica la norma técnica y procedimientos relativos al manejo de los recursos naturales y del ambiente, es válido aclarar que los lineamientos generales se mantienen y se realizan precisiones conceptuales que permitan el registro de la gestión ambiental adelantada por las entidades, bien sea a título de inversión en recursos naturales y del ambiente o como inversión social diferida, la cual puede diferirse o registrarse directamente en el gasto.

3. INVERSIONES PETROLÍFERAS EN ÁREAS EXPLORATORIAS Y EN EXPLOTACIÓN

ANTECEDENTES

En este punto solicitan la autorización para registrar inversiones petrolíferas en áreas exploratorias y en áreas de explotación en la cuenta 1840 INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN, o que se cree un grupo especial para este propósito.

CONSIDERACIONES

Ver numeral anterior

CONCLUSIÓN

Las inquietudes planteadas con relación al tratamiento de las inversiones en los recursos naturales y del ambiente, planteadas en los puntos 2 y 3, con la expedición de la Resolución 322 de 2004 se consideran interpretadas. Para su información y fines pertinentes anexo copia de la misma.

4. PORCIÓN CORRIENTE Y NO CORRIENTE DE ACTIVOS Y PASIVOS

ANTECEDENTES

Solicitan, en primer lugar, que el PGCP incorpore como parte de la codificación, la clasificación entre corriente y no corriente, con el fin de evitar medios alternos para su clasificación y, en segundo lugar, reemplazar los criterios de clasificación que actualmente incorpora el PGCP, en el sentido de clasificar como porción corriente los derechos u obligaciones cuya convertibilidad o exigibilidad sea inferior a un año calendario, contado desde la fecha de corte de los estados contables.

CONSIDERACIONES

En el manual de procedimientos relativos a la presentación de la información se encuentran las definiciones de:

“Activo corriente. Comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertibles en efectivo o que por su naturaleza pueden realizarse en un período no superior a un año.

Activo no corriente. Comprende los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el ánimo de explotarlos, consumirlos o utilizarlos, y no con la intención de venderlos.

Pasivo corriente. Agrupa las obligaciones derivadas de las actividades del ente público, exigibles en un período no mayor de un año.

Pasivo no corriente. Agrupa las obligaciones exigibles en un período mayor a un año.”
(Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

En relación con la propuesta de incorporar como parte de la codificación la clasificación en corriente y no corriente, es una decisión de ECOPETROL, si el sistema de información

queda diseñado de esta forma, puesto que si hace o no parte de la codificación no contraviene normas expresamente señaladas en el PGCP. La razón es que no todo el sector público cuenta con la posibilidad de implementar un sistema con tal naturaleza.

Con respecto al reemplazo de los criterios de clasificación que actualmente incorpora el PGCP, para clasificar como porción corriente aquellos derechos u obligaciones cuya convertibilidad sea inferior a un "año calendario", me permito manifestarle que la definición de año plasmada en el PGCP hace referencia a un año calendario.

A manera de ilustración, si se adquiere un compromiso en junio con plazo para su pago de un año, en el sentido de la norma equivale a decir que el plazo va de junio a junio, y al tratarse de una operación con plazo de un año su clasificación es corriente.

Otro ejemplo, si se tratara de una operación con plazo a dos años, se registra en largo plazo y clasifica en corriente la porción que corresponda al año calendario, de manera que, en el momento de elaborar reportes para la CGN, se entenderá que estos plazos están medidos con base en la fecha de corte.

Por lo anteriormente expuesto, es evidente que no hay necesidad alguna de efectuar cambios de criterio en el PGCP.

5. MANEJO SEPARADO CUENTAS POR PAGAR (ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN)

ANTECEDENTES

Solicitan la unificación de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS EN EL EXTERIOR, bajo el argumento de que los proveedores de bienes y servicios, también pueden serlo para proyectos de inversión, o que se permita el uso de conceptos de bienes y servicios en las diferentes cuentas por pagar.

CONSIDERACIONES

El Artículo 4 de la Ley 298 de 1996 le confirió entre otras funciones a la CGN la de "Conceptuar sobre el sistema de clasificación de ingresos y gastos del Presupuesto General de la Nación, para garantizar su correspondencia con el Plan General de la Contabilidad Pública. En relación con el Sistema Integrado de Información Financiera - SIIF-, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público garantizará el desarrollo de las aplicaciones y el acceso y uso de la información que requiera el Contador General de la Nación para el cumplimiento de sus funciones;" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, en el Artículo 96 del Decreto 111 de 1996 por medio del cual se compila el Estatuto Orgánico del Presupuesto señala "A las empresas industriales y comerciales del Estado y a las sociedades economía mixta con régimen de empresa industrial y comercial del Estado dedicadas a actividades no financieras, les son aplicables los principios

presupuestales contenidos en la Ley Orgánica del Presupuesto con excepción del de inembargabilidad.”

CONCLUSIÓN

La CGN en cumplimiento de las funciones conferidas por la Ley, creó subcuentas específicas, tanto en bienes nacionales como los adquiridos en el exterior, para garantizar concordancia entre el Catálogo General de Cuentas del PGCP y la clasificación presupuestal.

Las subcuentas 240101 y 240601-BIENES Y SERVICIOS se utilizan para el registro de la ejecución del presupuesto de gastos destinados a funcionamiento, en tanto que las subcuentas 240102 y 240607-PROYECTOS DE INVERSIÓN corresponden a la ejecución del presupuesto de gastos de inversión. Desde este punto de vista son completamente diferentes. Adicionalmente, difieren de las fuentes con las cuales se financian en cada caso, por ello la CGN no puede acceder a su solicitud.

6. SEPARACION ENTRE EL COSTO Y LA AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE CARGOS DIFERIDOS Y GASTOS POR ANTICIPADO

ANTECEDENTES

Solicitan la creación de cuentas separadas para el costo y las respectivas amortizaciones.

CONSIDERACIONES

Según el Marco Conceptual del PGCP “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.” (Subrayado fuera de texto)

Mientras que “Las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como las provisiones cuando sean procedentes, constituyen un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y deberán reflejarse en forma separada. Por su parte cuando haya lugar a la constitución de valorizaciones deberán reflejarse igualmente de manera separada.”

CONCLUSIÓN

La forma como en el PGCP se establece el manejo de la amortización, en el caso de los cargos diferidos y gastos pagados por anticipado, frente al de las Propiedades, planta y equipo, corresponden a la diferencia conceptual de los bienes en cuestión, puesto que, mientras que los primeros se extinguen en un período relativamente corto, no sucede lo mismo con las Propiedades, planta y equipo, que inclusive son susceptibles de incrementar su valor. Desde este punto de vista el manejo es consistente.

7. ESTANDARIZACIÓN DE LAS SUBCUENTAS DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y DE OPERACIÓN

ANTECEDENTES

Solicitan hacer homogénea la estructura de los grupos 51-GASTOS DE ADMINISTRACIÓN y 52-GASTOS DE OPERACIÓN, a nivel de grupo y subcuenta. Además requieren que la codificación de las cuentas de costos de producción (7), a nivel subcuenta, sea uniforme, guardando consistencia con las subcuentas del grupo 51.

CONSIDERACIONES

El PGCP describe la cuenta 51-GASTOS DE ADMINISTRACIÓN, como "Cuentas representativas de los valores causados para el funcionamiento en desarrollo de actividades que sin tener relación directa con el cometido estatal del ente público, sirven de apoyo para el cumplimiento de la misión. Incluye los gastos de administración de los entes públicos que desarrollan actividades productivas y manejen costos. (Subrayado fuera de texto).

En este grupo deben registrarse además, los valores correspondientes a la disminución gradual de los activos diferidos, siempre que se trate de gastos de administración, con el propósito de reconocer y causar el gasto económico."

En tanto que al grupo 52-GASTOS DE OPERACIÓN las definió como "Cuentas representativas de los valores causados para el funcionamiento en desarrollo de actividades que tiene relación directa con la operación básica o cometido estatal del ente público.

En este grupo deben registrarse además, los valores correspondientes a la disminución gradual de los activos diferidos, siempre que se trate de gastos de operación, con el propósito de reconocer y causar el gasto económico."

Por su parte la estructura vigente el Catálogo General de Cuentas-CGC es la siguiente:

En la descripción de los costos de producción se estableció "El detalle en el nivel auxiliar, con excepción de la materia prima y los materiales, debe corresponder a la desagregación que presentan las siguientes cuentas de gastos: 5101–Sueldos y salarios, 5102–Contribuciones imputadas, 5103–Contribuciones efectivas, 5104–Aportes sobre la nómina, 5111–Generales, 5120–Impuestos, contribuciones y tasas, 5330–Depreciación de propiedades, planta y equipo, 5331–Depreciación de bienes adquiridos en "leasing", 5340–Amortización de propiedades, planta y equipos, 5342–Amortización de inversiones de recursos naturales en explotación y 5343–Amortización de recursos naturales no renovables en explotación. Lo anterior, debe entenderse respecto de aquéllos conceptos que se constituyan en costo de producción de acuerdo con el cometido estatal de cada ente público."

CONCLUSIÓN

Sobre el punto relativo a la afirmación de no homogeneidad de las cuentas 51 y 52, me permito comunicarle lo siguiente:

- Si interpretan como estructura los conceptos que encierran los códigos de los grupos correspondiente para cada caso, como puede observarse en el cuadro mencionado en las consideraciones, son idénticos.
- Si lo que se interpreta es que, por ejemplo, para el caso de las comisiones, el cual en los gastos de administración figura como 510149-COMISIONES, mientras que este mismo concepto en gastos de operación se encuentra bajo el código 520230 y no codificado como "520149", la razón es que una vez adelantado el estudio que resultó en el cambio del PGCP del año 2000, muchos de los conceptos de gastos de operación fueron desarrollados como costos, lo cual necesariamente llevó a la eliminación de subcuentas en ambos grupos. Por lo tanto, la serie no corresponde a números en los que solo cambie el segundo dígito del grupo, así: (1) para administración y (2) para operación.

Adicionalmente, observando que un código utilizado en periodos anteriores no puede ser reutilizado con conceptos nuevos, cuando la dinámica de las operaciones exija cambio, es imposible atender la solicitud.

En relación con el requerimiento de la coincidencia entre las cuentas de gasto y costo, por razones de operatividad y como se citó en las consideraciones, en el PGCP se definió que la coincidencia debe hacerla cada entidad a nivel auxiliar puesto que a nivel subcuenta ya contiene la desagregación establecida por la CGN.

8. COMPARABILIDAD DE ESTADOS FINANCIEROS

ANTECEDENTES

Solicitan mantener hasta diciembre de 2005 la forma actual de presentar los reportes contables, a saber Balance General, Estado de Actividad Financiera, Económica y Social y Estado de Flujos de Efectivo, entre otros.

CONSIDERACIONES

La CGN adelanta los análisis relacionados con la armonización de las normas nacionales con las normas internacionales sobre contabilidad pública, por ello, si hubiere necesidad de cambio estos se llevarían a cabo en el momento que se consideren pertinentes.

CONCLUSIÓN

Atendiendo el trabajo de armonización con las normas internacionales del sector público que viene adelantando la CGN, no es posible garantizar la no modificación de los reportes hasta diciembre de 2005, cualquier novedad sobre el tema se les dará a conocer en forma oportuna.

9. OPERACIONES CON DERIVADOS

ANTECEDENTES

ECOPETROL viene utilizando la metodología de valoración de inversiones de la Superintendencia Bancaria para el registro de sus operaciones con derivados, la cual define su registro en cuentas de balance, mientras que la CGN lo define por cuentas de orden. Solicitan autorización para continuar aplicando la metodología establecida por la Superintendencia Bancaria.

CONSIDERACIONES

Las operaciones de cobertura son un tema que en la actualidad viene siendo estudiado por la CGN, con miras al desarrollo de una norma que resuelva situaciones que existen en diferentes entidades del sector público.

CONCLUSIÓN

ECOPETROL, bajo su responsabilidad, aplicará normas que no contravengan los principios establecidos en el PGCP. Entre tanto la CGN finaliza el estudio y expide la norma correspondiente que permita el registro de esta clase de operación.

10. INVERSIONES FINANCIERAS

ANTECEDENTES

Solicitan autorización para valorar, a precios de mercado, las inversiones con fines de política con base en la metodología establecida por la Superintendencia Bancaria.

CONSIDERACIONES

En el numeral 2.1.4.1.2 del Manual de Procedimientos relativos a las normas técnicas, en el procedimiento metodológico establecido para la aplicación de la metodología de valoración a precios de mercado se dispuso que "(...) las entidades que han venido valorando bajo la metodología expedida por la Superintendencia Bancaria, pueden continuar aplicando dicho procedimiento."

Y en el numeral 2.1.4.2 señala que la actualización a partir de descuentos de flujos futuros con base en la tasa interna de retorno (TIR) "será utilizada para la actualización de las inversiones de renta fija clasificadas en fines de política y las de administración de liquidez, de aquellas entidades que una vez aplicados los indicadores contemplados en este procedimiento se excluyen de valorar a precio de mercado". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

La autorización para quienes venían aplicando la metodología quedó expresa para todo el portafolio, por ello, si ECOPETROL antes de la expedición de la norma por parte de la CGN aplicaba la norma de la Superintendencia Bancaria debe continuar haciéndolo por consistencia en la metodología.

Ahora bien, la norma de la CGN estableció que la metodología para valorar esta clase de inversiones es la de descuentos de flujos futuros con base en la tasa interna de retorno (TIR). Es responsabilidad de ECOPETROL garantizar la consistencia en la aplicación de las metodologías señaladas.

11. CAPITALIZACIÓN POR UNIDADES FUNCIONALES

ANTECEDENTES

Teniendo en cuenta que es cada unida funcional la que configura un activo fijo, pues sus partes por separado no están en capacidad de generar ingresos, solicitan autorización para registrar y valorar técnicamente los activos por unidad funcional, sin perjuicio que para efectos de control se tenga identificado en el respectivo módulo del sistema de información los componentes de cada una.

CONSIDERACIONES

El artículo 209 de la Constitución Política indica que "(...) Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley".

Por su parte, el artículo 269 expresa que "En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley (...).

El Gobierno Nacional reglamentó estos artículos con la expedición de la Ley 87 de 1993, mediante la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado. En los literales e) y g) del artículo 2 de esta ley se señalaron, entre otros, los siguientes objetivos del sistema de control interno:

"e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;

g) Garantizar que el sistema de control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación;"

El Marco Conceptual del PGCP definió el principio de Registro así: "Los hechos deben contabilizarse mediante procedimientos técnicos adecuados a la organización de la entidad, observando las etapas del proceso contable relativas a la identificación y

clasificación, con sujeción a las técnicas de valuación que permitan el debido reconocimiento, garantizando la confiabilidad y utilidad social de la información.” (Subrayado fuera de texto).

En la norma técnica relativa al reconocimiento y revelación de los hechos económicos, financieros y sociales se estableció que “Para el registro y comparación en el tiempo, la información reportada por el sistema contable debe considerar mediciones apropiadas a las características y circunstancias que dan origen a las diferentes transacciones y operaciones del ente público.”

CONCLUSIÓN

Todas las entidades del sector público, de acuerdo a la naturaleza de sus funciones, deben considerar las características propias de sus operaciones y con base en ello establecer las políticas contables que mejor revelen la situación financiera. Más aún, siendo ECOPTEROL de naturaleza única en el sector público y conociendo sus operaciones al detalle, debe adoptar los criterios que estén en concordancia con el PGCP, para estos casos.

12. APERTURA DE CUENTAS PARA EL MANEJO DE CONTRATOS BOMT A ECOGAS

ANTECEDENTES

De acuerdo con las directrices de la CGN, han venido registrando estas transacciones en las subcuentas “Otros” de activos, ingresos y gastos, por ello, solicitan la creación de subcuentas que reflejen adecuadamente esta operación.

CONSIDERACIONES

El origen de los contratos del tipo BOMT, obedeció al cumplimiento de los lineamientos dados en el “Plan de Gas” del documento CONPES 2646 de marzo de 1993. Posteriormente, con la expedición de la ley 142 de 1994, mediante la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios, para el caso del gas deben diferenciarse las actividades de producción, comercialización y transporte. Para suplir este requerimiento que diferenciara actividades se creó a ECOGAS mediante la ley 401 de 1997, que nace de la escisión de ECOPEPETROL, la cual se llevó a cabo en cumplimiento del decreto 2829 de 1997.

CONCLUSIÓN

Partiendo de que la operación en mención, es decir, el caso específico de la relación ECOPEPETROL y ECOGAS, nace en el año 1997 y teniendo en cuenta que su consulta es general al referirse a la apertura de subcuentas de activos, gastos e ingresos para el registro de operaciones relacionadas con el manejo de los contratos BOMT a ECOGAS, se solicita de manera atenta indicar las operaciones a las cuales hacen referencia, puesto que el tema ya ha sido tratado en años anteriores.

13. PERIODICIDAD DE VALORACIÓN DE BIENES

ANTECEDENTES

Teniendo en cuenta que la Circular Externa 045 se refiere al avalúo de bienes inmuebles con periodicidad de (2) años y que antes de la expedición de esta norma la CGN tenía un término de (3) tres años como plazo para la realización de avalúos, solicitan aclarar si la valoración para el resto de activos se quedó sin vigencia.

CONSIDERACIONES

El Manual de Procedimientos del PGCP, en las "Instrucciones relativas al reconocimiento y revelación de las Propiedades, planta y equipo", se precisaron los siguientes aspectos a tener en cuenta en la actualización de dichos bienes:

"Para la actualización de las Propiedades planta y equipo, podrán aplicarse como métodos, el costo de reposición y el valor de realización determinado mediante avalúos. Tratándose de bienes inmuebles y con fines de revelación en la información contable, se consideran como métodos de reconocido valor técnico los siguientes: precio de mercado, valor presente (capitalización de rentas o ingresos), costo de reposición y método (técnica) residual, entre otros." (Subrayado fuera de texto).

Igualmente estableció que "El costo de reposición se establece mediante avalúos o precios de referencia. Para efecto de estos últimos, podrán tomarse como base, los publicados por organismos oficiales o especializados tales como: el Ministerio de Transporte para los vehículos, el Ministerio de Agricultura para los semovientes o el valor asegurado de los activos

Los bienes muebles registrados hasta la fecha de entrada en vigencia de la Resolución 351 de 2001, cuyo valor en libros, individualmente considerado (entendido como el valor neto resultante de adicionar al costo histórico, los ajustes por inflación y las valorizaciones y, disminuir las depreciaciones, amortizaciones, provisiones y desvalorizaciones, según corresponda), sea inferior a 35 (treinta y cinco) salarios mínimos legales mensuales vigentes, no serán objeto de actualización

Igualmente, los bienes muebles cuyo costo de adquisición individualmente considerado, sea inferior a 35 (treinta y cinco) salarios mínimos legales mensuales vigentes, se reconocerán y mantendrán por su costo histórico." (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Aunque la Circular Externa 045 se refiera exclusivamente a bienes inmuebles, en el PGCP la actualización cubre a todos los bienes, tanto muebles como inmuebles. La periodicidad en estos casos está sujeta a decisiones internas de la entidad, cuando a criterio de los responsables no se esté revelando en la contabilidad el valor de los bienes ajustado a la realidad.

Es conveniente aclarar que los bienes inmuebles con un valor inferior a (35) treinta y cinco salarios mínimos legales mensuales vigentes no son objeto de actualización, por ello, se mantendrán por su costo histórico.

La CGN, mediante la expedición de la Resolución 001 del 4 de enero de 2002 creó las cuentas necesarias para el registro del efecto de la actualización del valor de las propiedades, planta y equipo diferentes de los bienes inmuebles.

No obstante, dentro de la revisión del PGCP, uno de los temas específicos es desarrollar un procedimiento para el avalúo de los bienes muebles.

CONCEPTO 49800 DE SEPTIEMBRE 14 DE 2004

TEMA: Entidades en liquidación

**SUBTEMAS: 1.1 Elaboración y presentación del Estado de flujos de efectivo
1.2 Actualización de las inversiones patrimoniales
1.3 Actualización del cálculo actuarial**

Doctor
JAVIER ALONSO LASTRA FUSCALDO
Apoderado General de la Liquidación
TELECOM en Liquidación
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 001773 del 22 de julio de 2004, en la cual consulta si la Contaduría General de la Nación ha reglamentado la obligatoriedad de presentar el Estado de flujos de efectivo por parte de las entidades en liquidación. Así mismo, el procedimiento que debe seguir Telecom en Liquidación para actualizar las inversiones, teniendo en cuenta que las mismas se tienen en entidades que se encuentran en liquidación y, finalmente, el procedimiento para la actualización del cálculo actuarial en \$800 mil millones, toda vez que en abril de 2004 Telecom en Liquidación estimó el valor del cálculo actuarial en \$6.4 billones, y presentó en sus estados contables a 31 de diciembre de 2003 un valor de \$4.5 billones en la cuenta 2221-DEUDA PÚBLICA EXTERNA DE LARGO PLAZO, correspondiente al pagaré del cálculo actuarial y \$1.1 billones fueron entregados a la Fiduciaria La Previsora para la constitución del patrimonio autónomo.

Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del

22 de con el fin de proceder a expedir la Resolución octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

CONSIDERACIONES

1.1 Elaboración y presentación del Estado de Flujos de Efectivo

El numeral 3.8.3.4 de los Procedimientos relativos a la presentación de información y estados contables, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que "Las entidades en liquidación seguirán presentando información financiera, económica y social al Contador General de la Nación, en la forma y términos establecidos, hasta tanto culmine dicho proceso, situación que debe informarse oportunamente a la Contaduría General de la Nación, mediante comunicación escrita, anexando el acto administrativo respectivo".

Al respecto, el numeral 3.1.6 de los citados procedimientos señala que "el Estado de Flujos de Efectivo (...) debe ser presentado trimestralmente en las fechas establecidas en el numeral 3.1.3. Dicha información deberá estar debidamente certificada (...) con la firma de los responsables de presentar la información financiera, económica y social, en medio magnético e impreso". Por su parte, el numeral 3.4 establece el procedimiento para el diligenciamiento del Estado de flujos de efectivo.

De otra parte, el principio de Gestión continuada contenido en el numeral 1.2.6.5 del PGCP, señala que "Se presume que la actividad del ente público se extiende por tiempo indefinido; por tanto la aplicación de esta norma no está encaminada a determinar su valor de liquidación.

La presunción de continuidad tiene como propósito establecer el valor que refleje la capacidad del ente para continuar en funcionamiento; si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de fusión, liquidación, escisión o transformación de un ente público, se observarán las normas y procedimientos aplicables para tal efecto. (Subrayado fuera de texto).

Al respecto, el numeral 3 de la Circular Externa 053 de 2003, señala que "existen procesos que comprometen la continuidad de los entes públicos, tales como la liquidación, fusión y escisión, los cuales inciden en la aplicación de las normas contables para la preparación y revelación de la información contable pública. (...)

Para el caso de un ente público en liquidación, el propósito es producir información sobre el grado de avance del proceso de realización de sus activos y cancelación de sus pasivos. (...)

Bajo esta misma lógica, no tiene aplicación la preparación y presentación del Estado de flujos de efectivo estructurado en actividades de operación, inversión y financiación, toda vez que se requiere solamente que muestre las entradas y salidas de efectivo producto de la liquidación". (Subrayado fuera de texto)

1.2 Actualización de las inversiones patrimoniales

El numeral 2.1.3.2.2.2 de los Procedimientos relativos a las normas técnicas de contabilidad pública, del PGCP, establece que el método de participación patrimonial "supone que la entidad controlante tiene el poder de disponer de los resultados de la controlada en el período siguiente y no tiene la intención de enajenar la inversión en el futuro inmediato; por su parte, no existe sobre la entidad controlada, restricción alguna para la distribución de sus resultados".

Por su parte, las inversiones patrimoniales de no controlantes se actualizan por el método del costo, el cual consiste en comparar periódicamente, el costo de la inversión frente a su valor de realización.

No obstante lo anterior, el numeral 4.7.1 de la Circular Externa 053 de 2003 establece que "En el proceso de liquidación se suspenderá el reconocimiento de depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, provisiones y valorizaciones. Lo anterior, teniendo en cuenta que el objetivo de la liquidación es la realización de los bienes para el pago de pasivos". (Subrayado fuera de texto)

1.3 Actualización del cálculo actuarial

El artículo primero de la Ley 651 de 2001 autoriza a la Empresa Nacional de Telecomunicaciones- Telecom "para constituir un patrimonio autónomo de naturaleza pública y de carácter irrevocable, con el propósito de servir como mecanismo de conmutación pensional y pago de las obligaciones pensionales de la empresa frente a sus trabajadores, que por virtud de la ley y las disposiciones convencionales, adquirieron el derecho de pensión o lo adquieran en el futuro".

El artículo tercero de la citada Ley autoriza a Telecom "Para constituir el Patrimonio Autónomo y garantizar el pago del cálculo actuarial", y a destinar al mismo "el efectivo y los títulos que tiene en su portafolio de inversiones, así como también para efectuar las modificaciones que se requieran en el presupuesto". En el párrafo segundo establece que "El valor del cálculo actuarial que no alcance a ser pagado por Telecom, en efectivo y mediante los títulos de inversión mencionados en este artículo, será sustituido por un pagaré, suscrito por la Empresa a favor del Patrimonio Autónomo, en las condiciones de plazo y amortización que se determine, de conformidad con sus reales posibilidades de pago (...)".

De otra parte, el artículo cuarto del Decreto 1615 de 2003, establece que "Con el fin de que la Nación pueda cumplir con el mandato constitucional y legal de garantizar la continuidad en la prestación de los servicios, la Empresa Nacional de Telecomunicaciones - Telecom en liquidación deberá: (...)

4.2 Garantizar la continuidad en la prestación del servicio mediante la celebración de los contratos que se requieran, respetando las disposiciones legales que regulan la liquidación de las entidades públicas y amortizar con cargo a la renta que generen dichos contratos, el pagaré que sea extendido por la Empresa Nacional de Telecomunicaciones - Telecom en liquidación a favor del patrimonio autónomo de que trata la Ley 651 de 2001 para el pago

de las obligaciones pensionales y atender otras obligaciones de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones-Telecom en Liquidación, de acuerdo con la prelación de pagos establecida en la ley". (Subrayado fuera de texto)

El artículo 19 del mismo decreto señala que "La Empresa Nacional de Telecomunicaciones -Telecom en liquidación presentará para la respectiva aprobación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección General del Presupuesto Público Nacional, con el concepto previo de la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social de ese Ministerio, el cálculo actuarial correspondiente a los pasivos pensionales de que trata el presente decreto."

Por su parte, el artículo 20 establece que "La Caja de Previsión Social de Comunicaciones - Caprecom será la encargada de reconocer las cuotas partes y las pensiones de los extrabajadores de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones-Telecom en liquidación, así como las sustituciones pensionales que se hayan causado a cargo de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones - Telecom, en la fecha de vigencia del presente Decreto, en desarrollo del convenio 08 suscrito el día 8 de Abril de 2001, entre la Empresa Nacional de Telecomunicaciones-Telecom y Caprecom." (Subrayado fuera de texto)

El artículo 22 dispone que "La Caja de Previsión Social de Comunicaciones - Caprecom reconocerá, liquidará y emitirá los bonos pensionales cuando la responsabilidad le hubiera correspondido a la Empresa Nacional de Telecomunicaciones-Telecom en liquidación. La Caja de Previsión Social de Comunicaciones-Caprecom emitirá los bonos pensionales con cargo al patrimonio autónomo constituido en los términos de la Ley 651 de 2001 por la Empresa Nacional de Telecomunicaciones -Telecom". (Subrayado fuera de texto)

El artículo 28 establece que "A la finalización del proceso de liquidación el patrimonio autónomo constituido por la Empresa Nacional de Telecomunicaciones-Telecom en ejercicio de la autorización conferida en la Ley 651 de 2001, continuará desarrollando sus funciones en la forma prevista en la ley, en el Decreto Reglamentario 2387 de 2001 y en las disposiciones que lo modifiquen o adicionen.

La titularidad sobre ese patrimonio autónomo estará a cargo de la Empresa Nacional de Telecomunicaciones-Telecom en liquidación y, una vez concluido el término previsto para la liquidación, su titularidad será asumida por la Nación - Ministerio de Comunicaciones".

De otra parte, el numeral 4.5-Obligaciones pensionales, de la Circular Externa 053 de 2003, establece que "Cuando la entidad sobre la cual se ordene el proceso de liquidación, fusión o escisión tenga a su cargo el reconocimiento de pensiones, y el acto administrativo correspondiente determine el traslado de las pensiones reconocidas a otra entidad, se aplicará el siguiente procedimiento:

4.5.1 La entidad en proceso de liquidación, fusión o escisión debitará los saldos registrados en las subcuentas de pensiones por pagar, cálculo actuarial de pensiones actuales y futuras y de cuotas partes de pensiones y, bonos pensionales, acreditando los saldos por amortizar respectivos y los activos reservados para el pago del pasivo pensional, y en caso de presentarse diferencia, se afectará la cuenta 3140 ó 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, subcuenta respectiva".

El numeral 4.7.1 de la misma circular señala que "En el proceso de liquidación se suspenderá el reconocimiento de depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, provisiones y valorizaciones".

De otra parte, la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, del Catálogo General de Cuentas- CGC, del PGCP, corresponde al "Valor amortizado del cálculo actuarial por concepto de pensiones. El cálculo actuarial es el valor presente de las obligaciones futuras por concepto de pensiones y cuotas partes de pensiones, que el ente público deberá pagar a sus afiliados que tienen o van a adquirir ese derecho, con base en estudios técnicos actuariales, de conformidad con las normas legales expedidas.

La cuenta 2221-DEUDA PÚBLICA EXTERNA DE LARGO PLAZO, "Registra la contratación de empréstitos con los gobiernos, banca comercial, multilateral, de fomento y los créditos de proveedores, incluyendo los créditos documentarios o de firma, celebrados exclusivamente con no residentes, con plazo para su pago superior a un año.

Así mismo, registra el valor nominal de las obligaciones originadas en la colocación de bonos y títulos, en subastas o mediante suscripción convenida o forzosa y, las obligaciones de largo plazo, asumidas por la Nación en su condición de garante".

CONCLUSIÓN

1.1 Elaboración y presentación del Estado de flujos de efectivo

Las entidades en liquidación deben diligenciar y presentar el Estado de flujos de efectivo, conforme al procedimiento y plazos definidos en los numerales 3.4 y 3.1.6 del manual de procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública.

Ahora bien, teniendo en cuenta que en estas entidades no tiene aplicación el principio de "Gestión Continuada" y que la actividad a la que se dedican es la realización de activos y la cancelación de pasivos, el propósito de la información que producen es informar acerca del grado de avance del proceso de liquidación y no del cumplimiento del cometido estatal para el cual fueron creadas. En consecuencia, se exceptúa del diligenciamiento del Estado de Flujos de Efectivo la clasificación de las actividades en operación, inversión y financiación.

1.2 Actualización de las inversiones patrimoniales

La aplicación del método de participación patrimonial implica que el ente inversor pueda disponer de los resultados de la entidad controlada en el período siguiente, que no tenga la intención de enajenar la inversión en el futuro inmediato, y que no exista sobre la entidad controlada restricción para la distribución de sus resultados, supuestos que no se cumplen tratándose de entidades en liquidación, toda vez que dicho proceso limita la duración y actividad de la entidad. En consecuencia, Telecom en Liquidación debe abandonar el método de participación patrimonial para la actualización de las inversiones patrimoniales y aplicar el método del costo, excepto en lo relativo a la comparación periódica del costo de la inversión frente a su valor de realización, considerando que la entidad en liquidación debe suspender el reconocimiento de provisiones y valorizaciones.

1.3 Actualización del cálculo actuarial

En primer lugar, la constitución del patrimonio autónomo de que trata la Ley 651 de 2001, no exime a la entidad de reconocer el pasivo pensional a su cargo, toda vez que el propósito de la constitución de dicho patrimonio es contar con los recursos líquidos para atender el pago efectivo y oportuno de las obligaciones pensionales. En consecuencia, la totalidad del cálculo actuarial, incluida la actualización ordenada en el Decreto de liquidación, debe registrarse en las cuentas 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES y 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES, con independencia de que haya sido constituido el patrimonio autónomo para garantizar su pago.

Ahora bien, el pagaré referido en la misma Ley, suscrito por la empresa a favor del patrimonio autónomo, correspondiente al valor del cálculo actuarial que no alcance a ser pagado en efectivo y mediante los títulos de inversión, debe ser objeto de registro en CUENTAS DE ORDEN DE CONTROL, teniendo en cuenta que el pasivo pensional se encuentra registrado en las cuentas citadas en el párrafo anterior, y esta operación en ningún momento cumple con las características de la deuda pública externa de largo plazo.

De otra parte, Telecom en Liquidación no debe amortizar el cálculo actuarial, dado que en su condición no tiene aplicación el principio de Gestión Continuada. Adicionalmente, se debe tener en cuenta que a partir de la vigencia del Decreto 1615 de 2003 CAPRECOM es la entidad encargada de reconocer las cuotas partes, las pensiones y las sustituciones pensionales de los extrabajadores, así como de reconocer, liquidar y emitir los bonos pensionales de Telecom en Liquidación. En consecuencia, Telecom en Liquidación debe registrar el cálculo actuarial actualizado en las cuentas señaladas anteriormente y aplicar el procedimiento contable definido en el numeral 4.5.1 de la Circular Externa 053 de 2003, para el traslado de los pasivos pensionales a Caprecom.

CONCEPTO 53392 DE SEPTIEMBRE 23 DE 2004

TEMAS: 1. Traspaso de bienes
2. Reintegros de fondos

SUBTEMAS: 1. Convenios interadministrativos
2. Contabilización de los reintegros

Doctora
MARY VICTORIA BOTTIA SANCHEZ
Contadora
Corporación Autónoma Regional del Tolima-CORTOLIMA
Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. La entidad celebra convenios interadministrativos con los municipios del departamento del Tolima, con los dineros aportados por los mismos, adquiere cámaras fotográficas, equipos de computo y otros elementos, dichos bienes deben entregarse al municipio una vez finalizada la ejecución del convenio, por lo que se desea establecer si la entrega de estos equipos se puede realizar de acuerdo con el procedimiento establecido en el numeral 5.1.3.3.1. TRASPASO DE BIENES del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, o si debe aplicarse otro procedimiento.
2. En lo relacionado con los giros por reintegros tanto de rendimientos financieros, como de los valores no ejecutados de los convenios para proyectos de inversión de aportes recibidos en vigencias anteriores, que se realizan con el Fondo Nacional de Regalías, FONADE, Corporaciones Autónomas y tesorerías de los municipios, se quiere establecer si debe procederse a contabilizar estos reintegros de acuerdo con lo que establece la Resolución 030 de 2004 y Circular Externa 054 de 2004.

CONSIDERACIONES

1. Traspaso de bienes

El numeral 2.2.3.2. EVIDENCIA DOCUMENTARIA del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que: "*La propiedad o dominio de los bienes inmuebles se determina mediante escritura pública debidamente protocolizada, en tanto que la de los muebles a través de tarjetas de propiedad, facturas, actas, resoluciones o actos administrativos*" (Subrayado fuera de texto)

Por tanto, se entiende que los bienes adquiridos por CORTOLIMA con los dineros recibidos producto de los convenios administrativos con los diferentes municipios, fueron registrados en su contabilidad con base en las facturas o documentos que acreditan que son de su propiedad, conforme lo establece la norma técnica.

Por su parte, el numeral 1.2.7.4. INGRESOS de las Normas Técnicas Relativas a las cuentas de Actividad Financiera, Económica o Social del PGCP establece que: "*Las operaciones interinstitucionales comprenden los aportes y traspasos con o sin situación de fondos, recibidos de la administración central para el desarrollo del cometido estatal de los entes públicos del mismo nivel. Incluyen (...) el valor de los bienes recibidos como transferencia de otros entes públicos, por operaciones que no tienen el carácter de donación y los conceptos de obligaciones recibidas y transferidas*". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 5.1.3.1. TRASPASO DE BIENES del Manual de Procedimientos del PGCP, anota que: "El traspaso de bienes entre entidades públicas, sin ninguna contraprestación y en cumplimiento de disposiciones legales, mediante el cual se transfiere el dominio y la propiedad de los mismos, se registra como una operación interinstitucional". (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, dado que el convenio administrativo establece obligaciones para las partes, consideramos que en el mismo, debe establecerse el procedimiento a seguir para la entrega de los bienes por parte de la entidad a los diferentes municipios. No obstante, para efectos contables entendemos que se trata de una operación interinstitucional de traspaso de bienes entre entidades públicas.

2. Reintegro de fondos

El artículo 3º de la Circular Externa 054 de 2004, indica que esta norma "(...) será aplicada por todos los entes públicos a que se refiere el artículo 2º de la Resolución 400 de 2000, mediante la cual se adopta el Plan General de Contabilidad Pública, cuando participen en operaciones de reintegro de fondos girados y recibidos por concepto de "Aportes y traspaso de fondos" (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el artículo 4º de dicha Circular define el concepto de REINTEGRO en el siguiente sentido: "(...) restitución de fondos a la DTN o a quien haga sus veces, o a las tesorerías territoriales, por parte de los entes públicos, originados en sobrantes de "Aportes y traspaso de fondos recibidos" para gastos de funcionamiento, deuda e inversión, con ocasión de la devolución de bienes o servicios adquiridos o la liquidación de obligaciones a cargo de la entidad. (Subrayado fuera de texto)

(...) Para la definición del procedimiento contable se consideran dos criterios básicos: Si la entidad hace parte o no del SIIF, y si los fondos que se reintegran se recibieron en la vigencia o en vigencias anteriores."

En este sentido, consideramos que la mencionada norma es aplicable al caso objeto de consulta dado que la entidad forma parte del ámbito de aplicación de la misma, y se relaciona con el reintegro de fondos de aportes recibidos en vigencias anteriores.

Igualmente, dado que la Resolución 030 de 2004 fue expedida con el fin de modificar el PGCP, para efectos de aplicar lo dispuesto en la Circular Externa 054 de 2004, la entidad deberá dar cumplimiento a lo allí establecido para tal efecto.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que:

1. El convenio administrativo establece obligaciones para las partes, por tanto se entiende que en el mismo, debe indicarse el procedimiento a seguir para el caso de la entrega a los municipios de los bienes adquiridos por CORTOLIMA en desarrollo de dicho convenio. No obstante, consideramos que contablemente el procedimiento indicado en el numeral 5.1.3.3.1. TRASPASO DE BIENES del Manual de Procedimientos

del PGCP, es aplicable a este caso, puesto que se trata de una operación entre entidades públicas donde se transfiere la propiedad y dominio de los bienes, y no tiene el carácter de donación.

Así mismo, entendemos que CORTOLIMA incorporó los bienes a la contabilidad con base en las facturas que acreditan su propiedad, por tanto deberá elaborar el respectivo acto administrativo para la legalización del traspaso.

2. La entidad podrá aplicar la Circular Externa 054 y la Resolución 030 de 2004, para el reintegro de los rendimientos financieros y valores no ejecutados recibidos en vigencias anteriores al Fondo Nacional de Regalías, Corporaciones Autónomas y a las tesorerías de los municipios, dado que se encuentra bajo el ámbito de aplicación de dichas normas.

CONCEPTO 55069 DE SEPTIEMBRE 23 DE 2004

**TEMAS: 1. Obligaciones Laborales
2. Saneamiento contable**

**SUBTEMAS: 1.1 Reconocimiento de las obligaciones labores
2.1 Reconstrucción de la contabilidad**

Doctora
FAITH BRITO TORRES
Profesional Universitario de Presupuesto
Municipio de Distracción
Distracción, Guajira

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación de referencia en el asunto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por el Contador General de la Nación.

En su consulta solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. El municipio se encuentra intervenido conforme lo establece la Ley 550 de 1999, el valor que refleja cada acreencia es el neto a pagar a cada beneficiario. Para el caso de las acreencias labores, el valor relacionado es el neto a pagar a los trabajadores y las deducciones y demás se relacionan directamente a los beneficiarios, se piensa que para efectos contables no podría tomarse de igual forma las acreencias por lo cual se ha

pensado en hacer la discriminación de cada concepto independizado el valor que corresponde a aporte patronal de deducciones de nómina como salud, pensión, y sumarlo a la acreencia de sueldo de cada beneficiario, si no es procedente aplicar este proceso que otro mecanismo de reconocido valor técnico podría implementarse para la identificación y registro de cada concepto y a que dependencia correspondería la función de identificación (SIC)

2. Se presentan inconsistencias de las cuales no se ha podido precisar su origen, por lo cual se pregunta si en aras de la Ley 716 de 2001, se podría iniciar una reconstrucción de la contabilidad a partir de los períodos inconsistentes.

CONSIDERACIONES

1. Obligaciones Laborales

El numeral 1.2.7.1.2.NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP en lo relacionado con las OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL establece lo siguiente: "Comprende las obligaciones generadas en la relación laboral en virtud de normas legales, convencionales o pactos colectivos, (...) Deben reconocerse por el valor de la obligación real. (...) Las obligaciones laborales deben revelarse atendiendo la naturaleza salarial o prestacional de la misma. Por su parte, las de seguridad social se clasifican atendiendo las prestaciones generales de los regímenes generales establecidos por el correspondiente sistema." (Subrayado fuera de texto)

Es decir que las obligaciones laborales comprenden aquellas que son producto de la relación laboral, las cuales deben reconocerse por el valor real de la obligación.

Así mismo, el numeral citado en cuanto a las CUENTAS POR PAGAR añade que: "Comprende obligaciones del ente público adquiridas con personas naturales o jurídicas, diferentes a las entidades financieras, en desarrollo de sus operaciones. 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".

A su vez, el capítulo II Descripciones y Dinámicas del Catálogo General de Cuentas del PCGP, define la cuenta 2425-ACREEDORES en el siguiente sentido: "Valor de las obligaciones adquiridas por el ente público, en cumplimiento de su función administrativa o cometido estatal, por concepto de descuentos de nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones"

En ese orden de ideas, en la cuenta 2425-ACREEDORES del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, se reconocen los valores por descuentos de nómina relacionados con aportes a seguridad social en salud, aportes a fondos pensionales, libranzas, entre otros, mientras que en el grupo 25-OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL se reconocen aquellas obligaciones que surgen como consecuencia de la relación laboral a favor de los trabajadores.

Por consiguiente, aunque las obligaciones laborales y los descuentos de nómina tienen una misma base de liquidación, es decir, el salario básico del trabajador, contablemente cada concepto se reconoce a su correspondiente acreedor, que para el caso de los descuentos por pensiones es en la cuenta 242518-APORTES A FONDOS PENSIONALES, los descuentos por salud se reconocen en la cuenta 242519-APORTES A SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, las retenciones en la fuente practicadas a los empleados en la cuenta 243601-SALARIOS Y PAGOS LABORALES, y el valor a pagar a los trabajadores, una vez practicados los respectivos descuentos en la cuenta 250501-NÓMINA POR PAGAR.

De otra parte, el artículo 29 de la Ley 550 de 1999 anota que: "Para efectos del presente artículo, se entenderá que existen las siguientes cinco (5) clases de acreedores:

- a) Los acreedores internos;
- b) Los trabajadores y pensionados;
- c) Las entidades públicas y las instituciones de seguridad social;
- d) Las instituciones financieras y demás entidades sujetas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Bancaria de carácter privado, mixto o público; y
- e) Los demás acreedores externos".

Por tanto, entendemos que la Ley 550 de 1999 establece una clasificación de acreedores similar a la que establece el PGCP, en cuanto a las obligaciones que surgen como consecuencia de la liquidación de la nómina. Por ejemplo, los valores registrados en la cuenta 250501-NÓMINA POR PAGAR corresponden al grupo de trabajadores y pensionados, los de las cuentas 242518-APORTES A FONDOS DE PENSIONALES Y 242519-APORTES A SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD corresponden al grupo de entidades públicas y las instituciones de seguridad social.

2. Reconstrucción de la contabilidad

El artículo 1° de la Ley 716 de 2001, señala: "(...) la obligatoriedad de los entes del sector público de adelantar 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 las entidades públicas".

Así las cosas, en cumplimiento de la Ley 716 de 2001, es obligación de las entidades públicas adelantar las gestiones administrativas que le permitan establecer su realidad financiera, económica y social, por tanto consideramos que si para lograr tal fin, es necesario que el municipio reconstruya la contabilidad, es procedente que lo haga.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que:

1. Para efectos contables, los conceptos derivados de la obligación laboral se reconocen a favor del acreedor correspondiente, es decir los descuentos por salud se reconocen a favor de la respectiva Entidad Promotora de Salud-EPS en la cuenta 242519-APORTES A SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, los descuentos por pensiones se reconocen a favor del respectivo fondo de pensiones en la cuenta 242518-APORTES A FONDOS PENSIONALES, y el neto a pagar a los empleados, una vez efectuados los respectivos descuentos de nómina, en la cuenta 250501-NÓMINA POR PAGAR.

En este sentido, consideramos que la clasificación contemplada en el PGCP, es coherente con la que establece la Ley 550 de 1999, puesto que los grupos de acreedores establecidos en dicha ley, recogen las cuentas determinadas en el PGCP para el reconocimiento de este tipo de obligaciones.

Ahora bien, en lo que tiene que ver con la identificación, entendemos que es una labor de tipo administrativo, la cual debe garantizar que para efectos contables las acreencias estén plenamente identificadas.

2. En cumplimiento de la Ley 716 de 2001, el municipio podrá reconstruir la contabilidad de los períodos inconsistentes, si considera que esta gestión administrativa le permitirá revelar de manera fidedigna su situación financiera, económica y social.

CONCEPTO 52796 DE SEPTIEMBRE 29 DE 2004

**TEMAS: 1. Otros Gastos
2. Provisión**

**SUBTEMAS: 1.1 Ajuste de ejercicios anteriores
1.2 Ingresos extraordinarios
2.1 Provisión depósitos judiciales**

Doctor
JORGE ARTURO LEMUS MONTAÑEZ
Subgerente Financiero y Contable
Lotería de Bogotá
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20048-52796, este despacho se permite atender su consulta teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta de conformidad con la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003, expedida por el Contador General de la Nación.

Consulta la entidad sobre la utilización del concepto ajuste de ejercicios anteriores, así como el registro de pérdidas por siniestros y si los depósitos judiciales son objeto de provisión, con el fin de aclarar las observaciones hechas por la Contraloría de Bogotá en auditoría practicada a la cuenta fiscal de la vigencia 2003.

1.1 Ajuste de ejercicios anteriores

Debido a errores de amortización de intereses, la entidad está reliquidando los préstamos de vivienda otorgados desde hace 15 años a sus funcionarios y exfuncionarios, lo que ha permitido un mayor ingreso, y que contablemente fueron contabilizados en la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES; registro que fue objetado por la Contraloría de Bogotá.

1.2 Ingresos extraordinarios

"La entidad suscribió un contrato de seguro por pérdida de la billetería con la empresa transportadora. El seguro no ampara el pago del 10% del impuesto foráneo cuando la billetería se pierde fuera del Departamento de Cundinamarca o del Distrito Capital.

En el mes de Diciembre de 2002 le fue robada al transportador en la ciudad de Tunja 8.740 billetes a razón de \$4.500 precio de ventral distribuidor, la entidad registra la venta por valor de \$39.330.000 y la aseguradora reconoce el valor de \$35.697.000, puesto que descuentan el 10% del impuesto foráneo tal y como se pactó". Consulta si el 10% que no reconoce el seguro se debe registrar como un menor valor del ingreso o por el contrario se reconocerá un gasto extraordinario a la subcuenta 581006-PERDIDA EN SINIESTRO.

2.1 Provisión depósitos judiciales

La DIAN embargó unos fondos de la entidad, los cuales se encuentran en proceso judicial para su recuperación y que contablemente están registrados en la subcuenta 142503-DEPOSITOS JUDICIALES. Al respecto consulta la entidad si estos depósitos son objeto de provisión, o se considera una contingencia que se deba controlar en cuentas de orden.

CONSIDERACIONES

1.1 Ajuste de ejercicios anteriores

El numeral 1.2.7.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, relativo a las normas técnicas de las cuentas de actividad financiera, económica o social, establece que *"El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de la causación, con base en el acto administrativo que los impone, las declaraciones tributarias, las normas legales o en desarrollo de actividades de comercialización y prestación de servicios. (...). El reconocimiento de los intereses de mora que están sometidos a situaciones inciertas deben ser registrados atendiendo el principio de prudencia"*.

El numeral 1.2.6.2 del PGCP, define el principio de causación en los siguientes términos: *"Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos."*

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período (subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 1.2.6.7 del PGCP define que el principio de prudencia *"En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)"*.

El Catálogo General de Cuentas del PGCP, describe la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES como el *"Valor de las partidas correspondientes al reconocimiento y causación en la vigencia, de hechos o eventos financieros, económicos y sociales originados en vigencias anteriores. Igualmente registra la corrección de errores, originados por equivocaciones matemáticas o, en la aplicación de los principios y normas contables"* (subrayado fuera de texto).

1.2 Ingresos extraordinarios

El numeral 1.2.6 del marco conceptual del PCGP define los principios de contabilidad pública, en particular, el numeral 1.2.6.1-RECONOCIMIENTO señala que *"Los hechos financieros, económicos y sociales se reconocerán en función de los eventos y transacciones que los generan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas"*.

Por su parte, el numeral 1.2.6.4-REVELACIÓN, señala que *"Los estados contables deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos; permitir a los usuarios construir indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informar sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos del ente público"*

Así mismo, el numeral 1.2.6.9-ASOCIACIÓN DE INGRESOS, COSTOS Y GASTOS establece que *"Los flujos monetarios que representen ingresos, costos y gastos deben estar adecuadamente asociados en el período contable. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, se revelará en notas a los estados contables, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos"*.

El numeral 2.2 Instrucciones relativas al reconocimiento y revelación de las propiedades, planta y equipo del PGCP, en cuanto a aplicación contable, en el numeral 2.2.4.6.2 – SINIESTRO, establece *"Si el origen del retiro del activo corresponde a causas extraordinarias o fortuitas, la entidad asumirá el valor de la pérdida que no cubran los seguros que amparen el activo de que trate, afectando la subcuenta de gastos extraordinarios, 581006-pérdidas en siniestros. Simultáneamente, deberá registrarse en las cuentas de orden de control, el valor de las pérdidas reales como evidencia de las acciones legales y fiscales que deben adelantarse"*. Concepto que aplica para las Propiedades, planta y equipo.

De otra parte, la cuenta 4340-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR del Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP se describe como el *"Valor de los ingresos causados por el ente*

público, originados en la administración y explotación del monopolio de juegos de suerte y azar, de acuerdo con las disposiciones legales”.

Así mismo, la cuenta 4810-INGRESOS EXTRAORDINARIOS, corresponde al *"Valor de los ingresos percibidos por el ente público, provenientes de actividades que no corresponden a su cometido estatal y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiendo como tales aquellas que, frente a las actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia”.*

2.1 Provisión depósitos judiciales

El CGC del PGCP describe la cuenta 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS, como el *"Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan.*

Adicionalmente, deben registrarse los depósitos que se deriven de procesos judiciales, los otorgados en administración y las retenciones sobre contratos de obra” (subrayado fuera de texto).

En numeral 1.2.7.1.1 de las normas técnicas relativas a los activos del PGCP, en relación con *"Deudores” establece que "Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución”.*

El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica, que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del prestatario (...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expresadas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye:

1.1 Ajuste de ejercicios anteriores

El registro contable de los hechos financieros, económicos y sociales se efectuará en el momento que surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho, incida en los resultados del período.

Ahora, cuando el reconocimiento de valores originados en vigencias anteriores corresponde a correcciones de errores por equivocaciones matemáticas, se utiliza la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

1.2 Ingresos extraordinarios

Si bien la indemnización otorgada a la Lotería de Bogotá equivale al 90% del valor de la venta de los billetes hurtados, éstos fueron excluidos del sorteo. En consecuencia, el 90%

no puede clasificarse como proveniente de la actividad de explotación de los juegos de suerte y azar. De la misma manera, el 10% que no fue cubierto por la compañía aseguradora, no puede constituirse como un menor valor del ingreso y menos un gasto extraordinario. Por el contrario, la indemnización corresponde a una operación distinta al cometido estatal de la Lotería y se origina en operaciones y transacciones que no se espera que ocurran con relativa frecuencia.

Por lo anterior, y con base en los principios contables de Reconocimiento, Revelación y Asociación de ingresos, costos y gastos, los cuales buscan que los hechos se reconozcan en función de los eventos y transacciones que los generan, que la información que suministre la contabilidad pública permita al usuario hacer una adecuada interpretación de los hechos, y que los ingresos estén adecuadamente asociados con los costos, se procede solo al reconocimiento de los ingresos originados en la indemnización de la firma transportadora de los billetes de lotería que fueron hurtados (90%), que deben registrarse en la cuenta 4810-INGRESOS EXTRAORDINARIOS, subcuenta 481038-INDEMNIZACIONES COMPAÑÍAS DE SEGUROS.

2.1 Provisión depósitos judiciales

Teniendo en cuenta la definición de la cuenta 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142503-DEPOSITOS JUDICIALES del Capítulo II "Descripciones y dinámicas" en el Catálogo General de Cuentas del PGCP, que todo depósito que se derive de procesos judiciales, se registra en dicha cuenta, el registro que efectuó la entidad es consistente con la norma contable.

En cuanto a la provisión, corresponde a la Lotería determinar, con base en los criterios técnicos señalados en la norma contable, si provisiona o no el valor de los derechos, ya que depende de una decisión judicial que se prolonga en el tiempo.

CONCEPTO 54282 DE OCTUBRE 04 DE 2004

- TEMAS:**
- 1 – Semovientes
 - 2 – Intangibles
 - 3 – Avalúo de inmuebles
 - 4 – Bienes recibidos sin el lleno de los requisitos
 - 5 – Propiedades, planta y equipo
 - 6 – Otros Deudores
 - 7 – Convenios de cooperación
- SUBTEMAS:**
- 1 – Reconocimiento y revelación
 - 2 – Amortización
 - 3 – Periodicidad de los avalúos
 - 4 – Reconocimiento y registro
 - 5 – Efecto contable de la repotenciación de equipos
 - 6 – Reconocimiento de la devolución del IVA
 - 7 – Reconocimiento y registro

Doctor
ORBIDIO VELANDIA NIÑO
Director Administrativo y Financiero
Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA
Bogotá D. C.

ANTECEDENTES:

Este despacho se permite atender su consulta radicada con el expediente 20048-52813, teniendo en cuenta que será resuelta de manera general y abstracta, conforme lo reglamenta la Resolución 540 del 22 de octubre de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación-CGN.

1 – Consulta sobre la posibilidad reclasificar la cuenta de Semovientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO al grupo 15-INVENTARIOS o si llegare el caso al grupo 19-OTROS ACTIVOS. Solicita igualmente la apertura de cuentas correspondientes a semovientes. (Sic).

2 – Consulta sobre la posibilidad de realizar un cruce que permita retirar intangibles totalmente amortizado o si por el contrario se necesita de un acto administrativo que autorice la baja contable tanto en la cuenta del intangible como de la amortización.

3 – Consulta si en cumplimiento de la Circular Externa 045 de 2001, al cierre de la presente vigencia se debe adelantar un nuevo avalúo de la totalidad de los inmuebles de la entidad.

4 – Solicita, se indique si el procedimiento que viene utilizando la entidad, para registro de bienes recibidos sin el lleno de los requisitos contenidos en los contratos de cooperación,

reconociendo tales hechos como Deudores pero con naturaleza contraria la de los Activos.(sic)

5 – Consulta sobre el registro contable que se debe realizar para reconocer la repotencialización de equipos utilizados por la entidad para la formación profesional.

6 – Debido a que la sumas que se presentan en la cuenta 147090-OTROS DEUDORES, generalmente son representativos en los denominados cierres intermedios, solicita se indique una nueva cuenta en la que se puedan registrar las devoluciones del IVA efectivamente pagado en la adquisición de bienes y servicios. Esto, debido a que el SENA tiene derecho a dicha devolución, por disposición de las normas tributarias.(sic).

7 – Solicita fijar una posición por parte de la CGN, en cuanto a la diferencia de criterios relacionados con el registro y revelación contable que el SENA le debería dar a los aportes realizados en cumplimiento de convenios de cooperación.

CONSIDERACIONES:

Para absolver las inquietudes de su consulta resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, de acuerdo con el desarrollo que enseguida se presenta.

1 – Semovientes

El numeral 1.2.7.1.1 del Plan general de Contabilidad Pública-PGCP, en relación con las Normas técnicas relativas a Inventarios define que *"Comprenden los bienes corporales adquiridos a cualquier título o producidos en desarrollo de la actividad fundamental del ente público o actividades conexas a la misma, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en la producción de bienes o prestación de servicios o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad.*

(...) La prestación de servicios comprende las actividades que tienen por objeto satisfacer necesidades colectivas, en las cuales se consideran como inventarios los materiales que sean consumidos directamente en la prestación de los mismos". Es decir, que los bienes a registrarse en la cuenta 15-INVENTARIOS, corresponden a aquellos destinados exclusivamente para la venta.

Por otra parte, en lo referente a Propiedades, planta y equipo, el citado numeral del PGCP, define que *"Los bienes clasificados como de locomoción propia, corresponden a los semovientes y deben revelarse en forma separada."* A su vez el Modelo Instrumental del Plan especifica que corresponde al *"Valor de los animales de propiedad del ente público, adquiridos a cualquier título y destinados al uso, desarrollo de investigaciones científicas, explotaciones pecuarias, exposiciones y otros"*

Lo anterior significa que los Semovientes que participan en los procesos llevados a cabo en la entidad, haciendo viable su operatividad, como lo es el caso de aquellos semovientes destinados al desarrollo de investigaciones científicas, y que como tal permanecen en la

entidad sin ser transformados ni consumidos como materiales del proceso productivo, se deben registrar afectando la cuenta 1610-SEMOVIENTES.

2-Amortización de intangibles

El numeral 1.2.7.1.1 del PGCP, en lo relativo a la amortización de los activos intangibles, define que *"El valor de los intangibles adquiridos o desarrollados se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, el período en que se obtendrán beneficios esperados por efectos de su explotación o la duración del amparo legal o contractual"*. Se entiende que una vez culminado el proceso relacionado con la amortización de los intangibles, en el marco legal del hecho financiero, económico o social que los originó, se podrá cancelar tanto la cuenta principal como la de amortización, conforme se dispone en la dinámica definida en el modelo instrumental del PGCP.

3 – Avalúo de inmuebles.

El numeral 4.7 de la Circular Externa número 045 del 19 de Octubre de 2001 expedida por el Contador General de la Nación, que establece en dos años la vigencia de los avalúos técnicos, define que *"No obstante lo anterior, siempre que a juicio del Representante Legal, el valor registrado del bien no refleje su realidad económica, deberá efectuarse la actualización respectiva"*. Es decir que si a criterio del Representante Legal, el valor de los bienes refleja la realidad económica del ente público y, en consecuencia, el avalúo realizado hace dos años no ha perdido vigencia, deberá revelar tal situación en notas a los estados contables.

Así mismo, en numeral 4.2 define que para *"la selección y aplicación de las metodologías deberá considerar la relación costo-beneficio para la entidad, procurando evitar erogaciones significativas, teniendo en cuenta que los avalúos podrán efectuarse con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización o, con el apoyo de entidades oficiales."* Esto para precisar que los administradores de los entes públicos pueden acudir a entes del sector para llevar a cabo el proceso de avalúo técnico, o funcionarios de la misma entidad, con el fin de minimizar los costos que generan los avalúos, con fines de revelación contable; por que si es con fines de transacciones debe aplicar los procedimientos legales.

4- Reconocimiento y registro de bienes recibidos sin el lleno de requisitos

El numeral 1.2.7.1.1 del Plan general de Contabilidad Pública-PGCP, relacionado con la norma técnica relativa a los deudores define que *"Comprenden los derechos de cobro originados en el desarrollo de las actividades financieras, económicas y sociales del ente público, que se producen como resultado de la venta de bienes o servicios, (...) y demás derechos originados en desarrollo del cometido estatal, (...). Estos derechos deben ser reconocidos por su importe original, siempre y cuando exista el derecho cierto de cobro, el cual es susceptible de actualización de conformidad con las disposiciones legales vigentes o con los términos contractuales pactados."*

Los deudores deben revelarse de acuerdo con su origen en: Derechos originados de actividades comerciales, de financiación, de seguridad social, por destinación específica y

transferencias; adicionalmente teniendo en cuenta el riesgo de insolvencia del prestatario en deudores de difícil recaudo”.(subrayado fuera de texto).

Por otra parte, respecto a las cuentas de orden el numeral 1.2.7.1.5 del PGCP establece que *"Representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la situación financiera del ente público, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados por el ente público. (...)"*.

En el Catálogo General de Cuentas-CGC, la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR se describe como el *"Valor de los bienes bajo tenencia, uso, administración y control del ente público, cuya propiedad no ha sido legalizada formalmente, así como los bienes abandonados, hasta tanto se defina su situación legal"*.

Lo anterior significa que para que un derecho sea reconocido y registrado en el grupo de Deudores del CGC, es necesario el cumplimiento de los requisitos legales que demuestren que se trata de un derecho cierto, con base en las condiciones especificadas en los convenios firmados por el ente público.

Así las cosas, los bienes recibidos por la entidad sin el lleno de las formalidades requeridas, no pueden ser registrados en el grupo de Deudores, dado que con ello se distorsiona la realidad económica de la entidad, al revelar operaciones de la forma no prevista en el PGCP.

En consecuencia, es recomendable reconocer y revelar los hechos referidos en la consulta afectando las cuentas de orden respectivas y realizar las gestiones tendientes a normalizar los procesos que deben ser implementados internamente por la entidad, en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 87 de 1993.

5 – Efectos Contables de la repotenciación de Propiedades, planta y equipo

La norma técnica de las Propiedades, planta y equipo contenida en el numeral 1.2.7.1.1 del PGCP define que *"El valor de las adiciones y mejoras que aumenten la vida útil del bien, amplíen su capacidad, la eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o permitan una reducción significativa de los costos de operación, constituyen un mayor valor del bien, el cual afectará el cálculo futuro de la depreciación; en caso contrario, se reconocerá como gasto o costo, según corresponda"*.

A su vez, el numeral 2.2.3.4, del Manual de Procedimiento del PGCP, en relación con la vida útil define que *"Corresponde al lapso durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por un ente público en la prestación de servicios o en la producción de bienes,(...). La vida útil puede ser modificada cuando circunstancias especiales, cambien la capacidad de producción o de servicios de las propiedades, planta y equipo"*.

Por otra parte, el numeral 2.2.3.5 del manual, en cuanto a la reparaciones o mantenimiento define que corresponde a *las "Erogaciones en las cuales incurre el ente público con el fin recuperar y conservar la capacidad normal de producción y utilización de las Propiedades planta y equipo, se registran afectando las Cuentas de gastos o costos de producción, según corresponda"*.

Con los criterios anteriores la entidad debe determinar las cuentas a afectar con las erogaciones realizadas, atendiendo las disposiciones establecidas en el numeral 1.2.7.1.1 del PGCP.

6 – Reconocimiento y revelación de la devolución del IVA

El artículo 1º del Decreto número 2627 de diciembre 28 de 1993, define que *"Las instituciones estatales u oficiales de educación superior tienen derecho a la devolución del impuesto a las ventas que paguen por los bienes, insumos y servicios que adquieran"*. Debe entenderse que para que la devolución del IVA sea procedente, es condición indispensable, además de los requisitos previstos en el mismo decreto, que efectivamente se hayan cancelado los bienes y servicios adquiridos por el ente público.

Así las cosas, siempre y cuando el SENA tenga derecho a la devolución del IVA, debe afectar la cuenta 142210–IMPUESTO A LAS VENTAS, que corresponde a derechos ciertos por concepto de saldos a favor en impuestos.

7 – Convenios de cooperación

El numeral 1.2.6.1 del PGCP, en relación con el principio de Reconocimiento define que *"Los hechos financieros, económicos y sociales se reconocerán en función de los eventos y transacciones que los generan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. (...)"*.

Por su parte, el numeral 1.2.6.3 en cuanto al principio de Registro define que *"Los hechos deben contabilizarse mediante procedimientos técnicos adecuados a la organización de la entidad, observando las etapas del proceso contable relativas a la identificación y clasificación, con sujeción a las técnicas de valuación que permitan el debido reconocimiento, garantizando la confiabilidad y utilidad social de la información"*.

Lo anterior para clarificar que todo hecho financiero, económico y social que sucede en la entidad, es susceptible de reconocerse y registrarse contablemente atendiendo los criterios definidos en las normas técnicas y procedimientos definidos en el PGCP, en contexto con lo establecido en cada uno de los convenios firmado por la entidad. En este sentido y dada la generalidad de la consulta no es posible establecer una posición clara frente la posibilidad de registrar o no los convenios aludidos, por lo que es conveniente que se explique con mayor detalle los concepto sobre los cuales se presentan las diferencias con la Contraloría General de la República-CGR.

CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta las consideraciones expresadas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye:

1. Los Semovientes que participan en los procesos llevados a cabo en la entidad, haciendo viable su operatividad, como lo es el caso de aquellos semovientes destinados al desarrollo de investigaciones científicas, y que como tal permanecen en la entidad, se deben registrar afectando la cuenta 1610–SEMOVIENTES.

2. Una vez culminado el proceso relacionado con la amortización de los intangibles, en el marco legal del hecho financiero, económico o social que los originó, se podrá cancelar tanto la cuenta principal como la de amortización, conforme se dispone en la dinámica definida en el modelo instrumental del PGCP.

3. Si a criterio del Representante Legal, el valor de los bienes refleja la realidad económica del ente público y en consecuencia el avalúo realizado hace dos años no ha perdido vigencia, deberá revelar tal situación en notas a los estados contables.

4. Respecto a los bienes recibidos por la entidad sin el lleno de las formalidades, lo recomendable es reconocer y revelar los hechos referidos en la consulta afectando la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, y realizar las gestiones que busquen la normalización de los procesos que deben ser implementados internamente por la entidad, en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 87 de 1993.

5. En cuanto a la repotenciación de Propiedades, planta y equipo, los registros contables a realizar dependerán del tipo de acciones realizadas a los equipos de acuerdo con lo planteado en la consulta, afectando como mayor valor del activo por efecto de alguno de los casos previstos en el numeral 1.2.7.1.1 del PGCP, o como un gasto si se trata de mantener o recuperar su capacidad operativa.

6. Siempre y cuando el SENA tenga derecho a la devolución del IVA, debe afectar la cuenta 142210-IMPUESTO A LAS VENTAS.

7. Todo hecho financiero, económico y social que sucede en la entidad, es susceptible de reconocerse y registrarse contablemente atendiendo los criterios definidos en las normas técnicas y procedimientos del PGCP en contexto con lo establecido en cada uno de los convenios. En este sentido, y dada la generalidad de lo planteado en éste punto, no es posible establecer un posición frente la posibilidad de registrar o no los convenios aludidos, por lo cual es conveniente que se explique con mayor detalle los concepto sobre los cuales se presentan las diferencias conceptuales con la Contraloría General de la República-CGR.

CONCEPTO 59217 DE OCTUBRE 29 DE 2004

TEMAS:

1. Costo de producción
2. Gastos de administración
3. Provisiones
4. Depreciación propiedades, planta y equipo
5. Contratos de leasing y operaciones de crédito

SUBTEMA: Reconocimiento, causación y registro

Doctor
TOMAS ALIRIO TOVAR
Gerente
Empresa de Servicios Públicos de Chia – EMSERCHIA ESP
Chía, Cundimarca

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con expediente 20049-59217, este despacho se permite atender su consulta en la cual nos plantea una serie de interrogantes sobre distintos temas con relación a la Empresa HYDROS CHIA, sociedad en comandita por acciones, cuyo objeto es la prestación de los servicios de acueducto, alcantarillado y actividades complementarias en el Municipio de Chía. El socio mayoritario de esta empresa es EMSERCHIA ESP que tiene el 88% de la participación accionaria, quien a su vez es una empresa 100% del municipio de Chía.

Los interrogantes planteados, en el orden anotado, los podemos resumir así:

1. HYDROS CHIA paga por la administración y representación legal una retribución del 10% más IVA de los ingresos recaudados por la prestación de los servicios a un socio gestor. El registro de este valor se hace en la cuenta 7542-HONORARIOS, asesoría técnica. La *interventoría solicita que esta retribución se registre en cuentas del grupo 51-GASTOS DE ADMINISTRACIÓN*, por tratarse de una actividad administrativa. La empresa acepta parcialmente la tesis de la interventoría, y quiere hacer una distribución entre las cuentas de gastos y de costos de producción. Se consulta si esta retribución es absolutamente administrativa o puede distribuirse parte a costo de producción.
2. En los ingresos de la empresa se incluyen el componente implícito de la tarifa de costo medio de inversión-CMI, el cual según las normas deben destinarse a la ejecución de inversiones en la reposición de la infraestructura y en obras de expansión. La empresa viene registrando en forma bimestral como un gasto en la cuenta 5317-PROVISIONES DIVERSAS el valor facturado por CMI y su

contrapartida en la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS. Se pregunta si es correcto este registro, dado que al ejecutar las inversiones se afectarán las PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y cómo se descontaría este pasivo, en caso de ser correcto el registro, en la medida que se ejecutan las inversiones.

3. Existe alguna figura o procedimiento contable o mecanismo legal, mediante los cuales la sociedad HYDROS CHIA pueda registrar en sus estados financieros la depreciación de la infraestructura que viene utilizando para desarrollar su objeto, sin que estos bienes estén registrados en sus activos, y por los cuales paga una compensación por el usufructo a EMSERCHIA del 1% del recaudo bimestral, el cual cubre solamente el 1% del 20% de la depreciación de la infraestructura que utiliza.
4. Las inversiones que viene ejecutando HYDROS CHIA las financia con recursos provenientes de leasing y créditos, con entidades financieras. Los cupos utilizados a junio de 2004 se registran en cuentas de orden 9393-CONTRATOS DE LEASING operativo. Se pregunta, tratándose de obligaciones financieras reales, no deben registrarse en la cuenta 230508-CONTRATOS DE LEASING.
5. La empresa viene generando unos excedentes importantes los cuales se generan por cuanto los ingresos incluyen: ingresos por cargo fijo a los que se les aplica o deducen los gastos administrativos; ingresos por consumo que incluyen la recuperación del costo medio operacional-CMO, a los cuales se les aplica los costos de ventas, por traslado de los costos de producción, y el componente del costo medio de inversión-CMI contra los cuales no se les aplica ningún gasto o costo.

Los resultados generados corresponden en su gran mayoría a recursos que deben destinarse a la inversión, los cuales resultan gravados con el 38,5% de impuesto de renta, impuesto que no se incluye en las fórmulas tarifarias. Se pregunta, si existe algún procedimiento contable que permita registrar gastos o costos contra esos ingresos destinados a inversiones obligatorias, y cómo pueden financiar estas empresas el pago de impuestos sin utilizar recursos de inversión obligatoria.

6. Se pregunta en términos generales sobre el tratamiento contable para los bienes adquiridos mediante contratos de leasing o arrendamiento financiero, a la luz de las normas de la CGN y del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES

1. Para dar respuesta a esta inquietud debemos remitirnos a las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica o social contenidas en el numeral 1.2.7.1.4. del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP: "*(...) Los gastos de administración corresponden a la porción de aquellos que razonablemente deben atribuirse a actividades como dirección, planeación y apoyo logístico de los entes públicos*".(...)

"Costos de producción. Comprenden las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales el ente público obtiene sus ingresos, en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal".

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del PGCP define al grupo 51-GASTOS DE ADMINISTRACIÓN como: *"Cuentas representativas de los valores causados para el funcionamiento en desarrollo de actividades que sin tener relación directa con el cometido estatal del ente público, sirven de apoyo para el cumplimiento de la misión, incluye los gastos de administración de los entes públicos que desarrollan actividades productivas y manejan costos".* (Subrayado nuestro)

El grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS se describe así: *"Bajo esta denominación se agrupan las cuentas representativas de los costos incurridos por los entes públicos prestadores de los servicios públicos domiciliarios de energía, acueducto, alcantarillado, aseo, gas combustible y telecomunicaciones, en desarrollo de su cometido estatal. Teniendo en cuenta los desarrollos en materia de costos propios de las empresas de servicios públicos domiciliarios, la información que se registre en la estructura de las cuentas y subcuentas que conforman este grupo, requiere la realización de un proceso técnico y consistente de homologación".*

Consideramos que la entidad debe, determinar contablemente el respectivo tratamiento de la retribución cancelada por la administración y representación legal, es decir, si se reconoce y registra como un gasto de administración o dentro de los costos de producción, o realiza una distribución que incorpora los dos conceptos, sobre la base de los conceptos definidos en el PGCP y las normas aplicables a las empresas de servicios públicos domiciliarios, expedidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

2. En cuanto a la pregunta si es correcto registrar como gastos las sumas destinadas a inversión que necesariamente al ejecutarse las inversiones se deben registrar en el activo, incrementando las propiedades, planta y equipo, nos permitimos anotar que en el Catálogo General de Cuentas del PGCP es creó la cuenta 1116- FONDO DE RECUPERACIÓN DE LA INVERSIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS, la cual se define así: *"Representa el valor que registra el ente prestador de los servicios públicos domiciliarios, por el componente tarifario correspondiente a la recuperación y rehabilitación del sistema y a la expansión del mismo, considerado en cada uno de los servicios."* La dinámica de esta cuenta anota que: se debita con el valor del componente tarifario por cada servicio público domiciliario, con destino a la inversión; y se acredita con el valor utilizado en proyectos de inversión por cada servicio público domiciliario.

Lo anterior para establecer que la Ley contempla la destinación de unos fondos para la recuperación de la inversión de servicios públicos domiciliarios, los cuales corresponden a recursos líquidos necesarios para el cumplimiento de este fin. Esto significa que de los recaudos efectivos, la empresa debe destinar el valor que

corresponda a las normas, para este Fondo, los cuales se utilizarán en la medida que se vayan realizando las inversiones pertinentes.

Por lo anterior, consideramos que no es dable que para revelar este tipo de recursos se registren provisiones afectando un gasto y un pasivo, por cuanto se trata de una reserva de recursos que se deben disponer del recaudo recibido, y no de los resultados del periodo.

3. Con relación a la situación descrita, relacionada con la infraestructura que utiliza HYDROS CHIA para la prestación de los servicios públicos, pero cuyo titular de la misma es la empresa EMSERCHIA, consideramos que no existe desde el punto de vista de la contabilidad pública una figura que le obligue a una entidad a registrar una depreciación de unos bienes de los cuales no es titular, si se tiene en cuenta además, que está reconociendo una compensación por su utilización, lo cual representa para ella un costo directo en la prestación del servicio.

Ahora bien, que la contraprestación pagada no sea lo suficientemente alta para que compense en forma proporcional la utilización de la infraestructura, es cosa bien distinta, que debe ser evaluada por la entidad propietaria a la luz de los acuerdos contractuales realizados, es decir, no es un problema contable sino gerencial.

Por lo anterior, consideramos que la depreciación de esta infraestructura debe ser reconocida, registrada y revelada por la empresa propietaria de la misma, con independencia de que el ingreso asociado como contraprestación no alcance a cubrir este gasto, lo cual es el fiel reflejo de las condiciones contractuales o legales sobre las cuales se desarrolla el negocio.

Sobre la pregunta de quién está obligado a hacer la reposición de esa infraestructura, si EMSERCHIA como propietaria, o HYDROS CHIA como prestadora del servicio, consideramos que esta pregunta debe ser formulada directamente a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliario, para que a la luz de la Ley 142 de 1994, se pronuncie al respecto.

No obstante y dado que HYDROS CHIA no es la propietaria de la infraestructura, consideramos que el procedimiento para el cumplimiento de esta obligación legal, debe estar considerada dentro del convenio establecido entre la entidad propietaria de la infraestructura y la empresa prestadora del servicio.

4. Con relación a los registros contables que tienen que ver con la financiación a través de contratos de leasing y créditos, es importante señalar que el Catálogo General de Cuentas del PGCP ha definido los conceptos y cuentas que permiten el reconocimiento, registro y revelación de las situaciones que se derivan de los contratos de leasing, anotando que desde el punto de vista conceptual su aplicación es concordante con lo establecido en el artículo 127-1 del Estatuto Tributario.

En este sentido, en el PGCP se definen las cuentas que separan los conceptos relacionados con el arrendamiento financiero y el arrendamiento operativo, cuya diferencia básica se establece por los plazos pactados del respectivo contrato. Con relación al primer aspecto, fueron definidas las cuentas: 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN "LEASING" FINANCIERO, la cual se describe como *"Valor de los contratos de arrendamiento financiero de inmuebles, maquinaria, equipo, muebles y enseres, vehículos, así como los contratos de "Lease back" o retroarriendo, de conformidad con las normas legales vigentes. El valor del contrato corresponde al valor presente de los cánones y opción de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato descontados a la tasa pactada. A los activos objeto de depreciación se les aplicarán las mismas normas y reglas de los bienes que son de propiedad del ente público"*.

Está la cuenta 1942-DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN "LEASING" FINANCIERO, la cual se describe como el *"Valor acumulado de la pérdida de capacidad operacional de los activos adquiridos bajo la modalidad de "Leasing", de acuerdo con las normas vigentes. La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 5331 – Depreciación de bienes adquiridos en "Leasing" financiero"*.

Igualmente, se tiene la cuenta 2302-CRÉDITOS OBTENIDOS, la cual se describe como *"(...) Igualmente deberá registrar las operaciones de financiamiento derivadas de contratos de "leasing". (...) La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 1941-Bienes adquiridos en "leasing financiero"*.

Para el registro del concepto denominado Leasing operativo, el PGCP establece la cuenta 8303-BIENES RECIBIDOS POR CONTRATOS DE "LEASING OPERATIVO", la cual se describe como *"Valor de los cánones de arrendamiento pendientes de pago, originados en los contratos de "Leasing" operativo"*.

En resumen de este numeral se establece que, dependiendo del tipo de bien y los plazos estipulados en el contrato de leasing financiero, se le dará el tratamiento contable que corresponda, es decir, el de arrendamiento financiero o arrendamiento operativo. En el primer caso se reconocerá en cuentas del activo y pasivo, y en el segundo como gastos y en cuentas de orden.

5. Con relación a la pregunta si existe algún procedimiento contable que permita registrar gastos o costos contra los ingresos destinados a inversiones obligatorias, que provienen de los excedentes, que son gravados con el impuesto a la renta, consideramos que el artículo 87 de la Ley 142 de 1994 determina los criterios para definir el régimen tarifario, cuando anota: *"El régimen tarifario estará orientado por los criterios de eficiencia económica, neutralidad, solidaridad, redistribución, suficiencia financiera, simplicidad y transparencia"*.

En el concepto de suficiencia financiera, artículo 87.4 anota: *"Por suficiencia financiera se entiende que las fórmulas de tarifas garantizarán la recuperación de los costos y gastos propios de operación, incluyendo la expansión, la reposición y el mantenimiento; permitirán remunerar el patrimonio de los accionistas en la*

misma forma en la que lo habría remunerado una empresa eficiente en un sector de riesgo comparable; (...)”.

Lo anterior, para significar que los excedentes obtenidos en la prestación del servicio, son garantía de una suficiencia financiera que se busca para este tipo de empresas.

6. La respuesta a este punto está incluida en el numeral 4, que trata sobre los contratos de arrendamiento financiero.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye que:

1. Consideramos que la entidad debe determinar contablemente el respectivo tratamiento de la retribución cancelada por la administración y representación legal, es decir, si se reconoce y registra como un gasto de administración o dentro de los costos de producción, o realiza una distribución que incorpora los dos conceptos sobre la base de los conceptos definidos en el PGCP y las normas aplicables a las empresas de servicios públicos domiciliarios, expedidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

2. Con relación a los recursos del Fondo de Recuperación de la Inversión de Servicios Públicos Domiciliarios se establece que corresponden a recursos líquidos necesarios para el cumplimiento de este fin. Esto significa que de los recaudos efectivos, la empresa destinará el valor que corresponda según las normas y que utilizará en la medida que se vayan realizando las inversiones pertinentes. Por lo anterior, consideramos que no es dable que para revelar este tipo de recursos se registren provisiones afectando un gasto y un pasivo, por cuanto, como se anotó, se trata de reservar recursos del recaudo recibido, y no de los resultados del periodo.

3. Con respecto a la depreciación de la infraestructura se concluye que ésta debe ser reconocida, registrada y revelada por la empresa propietaria de la misma, con independencia de que el ingreso asociado como contraprestación no alcance a cubrir este gasto, lo cual es el fiel reflejo de las condiciones contractuales o legales sobre las cuales se desarrolla el negocio.

Sobre la pregunta de quién está obligado a hacer la reposición de esa infraestructura, si EMSERCHIA como propietaria, o HYDROS CHIA como prestadora del servicio, consideramos que este punto de la consulta debe formularse a la propia Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, para que a la luz de la Ley 142 de 1994, determine en quién recae esta obligación. No obstante y dado que HYDROS CHIA no es la propietaria de la infraestructura, consideramos que el procedimiento para el cumplimiento de esta obligación legal, debe estar considerada dentro del convenio establecido entre la entidad propietaria de la infraestructura y la empresa prestadora del servicio.

4. Con relación al tratamiento contable de los contratos de arrendamiento financiero, el PGCP establece las cuentas necesarias que permiten diferenciar la modalidad de contrato pactado, dependiendo de los plazos y tipo de bienes estipulados en el contrato de leasing financiero. En este sentido, existen cuentas para separar el tratamiento de arrendamiento financiero o arrendamiento operativo y su correspondiente reconocimiento en cuentas del activo y pasivo, para el primer caso, y como gastos y en cuentas de orden, para el segundo.

5. Con relación a los excedentes obtenidos en la prestación del servicio, producto de la falta de asociación de los ingresos destinados a inversiones obligatorias, consideramos que son garantía de una suficiencia financiera que se busca para este tipo de empresas.

6. Su respuesta y conclusión corresponde a lo establecido en el numeral 4.

CONCEPTO 59708 DE NOVIEMBRE 16 DE 2004

**TEMAS: 1. Aplicación de la Circular Externa 051 de 2003
2. Propiedades, planta y equipo**

**SUBTEMAS: 1.1 Reversión de inversiones
1.2 Provisiones**

Doctor
JUAN ALCIDES SANTAELLA GUTIÉRREZ
Instituto Colombiano Agropecuario-ICA
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20049-59708, en la cual manifiesta su desacuerdo con el concepto emitido por este Despacho, el cual señala que el ICA debe reversar el valor de la inversión registrada en CORPOICA, de conformidad con lo establecido en la Circular Externa 051 de 2002, teniendo en cuenta que la inversión se registró con anterioridad a la vigencia de la citada norma, cuya aplicación es prospectiva. De la misma manera, solicita claridad en lo relacionado con la constitución de provisiones de las propiedades, planta y equipo ubicadas en zonas de alto riesgo, toda vez que la Contraloría General de la República formuló observación al respecto y no existen criterios técnicos ni jurídicos que definan qué debe entenderse por "zona de alto riesgo"; adicionalmente, la totalidad de los bienes se encuentran asegurados y se han venido aplicando las normas relativas a la depreciación.

CONSIDERACIONES

1.1 Aplicación de la Circular Externa 051 de 2002

La Circular Externa 051 de 2003 establece como ámbito de aplicación para la reversión de las inversiones patrimoniales, "las entidades de los Niveles Nacional y Territorial sujetas al Plan General de Contabilidad Pública – PGCP, que han venido reconociendo como inversiones controlantes, los patrimonios de sus entidades adscritas, entidades y organismos de régimen especial, asociaciones entre entidades públicas, asociaciones y fundaciones de participación mixta, de acuerdo con las definiciones establecidas en esta norma". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la citada Circular Externa señala que las Asociaciones y fundaciones de participación mixta "Son aquellas asociaciones o fundaciones sin ánimo de lucro resultantes de la celebración de convenios entre entidades públicas y personas jurídicas particulares, para el desarrollo conjunto de actividades relacionadas con los cometidos y funciones que les asigna la ley".

Por su parte el numeral 5.2 establece que "el reconocimiento y registro de inversiones patrimoniales en entidades y organismos públicos debe efectuarse cuando se realicen aportes de capital para crear empresas societarias, o, se creen empresas no societarias, cuyo objetivo sea obtener un beneficio económico".

De igual manera, es importante señalar que con la expedición de la Circular Externa 051 de 2002 se buscó precisar las operaciones que atienden la definición de inversión patrimonial; revelar en los balances consolidados la desagregación original del patrimonio de las entidades incluidas en el ámbito de aplicación de la mencionada Circular Externa; y, disminuir las cargas operativas y administrativas en el registro recíproco, así como en el análisis de estas operaciones en la información consolidada.

1.2 Provisión de las Propiedades, planta y equipo

La cuenta 1695-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) "Registra el menor valor de las propiedades, planta y equipo, resultante de la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; así mismo, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo, o por el deterioro que sufren las propiedades que requieren condiciones ambientales específicas para su funcionamiento o conservación".

Por su parte, la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), registra el "Valor acumulado de la pérdida de capacidad operacional que ha sufrido la propiedad, planta y equipo por el uso u otros factores normales, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo ajustado por erogaciones capitalizables".

Así mismo, señalamos nuevamente que las competencias del Contador General de la Nación se encuentran definidas en el artículo 354 de la Constitución Política y en la Ley

298 de 1996, las cuales fueron especificadas en nuestro concepto 20048-50827 del 1º de septiembre de 2004.

Finalmente, el artículo 6 del Decreto 919 de 1989, por el cual se organiza el Sistema Nacional para la Prevención y Atención de Desastres, señala que "Todas las entidades territoriales tendrán en cuenta en sus planes de desarrollo, el componente de prevención de desastres y, especialmente, disposiciones relacionadas con el ordenamiento urbano, las zonas de riesgo y los asentamientos humanos, así como las apropiaciones que sean indispensables para el efecto en los presupuestos anuales (...)".

En tal sentido, el literal l) del artículo 64 del mismo Decreto, establece que "Las Corporaciones Autónomas Regionales asesorarán y colaborarán con las entidades territoriales para los efectos de que trata el artículo 6º, mediante la elaboración de inventarios y análisis de zonas de alto riesgo y el diseño de mecanismos de solución".

CONCLUSIÓN

1.1 Aplicación Circular Externa 051 de 2002

Si bien, con el fin de propender por un control económico y administrativo más eficiente, la Contaduría General de la Nación, dentro del proceso de reconocimiento y registro de las inversiones patrimoniales, consideró e instruyó a las entidades u organismos principales para que incorporaran en su información contable, a título de inversiones, el valor patrimonial de sus entidades adscritas, entidades y organismos de régimen especial, asociaciones entre entidades públicas, asociaciones y fundaciones de participación mixta, posteriormente, con la expedición de la Circular Externa 051 de 2002, buscó precisar las operaciones que atienden la definición de inversión patrimonial y por ende, deben registrarse en esa clasificación y atender las normas técnicas y procedimentales respectivas; revelar en los balances consolidados la desagregación original del patrimonio de las entidades incluidas en el ámbito de aplicación de la Circular Externa; y, disminuir las cargas operativas y administrativas en el registro recíproco, así como en el análisis de estas operaciones en la información consolidada.

Ahora bien, con relación a la vigencia de la citada Circular Externa, me permito informarle que efectivamente su aplicación es prospectiva, siempre y cuando la entidad pública haya registrado como inversión patrimonial aportes en las entidades de que trata la Circular Externa 051 de 2003, situación que puede verificarse tratándose de la inversión del ICA en CORPOICA.

Por las razones expuestas y dado que CORPOICA se enmarca dentro de la definición de Asociaciones y Fundaciones de participación mixta, este Despacho ratifica el concepto mediante el cual, el Instituto Colombiano Agropecuario-ICA, debe proceder a reversar la inversión patrimonial registrada en CORPOICA, aplicando el procedimiento establecido para el efecto y precisado en el concepto 20047-50525 del 1º de septiembre de 2004.

1.2 Provisión de las Propiedades, planta y equipo

En primer lugar, es importante precisar que la provisión y la depreciación son conceptos distintos; mientras el primero registra la pérdida de valor de los activos originada en el demérito u obsolescencia o en el hecho de encontrarse ubicados en zonas de alto riesgo, el segundo registra la pérdida de capacidad operacional de los activos por el uso, por lo que el registro de la depreciación no supe el de la provisión.

Ahora bien, para efectos de establecer qué se cataloga como "zona de alto riesgo", le sugiero remitirse a la entidad territorial en la cual se encuentre ubicado el bien objeto de avalúo, toda vez que conforme al Decreto 919 de 1989, por el cual se organiza el Sistema Nacional para la Prevención y Atención de Desastres, las entidades territoriales deben tener en cuenta en sus planes de desarrollo, disposiciones relacionadas con las zonas de alto riesgo, para lo cual se deben asesorar de las Corporaciones Autónomas Regionales.

De otra parte, reiteramos que es responsabilidad de la entidad, la estimación técnica de las provisiones, así como la definición de la oportunidad para su registro. En consecuencia, si con la información disponible, la entidad establece que existe contingencia de pérdida en razón a la ubicación de las Propiedades, planta y equipo en zonas de alto riesgo, debe proceder a registrar las provisiones a que haya lugar, para lo cual deberá afectar las cuentas incluidas en el CGC.

Finalmente, de conformidad con la Sentencia C-487/97, "Le corresponde al Contador General de la Nación (...) máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad, (...)

Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado".

Por lo anteriormente expuesto, las normas y los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación, son de carácter vinculante y, en consecuencia, de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 61312 DE NOVIEMBRE 18 DE 2004

TEMAS: 1. Donaciones
2. Cargos diferidos
3. Propiedades, Planta y Equipo

SUBTEMAS: 1.1 Donaciones en servicios
2.1 Elementos reparables

Doctor
JOSÉ IVÁN GRANADA
Gerente Proyecto SILOG
Ministerio de Defensa Nacional
Ciudad

ANTECEDENTES:

Este despacho se permite atender su consulta radicada con el expediente 200410-61312, en la cual plantea una serie de interrogantes relacionados con aspectos contables que se presentan en el Ministerio los cuales se resumen así:

1.Cuál sería el registro contable a realizar en aquellos casos en que se recibe una donación en servicios tales como: la capacitación de oficiales y suboficiales en diferentes áreas como vuelo, instructores, derechos humanos entre otros que se reciben por apoyo de otros gobiernos y particulares?

2. Con relación a los elementos denominados reparables se anota que los bienes registrados en las cuentas que conforman la propiedad, planta y equipo de las instituciones, por su uso requieren de reparación de algunas de sus partes, por lo que se hace necesario extraer dichas partes para efectuarles la reparación respectiva. En este sentido se pregunta:

2.1. ¿Las partes reparables deben registrarse en la cuenta contable 1636-PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO acreditando la cuenta del activo donde se encontraban registrados?

2.2. ¿Los gastos en que se incurre para la reparación del bien, contablemente deben ser registrados como gastos o como mayor valor del bien que se encuentra en mantenimiento?, teniendo en cuenta que en un momento dado el bien puede presentar un valor superior a un bien de las mismas características nuevo, porque además puede ser reparado varias veces.

2.3. Existen repuestos que contablemente se registran en la cuenta contable 1910-CARGOS DIFERIDOS, los cuales al ser utilizados se registran directamente al gasto. Cuando cualquier elemento de este grupo es sometido a reparación, ¿Qué manejo contable se debe llevar a cabo? teniendo en cuenta que para ejercer control de estos bienes el sistema exige manejar cuentas de balance?

2.4. Para el caso anterior, se plantea que para efecto de ingreso al almacén de reparables el elemento se ingresará por un valor representativo de \$1 pesos, con el fin de generar los movimientos en el módulo de materiales y mantenimiento propios del proceso de reparación con el siguiente asiento contable: Débito la cuenta 191001-CARGOS DIFERIDOS (materiales y suministros) y crédito 511115-MANTENIMIENTO. Se pregunta si es viable utilizar este registro para que el sistema SAP R/3 pueda enlazar el módulo de mantenimiento con el módulo de logística y poder realizar la trazabilidad del mantenimiento del componente?

2.5.Cuál sería el registro contable cuando el repuesto reparado no es puesto en el equipo y es reintegrado al almacén respectivo?

3. En qué cuenta contable se deben registrar las construcciones efectuadas por el Ministerio de Defensa Nacional en terrenos que están asignados en Comodatos o son de propiedad de terceros?

CONSIDERACIONES:

Para absolver las inquietudes de su consulta resulta conveniente hacer referencia a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, de acuerdo con el desarrollo que enseguida se presenta.

1. En lo relacionado con la donación de servicios que recibe el Ministerio de otros gobiernos y particulares, tales como capacitación en áreas de vuelo, instructores y derechos humanos, es importante señalar que actualmente la contabilidad pública no reconoce dentro de la información financiera este tipo de hecho económico, en la medida que no ha significado para la entidad una erogación efectiva, y teniendo en cuenta que el producto de dicha donación no representa un bien tangible, sino una situación o condición directamente relacionada con las personas, difícil de reconocer y registrar en la contabilidad en forma cuantitativa.

No obstante lo anterior, es importante señalar que este tipo de informes deben ser revelados de forma cualitativa haciendo parte de los informes de objetivos y cumplimiento de metas institucionales, y pueden hacer parte de las notas a los estados contables.

En igual sentido, consideramos que si la entidad tiene la posibilidad de cuantificar estos servicios recibidos y es indispensable dar información cuantificada, es procedente que utilice las Cuentas de Orden Deudoras de Control para llevar en forma transitoria esta información. Al no existir una cuenta específica para este tipo de situaciones, sugerimos utilizar la cuenta 819090-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, mientras la CGN estudia el caso y considere la necesidad de habilitar un concepto que revele en forma concreta la situación descrita.

2. Con relación al tratamiento de los elementos denominados por el Ministerio como REPARABLES es importante anotar la normatividad que debe tenerse en cuenta en su tratamiento. Así por ejemplo, el numeral 1.2.7.1.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP en lo relacionado con las Propiedades, planta y equipo, establece que:

“Comprende los bienes tangibles adquiridos, construidos, o que se encuentran en tránsito, en construcción, en mantenimiento, o en montaje y que se utilizan para atender necesidades sociales, mediante la producción de bienes, la prestación de servicios, o para la utilización en la administración o usufructo del ente público, y por tanto no estar destinados para la venta en desarrollo de actividades comerciales, siempre que su vida útil probable, en condiciones normales, exceda de un año, entendiéndose éste, como el tiempo o los factores necesarios para estimar la operatividad del bien.

(...) El valor de las adiciones y mejoras que aumenten la vida útil del bien, amplíen su capacidad, la eficiencia operativa, mejoren la calidad de los productos y servicios, o permitan una reducción significativa de los costos de operación, constituyen un mayor valor del bien, el cual afectará el cálculo futuro de la depreciación; en caso contrario, se reconocerá como gasto o costo, según corresponda”.

El Modelo Instrumental del PGCP y específicamente en el Catálogo General de Cuentas-CGC se establecieron las siguientes cuentas que se describen así:

1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, Valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es ser utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte del ente público, en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio, temporal o definitivamente.

1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, Valor de las propiedades, planta y equipo que requieren mantenimiento preventivo o correctivo específico.

1630-EQUIPOS Y MATERIALES EN DEPÓSITO, Valor de los equipos y materiales, adquiridos a cualquier título, que por su peso, volumen o utilización futura, requieren ser ubicados en depósitos hasta cuando sean instalados para el desarrollo de proyectos específicos.

1910-CARGOS DIFERIDOS, Valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios futuros, en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal del ente público.

5111-GENERALES, Valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas del ente público, diferentes a los originados en la prestación de servicios personales.

5211-GENERALES, Valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas del ente público, diferentes a los originados en la prestación de servicios personales.

Sobre la base de los conceptos anotados anteriormente, procederemos a considerar cada una de las inquietudes planteadas:

2.1. Cuando se determina la necesidad de reparar una parte de un bien registrado dentro de las propiedades, planta y equipo, el registro contable afectará la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO y su contrapartida será la cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO en donde se encuentra registrado el activo. Consideramos que este registro se realiza siempre y cuando el activo, por el mantenimiento o la reparación al que es sometido, deja de estar en operación. Ahora bien, para el caso en que el elemento a reparar sea reemplazado por otro dentro del activo y éste continúe en operación, consideramos que no es necesaria la reclasificación.

En cuanto al control de este tipo de situaciones, especialmente lo que corresponde al elemento reparable, entendemos que se trata de un aspecto de tipo administrativo que debe determinarse al interior de la entidad de acuerdo con el manual de administración de sus bienes. No obstante, y dada la necesidad que tiene la entidad de revelar contablemente este asunto, por la magnitud y el costo de los elementos, sugerimos registrar el elemento en reparación en la cuenta 8315-ACTIVOS TOTALMENTE DEPRECIADOS, AGOTADOS O AMORTIZADOS, hasta tanto la CGN estudie el caso y considere la posibilidad de habilitar un concepto que permita revelar este tipo de situación.

2.2. Las reparaciones de estos repuestos deben reconocerse como mayor valor del bien si aumentan la capacidad y vida útil del mismo. Ahora bien, si se trata de reparaciones que tienen como fin mantener la capacidad de operación normal del bien, deben reconocerse como gasto en la cuenta 5111-GENERALES O 5211-GENERALES, según corresponda.

2.3. Con respecto a los repuestos registrados en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS que al ser utilizados se registran en las cuentas de gasto, entendemos que forman parte de un activo, por tanto cuando se considera la necesidad de repararlos el tratamiento contable corresponderá al establecido en el punto 2.1.

2.4. El registro contable que están proponiendo para registrar y controlar el ingreso de los repuestos al almacén de reparables no es viable, puesto que se entiende que el elemento está contabilizado en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, y cuando se utiliza se lleva directamente al gasto. Por tanto, consideramos que no es procedente utilizar cuentas de balance para llevar el control de éstos. Sugerimos adecuar el sistema o software contable de tal forma que permita incorporar el tratamiento de las cuentas de orden en las cuales se ha indicado registrar las partes en reparación.

3. Las construcciones efectuadas en terrenos asignados en comodato, o de propiedad de terceros deberán contabilizarse en las cuentas respectivas de propiedad, planta y equipo, dado que han sido bienes construidos para atender necesidades sociales y prestar servicios a la comunidad y no están destinados para la venta. Sin embargo, en el caso de los terrenos que no son propiedad de la entidad, deberán contabilizarse en la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR hasta tanto se determine su propiedad.

En este punto les sugerimos tener en cuenta lo establecido en el artículo 3º de la Ley 901 de 2004 sobre Titulación de Bienes Inmuebles el cual expresa: "Para dar cumplimiento al literal g) del artículo 4º de la Ley 716 de 2001, las entidades públicas podrán obtener título de propiedad idóneo, respecto de aquellos bienes inmuebles que aparezcan registrados contablemente, y de los cuales se carezca del derecho de dominio, o que, teniéndolo por expresa disposición legal, carezcan de identidad catastral y de existencia jurídica en el registro inmobiliario, siempre que se cumpla alguno de los siguientes requisitos": (Subrayado fuera de texto)

- a) Que el bien inmueble objeto de titulación se encuentre plenamente identificado, de acuerdo con la reglamentación catastral y de registro vigentes;
- b) Que el ente público haya ejercido la ocupación o posesión del inmueble con ánimo de dueño por un período no menor a diez (10) años;
- c) Que el bien esté destinado a la prestación de un servicio público o afectado a proyectos de desarrollo en beneficio de la comunidad;
- d) Cuando el bien ocupado o poseído esté registrado a nombre de otra entidad pública, para lo cual se procederá a realizar la respectiva transferencia, mediante acta, suscrita por los representantes legales de las entidades involucradas, la cual por sí sola será título registrable para la transferencia de la propiedad;
- e) Cuando se trate de bienes cuyo titular sea una colectividad, la comunidad o un tercero público o privado, cuya intención es trasladar el dominio a título gratuito, en favor de la entidad u organismo público, se procederá a la suscripción del instrumento respectivo ante la autoridad notarial correspondiente;
- f) El acta de liquidación del contrato de obra o el documento que haga sus veces, bastará para incorporar o depurar la información contable respecto de las construcciones que carecen de título de propiedad idóneo, a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las consideraciones expresadas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye:

1. Dado que la donación de servicios que recibe el Ministerio de otros gobiernos y particulares, tales como capacitación en áreas de vuelo, a instructores y en derechos humanos, no constituye una erogación efectiva para la entidad, y teniendo en cuenta que el producto de dicha donación no representa un bien tangible, sino una situación o condición directamente relacionada con las personas, difícil de reconocer y registrar en la contabilidad en forma cuantitativa, no debe reconocerse dentro de la información financiera de la entidad.

No obstante lo anterior, consideramos que este tipo de informes deben ser revelados de forma cualitativa y hacer parte de los informes de objetivos y de cumplimiento de metas institucionales, y además, pueden revelarse en las notas a los estados contables.

Ahora bien, si la entidad tiene la posibilidad de cuantificar estos servicios recibidos y le es indispensable dar información cuantificada de los mismos, encontramos procedente que utilice las Cuentas de Orden Deudoras de Control para llevar en forma transitoria esta

información. Al no existir una cuenta específica para este tipo de situaciones, sugerimos utilizar la cuenta 819090-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, mientras la CGN estudia el caso y considera la necesidad de habilitar un concepto que revele en forma concreta la situación descrita, lo cual de ser viable se dará a conocer en su oportunidad.

2.1 Con relación al control de elementos reparables extraídos de un activo, entendemos que se trata de un aspecto de tipo administrativo que debe determinarse al interior de la entidad de acuerdo con el manual de administración de sus bienes. No obstante, y dada la necesidad que tiene la entidad de revelar contablemente este asunto, por la magnitud y el costo de los elementos, sugerimos registrar el elemento en reparación en la cuenta 8315-ACTIVOS TOTALMENTE DEPRECIADOS, AGOTADOS O AMORTIZADOS, hasta tanto la CGN estudia el caso y considera la posibilidad de habilitar un concepto que permita revelar este tipo de situación.

2.2. Las reparaciones de los repuestos deben reconocerse como mayor valor del bien si aumentan la capacidad y vida útil del mismo. Ahora bien, si se trata de reparaciones que tienen como fin mantener la capacidad de operación normal del bien, deben reconocerse como gasto en la cuenta 5111-GENERALES O 5211-GENERALES, según corresponda.

2.3. Con respecto a los repuestos registrados en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS que al ser utilizados se registran en las cuentas de gasto, entendemos que formarán parte de un activo, por tanto cuando se considera la necesidad de repararlos el tratamiento contable corresponderá al establecido en el punto 2.1.

2.4. El registro contable que están proponiendo para registrar y controlar el ingreso del repuesto al almacén de reparables no es viable, puesto que se entiende que el elemento está contabilizado en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, y cuando se utiliza se lleva directamente al gasto. Por tanto, consideramos que no es procedente utilizar cuentas de balance para llevar el control de éstos. Sugerimos adecuar el sistema o software contable de tal forma que permita incorporar el tratamiento de las cuentas de orden en las cuales se ha indicado registrar las partes en reparación

3. Las construcciones efectuadas en terrenos asignados en comodato, o de propiedad de terceros deberán contabilizarse en las cuentas respectivas de propiedad, planta y equipo, dado que han sido bienes construidos para atender necesidades sociales y prestar servicios a la comunidad y no están destinados para la venta. Sin embargo, en el caso de los terrenos que no son propiedad de la entidad, deberán contabilizarse en la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR hasta tanto se determine su propiedad.

En este sentido, le sugerimos que adelante los trámites administrativos y demás, que sean necesarios, para determinar y legalizar la propiedad de estos terrenos, con base en lo establecido en el artículo 30 de la Ley 901 de 2004.

CONCEPTO 66733 DE DICIEMBRE 15 DE 2004

**TEMAS: 1. Cuentas de Planeación y Presupuesto.
2. Ingresos.**

**SUBTEMAS: 1.1 Registro del Plan de Desarrollo.
1.2 Registro diferencia en cambio.
1.3 Transferencias.
2.1 Registro de participaciones.**

Doctor
JORGE CASTAÑEDA MONROY
Contador General de Bogota D.C
Secretaria de Hacienda
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su correo electrónico radicado con el expediente 200411-66733, este despacho se permite atender su consulta.

1.1 Plantea que la armonización presupuestal en el Distrito Capital se realizó en el mes de junio de 2004, razón por la cual se cerraron las cuentas del grupo 07, 08 y 09 que acumulaban el Plan de Desarrollo anterior "Bogotá Para Vivir Todos del Mismo Lado" y se dio inicio al nuevo Plan de Desarrollo "Bogotá Sin Indiferencia" el cual se registró en las cuentas de planeación. Consulta, ¿cuál es el procedimiento para las entidades descentralizadas cuando hay armonización presupuestal?

1.2 La Secretaría de Hacienda por manejo de política, mantiene unos depósitos en dólares que de acuerdo al comportamiento de la tasa de cambio puede generar un ingreso o una disminución de éste. Consulta, ¿cómo sería el tratamiento contable en las cuentas de planeación y presupuesto en lo pertinente al registro de los ingresos o su afectación negativa?

1.3 El Distrito Capital recibe por concepto de transferencias del nivel nacional, recursos que inicialmente no quedaron presupuestados, ejemplo: por cofinanciación y estratificación. Consulta, ¿cuál sería la alternativa de registro contable para estos ingresos, considerando que en algunos casos, se puede presentar un recaudo superior al presupuestado inicialmente y el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP no contempla las subcuentas correspondientes dentro de la cuenta 0246-RECAUDOS POR INGRESOS NO AFORADOS?

2.1 Teniendo en cuenta que el Distrito Capital percibe ingresos por concepto de participación del impuesto de vehículo de los departamentos, IVA cedido por la venta de

licores con destino al deporte, IVA cedido por telefonía móvil. Consulta, ¿cuáles serían las cuentas contables a utilizar para estos conceptos de ingresos, si dentro de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES no se contemplan y adicionalmente no se percibe como un ingreso tributario?

CONSIDERACIONES

1.1 El numeral 1.2.7.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, relativo a las Normas Técnicas de las Cuentas de Planeación y Presupuesto establece que "Este sistema de cuentas se origina en las leyes y demás normas legales mediante las cuales se expiden los respectivos planes de desarrollo y los correspondientes presupuestos de ingresos y gastos. (...)

Si en el transcurso de una vigencia fiscal se presenta el cambio a un nuevo plan de desarrollo, esta situación debe revelarse en notas a los estados contables.

El registro de la totalidad del plan plurianual aprobado al inicio de la vigencia del respectivo plan de desarrollo, debe efectuarse por la administración central del nivel territorial y en la Nación por el Departamento Nacional de Planeación –DNP-, con base en las cifras aprobadas. Los demás entes registrarán como plan plurianual aprobado los presupuestos anuales de inversión al inicio de cada vigencia fiscal, los cuales serán objeto de acumulación hasta completar el período de duración del respectivo plan de desarrollo. (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, la norma señala que en relación con el Presupuesto de gastos "Las cuentas del presupuesto de gastos deben cerrarse al finalizar la vigencia fiscal. (...)"

Además añade, que "El proceso de cierre de las cuentas de planeación debe realizarse al terminar la vigencia del plan de desarrollo de la Nación o de la entidad territorial respectiva".

1.2 El artículo 31 del Decreto 111 de 1996 establece que "Los recursos de capital comprenderán: Los recursos del balance, los recursos del crédito interno y externo con vencimiento mayor a un año de acuerdo con los cupos autorizados por el Congreso de la República, los rendimientos financieros, el diferencial cambiario originado en la monetización de los desembolsos del crédito externo y de las inversiones en moneda extranjera, las donaciones, (...)"

El numeral 1.2.7.1.6 presupuesto de gastos se reconocerá por el valor en que se afecten las apropiaciones contempladas en los presupuestos aprobados, de conformidad con lo establecido en las normas mediante las cuales se expiden y reglamentan los presupuestos de los entes públicos.

Desde el ámbito normativo presupuestal, se considera recurso de capital el diferencial cambiario originado en la monetización de las inversiones en moneda extranjera, el cual debe incorporarse al presupuesto de ingresos para su disposición o utilización.

1.3 El numeral 1.2.7.1.6 del PGCP establece que "Los recaudos en efectivo incluyen la ejecución presupuestal y los recaudos en exceso de los valores aprobados o por conceptos no incluidos en el presupuesto, que requieren de las respectivas modificaciones al presupuesto".

Igualmente, el Marco Conceptual del PGCP, en el principio de Causación define que "Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos.

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período".

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del PGCP, describe la cuenta 0246-RECAUDOS POR INGRESOS NO AFORADOS como la que "Representa el valor recaudado en efectivo, en papeles u otra modalidad, durante la vigencia, de los diferentes conceptos del presupuesto de ingresos o rentas de la entidad, por rubros no aforados en el presupuesto inicial de ingresos o aforados por menor valor".

2.1 Así mismo, el numeral 1.2.7.1.4 de las normas técnicas relativas a las cuentas de Actividad Financiera, Económica y Social del PGCP, en relación con los Ingresos establece que "Las transferencias y operaciones interinstitucionales deben reconocerse cuando surja el derecho cierto de cobro, es decir, cuando se conoce que el ente cedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. Se registra por el importe establecido en el correspondiente acto de reconocimiento". (...)

El registro de las cuentas de presupuesto de ingresos debe efectuarlo la entidad que genera o administra la correspondiente renta o recurso, independiente del ente que lo recaude". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del PGCP describe la cuenta 4403-TRANSFERENCIAS CORRIENTES DEL GOBIERNO GENERAL, como "Recursos provenientes del Gobierno General, sin contraprestación, causados por el ente público, para financiar bien sea inversión social o bien, los servicios asignados por disposiciones legales".

El artículo 146 de la Ley 488 de 1998, determina que "El impuesto de vehículos automotores se declarará y pagará anualmente, ante los departamentos o el Distrito Capital según el lugar donde se encuentre matriculado el respectivo vehículo.

El impuesto será administrado por los departamentos y el Distrito Capital. Se pagará dentro de los plazos y en las instituciones financieras que para el efecto éstas señalen. En lo relativo a las declaraciones, determinación oficial, discusión y cobro, para lo cual podrán adoptar en lo pertinente los procedimientos del Estatuto Tributario Nacional".

Asimismo, el artículo 147 que establece la Administración y control del tributo, señala que "El recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución del impuesto sobre vehículos automotores, es de competencia del departamento o distrito en cuya jurisdicción se deba pagar el impuesto".

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP describe la cuenta 2905–RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS como “Obligaciones derivadas del recaudo de regalías, impuestos y otros conceptos, a favor de otros entes públicos, empresas privadas o personas naturales con base en normas legales, convenios o contratos”. (Subrayado fuera del texto)

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, de acuerdo con el ordenamiento normativo señalado, se concluye que:

1.1 El registro de la totalidad del plan plurianual aprobado al inicio de la vigencia del respectivo plan de desarrollo, es competencia de la administración central del nivel territorial, con base en las cifras aprobadas en el acto administrativo, mientras que en los entes descentralizados se registrarán como plan plurianual aprobado los presupuestos anuales de inversión al inicio de cada vigencia fiscal y su cierre debe realizarse al terminar la vigencia del plan de desarrollo.

Soportado en la norma técnica, la administración central registra el plan de desarrollo aprobado en el grupo 07-PLAN PLURIANUAL DE INVERSIONES APROBADO y la contrapartida en el grupo 08-PLAN PLURIANUAL DE INVERSIONES POR EJECUTAR, una vez entra en vigencia el nuevo plan “Bogotá sin indiferencia”, y a partir de allí, empieza la ejecución de dicho Plan y la afectación de las cuentas del grupo 09-PLAN PLURIANUAL DE INVERSIONES EJECUTADO.

Ahora bien, con respecto a los proyectos del plan anterior en ejecución, se seguirá mostrando en las cuentas de presupuesto de inversión de dicho año, entendiéndose que estos proyectos quedan incluidos en el nuevo plan, aunque en las cuentas del plan plurianual de inversiones que apenas se empiezan a revelar. Situación que debe ser controlada a nivel de notas a los Estados Contables, como lo contempla la norma técnica.

En relación con las entidades descentralizadas, y dado que el plan plurianual aprobado se constituye con el gasto de inversión aprobado en el presupuesto de cada vigencia, que se acumula durante todo el periodo del plan, se infiere que el registro del nuevo plan estaría sujeto al presupuesto de la vigencia siguiente o a la modificación del que está en curso.

1.2 La diferencia en cambio originada en la tasa representativa del mercado por la monetización de las inversiones en moneda extranjera, se registra como recurso de capital por diferencial cambiario, y tendrá afectación presupuestal cuando estos recursos son utilizados e incorporados al respectivo presupuesto.

1.3 En el Catálogo General de Cuentas del PGCP, la cuenta 0246-RECAUDOS POR INGRESOS NO AFORADOS no contempla las subcuentas que registre ingresos por transferencias, en virtud a que no se previó dicha posibilidad, partiendo del principio de que corresponden a asignaciones establecidas por el Presupuesto General de la Nación y que sea notificado al ente territorial para su incorporación al presupuesto de ingresos. Además, si llegara a presentarse se registra de forma transitoria en la subcuenta 024652-

OTROS INGRESOS CORRIENTES NO TRIBUTARIOS, ya que para su utilización se debe incorporar al presupuesto.

No obstante, se ha tomado nota de la inquietud para la revisión integral que se viene adelantando del PGCP

2.1. Soportado en la norma técnica relativa a las cuentas de Actividad Financiera, Económica y Social del PGCP, al señalar que el registro de las cuentas de presupuesto de ingresos debe efectuarlo la entidad que genera o administra la correspondiente renta o recurso, independiente del ente que lo recaude, los recursos provenientes de la participación y cesión de rentas de otros niveles del sector público, se registra como una transferencia, utilizando la cuenta 4403-TRANSFERENCIAS DEL GOBIERNO GENERAL.

Ahora bien, si la entidad que genera la renta sólo incorpora a su presupuesto de ingreso el ochenta (80%) por ciento, entonces el veinte (20%) restante se registra como recaudos a favor de terceros en la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

CONCEPTO 46941 DE DICIEMBRE 20 DE 2004

TEMA: Pasivos

**SUBTEMAS: 1.1 Pasivos con la Comisión Nacional de Regalías
1.2 Recaudo por clasificar**

Doctor
HUGO JAVIER VALENZUELA GARCÍA
Subdirector de Administración de la Deuda y Registro
Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20046-46941, mediante la cual solicita el tratamiento contable de los pasivos que tiene la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional con la Comisión Nacional de Regalías con ocasión de la expedición del Decreto 149 de 2004 que la suprime y ordena su liquidación y, la revisión del tratamiento contable de los recaudos por clasificar que son registrados como Pasivos al final de la vigencia, este Despacho se permite atender su consulta de manera general, en los siguientes términos:

1. Pasivos

1.1 Pasivos con la Comisión Nacional de Regalías

Al respecto, mediante información suministrada por el doctor Luis Alfonso Díaz Amorocho, Contador de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, precisa que el primer interrogante de la consulta hace referencia al Pasivo definido en el procedimiento contable señalado para el manejo de los recursos del Fondo Nacional de Regalías en la Cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, Subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN, cuando registra el ingreso de los recursos que se administran en el portafolio de la DGCPTN y el depósito de los recursos no aforados en el presupuesto de ingresos, según oficios radicados con los expedientes números 200011-33781, 200112-28160, 20046-48729 y 20049-59704.

1.2 Recaudo por clasificar

La Contraloría General de la República en su informe provisional señala: "el Balance de la Dirección del Tesoro presenta una sobreestimación de pasivos en \$5.717.166, al contabilizar pasivos inexistentes para la nación generados en recursos sin apropiar. Conformados por \$5.712.273 millones, por concepto de fondos recibidos en administración y por 4.893 millones por ingresos en partida global originados por las entidades a 31 de diciembre de 2003, esta partida se constituye para la DTN en recaudo por clasificar, sin embargo se efectuó ajuste a pasivo por clasificar, creando obligaciones no reales para la Nación." (Sic)

Lo anterior en cumplimiento de instrucciones emanadas de la Contaduría General de la Nación para el funcionamiento del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF.

CONSIDERACIONES

1.1 Pasivos con la Comisión Nacional de Regalías

Conforme al artículo 7º de la Ley 141 de 1994, la Comisión Nacional de Regalías fue creada "como una unidad administrativa especial, sin personería jurídica, adscrita al Ministerio de Minas y Energía. (...) tendrá por objeto, dentro de los términos y parámetros establecidos en la presente Ley, controlar y vigilar la correcta utilización de los recursos provenientes de regalías y compensaciones causadas por la explotación de recursos naturales no renovables de propiedad del Estado y la administración de los recursos del Fondo Nacional de Regalías". (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 1º de la misma Ley crea el Fondo Nacional de Regalías "(...) con los ingresos provenientes de las regalías no asignadas a los departamentos y a los municipios productores y a los municipios portuarios de conformidad con lo establecido en la ley. (...)", como "(...) un sistema de manejo separado de cuentas, sin personería jurídica".

Posteriormente, el artículo 1º del Decreto 2141 de 1999 determina la naturaleza de la Comisión Nacional de Regalías como entidad adscrita al Departamento Nacional de Planeación, así: "La Comisión Nacional de Regalías es una unidad administrativa especial,

con autonomía administrativa y financiera, sin personería jurídica, adscrita al Departamento Nacional de Planeación”.

El artículo 2 del Decreto 2141 de 1999 ratifica que “El objeto principal de la Comisión Nacional de Regalías es controlar y vigilar la correcta utilización de los recursos provenientes de regalías y compensaciones causadas por la explotación de recursos naturales no renovables de propiedad del Estado y la administración, distribución y asignación de los recursos del Fondo Nacional de Regalías”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 5º del Decreto 2141 de 1999 establece: “El manejo de los recursos y excedentes de liquidez del Fondo Nacional de Regalías estará a cargo de la Dirección General del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en una cuenta separada y especial. Los rendimientos financieros que genere la anterior cuenta pertenecen al Fondo Nacional de Regalías”.

Posteriormente, fue expedido el Decreto 091 de 2000 “por el cual se dictan las normas relacionadas con el manejo de los recursos y excedentes de liquidez del Fondo Nacional de Regalías” estableciendo en el artículo 1 que “La Dirección General del Tesoro Nacional de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5º del Decreto 2141 de 1999, manejará los recursos y excedentes de liquidez del Fondo Nacional de Regalías (...)”

Atendiendo las consideraciones expresadas anteriormente, mediante los expedientes 200011-33781 del 25 de enero de 2001 y 200112-28160 del 05 de diciembre de 2001 se definió y complementó el procedimiento contable para el manejo de los recursos y excedentes de liquidez del Fondo Nacional de Regalías en desarrollo del Decreto 091 de 2000, estableciendo el registro de los recursos recibidos en administración por la Dirección del Tesoro Nacional en la Cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, Subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN no solo por los recaudos efectuados, sino también por los rendimientos generados por las inversiones.

La Cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, del Catálogo General de Cuentas-CGC, registra el “Valor de los dineros recibidos por el ente público, para su administración, cumplimiento de contratos y otros conceptos, de acuerdo con normas que así lo establezcan.”

Posteriormente, el artículo 1º de la Ley 756 de 2002 estableció: “El Fondo Nacional de Regalías tendrá personería jurídica propia, estará adscrito al Departamento Nacional de Planeación (...)”.

PARÁGRAFO. Los recursos del Fondo Nacional de Regalías son propiedad exclusiva de las entidades territoriales y seguirán siendo recaudados y administrados por la Dirección General del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1º del Decreto 149 de 2004 determinó la supresión y liquidación de la Comisión Nacional de Regalías al establecer: “Suprímase la Comisión Nacional de Regalías, Unidad Administrativa Especial con autonomía administrativa y financiera, sin personería jurídica,

creada mediante la Ley 141 de 1994, adscrita al Departamento Nacional de Planeación mediante el Decreto 2141 de 1999.

En consecuencia, a partir de la vigencia del presente decreto, dicha Unidad Administrativa Especial entrará en proceso de liquidación, el cual deberá concluir a más tardar en un plazo de un (1) año y utilizará para todos los efectos la denominación "Comisión Nacional de Regalías - En Liquidación" y estará adscrita al Departamento Nacional de Planeación.

La liquidación se realizará conforme a lo dispuesto en el Decreto-ley 254 de 2000, mediante el cual se expide el régimen para la liquidación de las entidades públicas del orden nacional y las demás normas que lo modifiquen, sustituyan o reglamenten." (Subrayado fuera de texto).

El artículo 9º del Decreto 149 de 2004 establece el traspaso de bienes, derechos y obligaciones señalando: "Una vez concluido el plazo para la liquidación de la Comisión Nacional de Regalías - En Liquidación, los bienes, derechos y obligaciones serán transferidos a la Nación - Departamento Nacional de Planeación. El Liquidador realizará oportunamente los actos que sean necesarios para el traspaso de esos activos, pasivos, derechos y obligaciones si a ello hubiere lugar, para cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 35 del Decreto-ley 254 de 2000". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el inciso segundo del artículo 35 del Decreto 254 de 2000 dispone: "Los bienes que no hayan podido ser enajenados, así como los derechos y obligaciones de la entidad liquidada se traspasarán al Ministerio, Departamento Administrativo o Entidad Descentralizada que determine la ley o el acto administrativo expedido por el Gobierno Nacional. (...). El traspaso de bienes se efectuará mediante acta suscrita por el Liquidador y el Ministro, director de Departamento Administrativo o representante legal respectivo, en la que se especifiquen los bienes correspondientes en la forma establecida en la ley." (Subrayado fuera de texto).

Por otro lado, el artículo 48 del Decreto 195 del 26 de enero 2004 establece que "El Fondo Nacional de Regalías es un fondo cuenta con personería Jurídica adscrito al Departamento Nacional de Planeación y sus recursos serán destinados de conformidad con el artículo 361 de la Constitución Nacional (...).PARÁGRAFO. Los recursos del Fondo Nacional de Regalías son propiedad exclusiva de las entidades territoriales y seguirán siendo recaudados y administrados por la Dirección General del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público."

Y el artículo 52 del mismo decreto señala que: "A partir de la fecha de entrada en vigencia del presente decreto, todas las referencias que hagan las disposiciones legales vigentes a la Comisión Nacional de Regalías, se entenderán referidas, en lo pertinente, al Departamento Nacional de Planeación."

El procedimiento contable que deben aplicar las entidades en liquidación fue establecido mediante la Circular Externa número 53 de 2003. Específicamente, el numeral 4.4 de la norma, establece los registros que deberán efectuar las entidades que trasladan y reciben los bienes, derechos y obligaciones objeto del traspaso.

En cuanto al carácter vinculante y la obligatoriedad de aplicación de las directrices, procedimientos y decisiones adoptadas por la Contaduría General de la Nación, la Corte Constitucional se pronunció mediante la Sentencia C-487/97 en la cual señala: "Le corresponde al Contador General de la Nación (...) máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad, (...)"

Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado." (Subrayado y resaltado fuera de texto)

1.2 Recaudos por clasificar

El inciso quinto del numeral 2.8.4.1.1 del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública que contiene la aplicación contable de la Causación, recaudo y consignación de los ingresos públicos señala: "En el nivel nacional, administración central, por norma general los ingresos son recaudados en la Dirección del Tesoro Nacional, y la administración de los mismos está a cargo de cada uno de los entes que la conforman."

En tal sentido se instruye a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional para que registre el recaudo en las Cuentas 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y contrapartida en la Cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE CON SITUACIÓN DE FONDOS, Subcuenta 472080-RECAUDOS POR CLASIFICAR.

Posteriormente, en el numeral 2.8.4.1.6.3 se incluye una nota que establece: "Al finalizar la vigencia fiscal, la DTN reclasificará los saldos netos de los recaudos por clasificar no tramitados por las diferentes entidades que conforman el SIIF a la cuenta 290580 Recaudos DTN por clasificar, los cuales serán trasladados nuevamente al inicio de la vigencia fiscal siguiente a la cuenta 472080 Recaudos DTN por clasificar".

Por su parte, el Catálogo General del Cuentas-CGC del PGCP describe las cuentas 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS como: "(...) La subcuenta 290580- Recaudos DTN por clasificar, registra por parte de esa dirección, el traslado de los valores netos no clasificados por las entidades que conforman Sistema Integrado de Información Financiera - SIIF, al finalizar la vigencia fiscal, los cuales deben ser nuevamente trasladados en la vigencia fiscal siguiente a la cuenta 472080- Recaudos DTN por clasificar" y la Cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE CON SITUACIÓN DE FONDOS, como: "Valor de los recursos recibidos por la Dirección General del Tesoro Nacional, tesorerías del nivel territorial, o los entes públicos autorizados para recaudar ingresos corrientes, contribuciones y otros recursos, que por disposición legal están administrados por otro ente público, responsable de su causación". (Subrayado fuera de texto)

El inciso tercero del numeral 4.2.4.3 del Modelo Instrumental del PGCP señala las "Cuentas y Subcuentas que permiten el registro de la CUN y manejo de Tesorería. Corresponde a las cuentas y subcuentas habilitadas para el registro de los movimientos de la Cuenta Única Nacional, cuya estructura depende de los requerimientos de la Dirección del Tesoro Nacional – DTN".

Entre ellas se mencionan las Subcuentas 290580-RECAUDOS DTN POR CLASIFICAR, adicionando que al inicio de la vigencia se reclasifican a la subcuenta 472080-RECAUDOS POR CLASIFICAR" para que las entidades continúen con el proceso de reclasificación de sus ingresos".

En cuanto a la Subcuenta 472080- RECAUDOS POR CLASIFICAR establece que: "Registra todas las operaciones relacionadas con el recaudo de los diferentes conceptos de ingreso del presupuesto nacional, que son consignados en las cuentas bancarias de la Cuenta Única Nacional. Esta cuenta es imputada solamente por la Dirección del Tesoro.

Se debita: Con el menor valor producto de los ajustes en las conciliaciones de las cuentas corrientes de DTN en CUN.

Se acredita: Con el valor de los recursos del presupuesto nacional recibidos por la DTN en la CUN para que sean clasificados por las entidades, a las cuales les corresponde reconocer el ingreso.

Corresponde a la DTN trasladar los saldos netos pendientes de imputar por las entidades que conforman el Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF, a la subcuenta 290580 – Recaudos DTN por Clasificar, al finalizar la vigencia fiscal, los cuales deben ser nuevamente trasladados en la vigencia fiscal siguiente a la cuenta 472080 - Recaudos DTN por Clasificar". (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la Subcuenta 572080-RECAUDOS POR CLASIFICAR. "Registra todas las operaciones relacionadas con el recaudo de los diferentes conceptos de ingreso del presupuesto nacional, que son consignadas en las cuentas bancarias de la Cuenta Única Nacional. Esta cuenta es imputada a través del módulo de ingresos por las entidades que reconocen ingresos del presupuesto nacional.

Se debita: Con el valor clasificado de los recaudos recibidos en CUN, ya causados por la entidad administradora del ingreso.

Se acredita: Con el menor valor producto de los ajustes a las conciliaciones con la DTN".

Ahora bien, la Norma técnica relativa a los Otros Pasivos señala que: "Corresponde a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, recaudos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquiere el ente público en su calidad de garante. Igualmente, aquellas originadas en la reclasificación como consecuencia del proceso de depuración de saldos". (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el Principio de Revelación contenido en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, expresa: "Los estados contables deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos; permitir a los usuarios construir indicadores de

seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informar sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos del ente público”.

CONCLUSIÓN

1.1 Pasivos con la Comisión Nacional de Regalías

De la normatividad transcrita se establece:

- a) Que el Fondo Nacional de Regalías fue creado con los ingresos provenientes de las regalías no asignadas a los beneficiarios establecidos en la Ley, como un Sistema separado de cuentas sin personería jurídica.
- b) Que mediante los Decretos 2141 de 1999 y 091 de 2000 y posteriormente, la Ley 756 de 2002, la administración de los recursos del Fondo Nacional de Regalías fue otorgada a la Dirección del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, hoy Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional.
- c) Que la Ley 756 de 2002 otorgó personería jurídica al Fondo Nacional de Regalías y lo adscribió al Departamento Nacional de Planeación.

En consideración a lo anterior, los recursos del Fondo Nacional de Regalías que recauda y administra la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional constituyen para ésta pasivos que, conforme a los procedimientos contables expedidos por la Contaduría General de la Nación, debe registrar en la Cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, Subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN. Estos pasivos deben ser reportados, para efectos de revelación y presentación, en los estados contables de la entidad a favor del Fondo Nacional de Regalías. Para el efecto, mediante la comunicación 20049-59704 dirigida al doctor

Sin embargo, como la Comisión Nacional de Regalías, era una unidad administrativa especial, con autonomía administrativa y financiera, responsable de la vigilancia y control de la correcta utilización de los recursos provenientes de las Regalías y Compensación y la administración, distribución y asignación de los recursos del Fondo Nacional de Regalías, los pasivos que la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional poseía como consecuencia del manejo y administración de dichos recursos debían reportados y revelados con esta unidad.

Ahora bien, en cumplimiento del artículo 9º del Decreto 149 de 2004, la Comisión Nacional de Regalías-En liquidación deberá trasladar los bienes, derechos y obligaciones al Departamento Nacional de Planeación-DNP. Atendiendo la Circular Externa 53 de 2003 expedida por la Contaduría General de la Nación, dicho traslado deberá efectuarse mediante acta suscrita por el Representante legal de la entidad y, en tal sentido, los pasivos que en ese momento posea la DGCPTN con la unidad en liquidación serán reportados con el Fondo Nacional de Regalías, ente adscrito al DNP.

Finalmente, dado el carácter vinculante de las directrices y procedimientos contables expedidos por el Contador General de la Nación y de las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría General de la Nación, éstas deben ser acogidas y aplicadas obligatoriamente por las entidades del Estado.

1.2 Recaudos por clasificar

Por la función característica de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional de ser recaudadora de los ingresos de la administración central del nivel nacional que son administrados por cada uno de los entes que la conforman, se estableció la necesidad de crear en las Clases 4-INGRESOS y 5-GASTOS, unas subcuentas que permitieran el registro y revelación del recaudo de estos recursos, lo que origina la creación de las Subcuentas 472080 y 572080-RECAUDOS POR CLASIFICAR.

Dada la operatividad del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF, los valores registrados en las subcuentas referidas deben ser permanentemente depurados a través de la clasificación de los ingresos por cada una de las entidades a las cuales les ha sido consignado. Sin embargo, si al finalizar el período contable la Subcuenta 472080-RECAUDOS POR CLASIFICAR aún contiene un saldo pendiente de imputar por las entidades a quienes les fue consignado, debe darse aplicación al procedimiento definido, esto es que, para efectos de cierre, el saldo contenido en la misma a esta fecha se trasladada temporalmente a la Subcuenta 290580-RECAUDOS DTN POR CLASIFICAR para revelar el valor de los recursos que se encuentran en la Cuenta Única Nacional que no corresponden a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional y que, por lo tanto, constituyen un Pasivo propiamente dicho, por cuanto son recursos de los entes de la administración central.

Adicionalmente, y para efectos del reconocimiento que deben realizar las entidades a quienes pertenecen los recursos, al inicio del período contable debe efectuarse nuevamente la reclasificación a la Subcuenta 472080-RECAUDOS POR CLASIFICAR para que las entidades continúen efectuando las imputaciones correspondientes en el módulo de ingresos del SIIF.

CONCEPTO 74686 DE DICIEMBRE 29 DE 2004

**TEMAS: 1. Inventarios
2. Traspaso de bienes**

**SUBTEMAS: 1.1 Registro de bienes producidos
2.1 Registro del traspaso de bienes**

Doctor
JOSÉ IVÁN GRANADA
Gerente
Proyecto SILOG
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

En atención a su comunicación radicada con el expediente 200412-74686, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada.

Solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Puede el Ministerio de Defensa Nacional utilizar el grupo de cuentas 1505-BIENES PRODUCIDOS de manera transitoria y realizar su posterior reclasificación al grupo de cuentas 1910XX o 1635XX?.
2. Según consulta realizada en reunión del 17 de diciembre de 2004, ¿cuál sería el procedimiento contable de traspaso hacia otras áreas del Ministerio?.

CONSIDERACIONES

Para atender sus inquietudes es necesario remitirnos a la normatividad aplicable al respecto:

La Norma Técnica Relativa a Inventarios establece que *"Comprenden los bienes corporales adquiridos a cualquier título o producidos en desarrollo de la actividad fundamental del ente público o actividades conexas a la misma, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en la producción de bienes o prestación de servicios o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad"*.

A su vez, la Norma Técnica Relativa a los Costos de Producción determina que *"Incluye igualmente el costo de producción de los bienes y servicios individualizables producidos por el ente público, para suministrarlos a la comunidad en forma gratuita o a precios económicamente no significativos, así como los bienes producidos para el uso o consumo interno"*. (Subrayado fuera de texto)

Los costos acumulados en desarrollo de la producción de bienes deberán trasladarse a las cuentas de INVENTARIOS, dependiendo de la etapa de producción en la cual se encuentren, es decir, productos en proceso o productos terminados, según sea el caso.

Si los bienes se destinan para el consumo interno podrán reclasificarse a la cuenta 191001-MATERIALES Y SUMINISTROS y serán objeto de amortización en los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos.

Teniendo en cuenta el tipo de contabilidad que maneja el Ministerio de Defensa Nacional, el traspaso de dichos bienes entre las distintas unidades deberán afectar la cuenta 1995-PRINCIPAL Y SUBALTERNA.

CONCLUSIÓN

Dado que la entidad está produciendo bienes para su consumo y el de las otras unidades, deberá afectar las cuentas del grupo de INVENTARIOS, de acuerdo con la etapa de

producción que corresponda, ya sea materias primas, productos en proceso, productos terminados. Todos los costos acumulados en las cuentas de COSTOS DE PRODUCCIÓN, en desarrollo de esta actividad, deberán trasladarse a dicho grupo.

Una vez los bienes sean asignados para el consumo interno podrá afectarse la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS. Para el traslado de bienes a otras unidades deberá afectarse la cuenta 1995-PRINCIPAL Y SUBALTERNA.

CONCEPTO 62185 DE DICIEMBRE 30 DE 2004

TEMAS: 1. Empréstito condonable
2. Contribución de la Nación para el pago de jubilados ISS Patrono
3. Garantía estatal del Régimen de Prima Media

SUBTEMA: Registros contables

Doctor
CESAR OSMA PINILLA
Vicepresidente Financiero
Instituto de Seguros Sociales-ISS
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 200410-62185, mediante la cual solicita los procedimientos contables para el registro de un empréstito de la Nación con calidad de condonable, de la contribución de la Nación para el pago de los jubilados del Instituto de Seguros Sociales-ISS y el suministro de los recursos de la Nación para el pago de pensionados como garante del Régimen de Prima Media, este Despacho se permite atender su consulta de la siguiente manera:

CONSIDERACIONES

1. Empréstito de la Nación

El artículo 14 del Decreto 2681 de 1993, "por el cual se reglamentan parcialmente las operaciones de crédito público, las de manejo de la deuda pública, sus asimiladas y conexas y la contratación directa de las mismas", establece que son créditos de presupuesto "Los empréstitos que celebren las entidades estatales con la Nación con cargo a apropiaciones en los términos de la Ley 38 de 1989 o de las normas que la modifiquen o sustituyan, (...)".

El numeral 1.2.7.1.2 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública señala que "Las normas técnicas de pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las obligaciones ciertas o estimadas, contraídas por el ente público y derivadas del desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. Estas obligaciones se originan en la ley, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos que las generan. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que suponen un incremento de activos o generación de costos y gastos.

Las obligaciones ciertas a diferencia de las estimadas, se caracterizan porque su determinación se obtiene de forma objetiva y exacta, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, fijado por las partes o las normas legales, como en la cuantía del valor a restituir".

En cuanto a las Operaciones de Crédito Público, la misma Norma técnica define que "corresponden a aquellos actos o contratos que tienen por objeto dotar a la entidad estatal de recursos, bienes o servicios, con plazo para su pago, los cuales deben cumplir con normas específicas que regulen cada clase de operación.

Las operaciones de crédito público deben reconocerse por el valor desembolsado, tratándose de contratos de empréstito; (...).

Las operaciones de crédito público deben revelarse atendiendo los criterios de origen, plazos pactados, clase de entidad y operación que provee el financiamiento.

De acuerdo con su origen las operaciones de crédito público, se clasifican en internas y externas. Se consideran operaciones de crédito público internas las que de conformidad con la reglamentación vigente se celebren exclusivamente entre residentes del territorio colombiano y pagaderas en moneda nacional. (...)

Atendiendo los plazos pactados se clasifican en corto y largo plazo. Son obligaciones de corto plazo, las adquiridas con plazo para su pago igual o inferior a un año y de largo plazo, las adquiridas con plazo para su pago superior a un año. Para cada uno de ellos deben revelarse en forma separada, los valores a amortizar en la respectiva vigencia.

De acuerdo con la clase de entidad que provee el financiamiento se clasifican en Banco Central para el gobierno nacional; también se adquieren con el sistema financiero, proveedores, gobiernos, banca multilateral, entes públicos y otras entidades. Atendiendo al tipo de operación que genera el financiamiento, en contratos empréstitos, colocación de bonos y títulos, y crédito de proveedores.

Se entiende por contratos de empréstito aquellos que tienen por objeto proveer a la entidad estatal contratante de recursos en moneda nacional o extranjera, distinguiendo los que se celebran entre entes públicos, los cuales se clasifican en el concepto de préstamos gubernamentales, e identificando la clase de préstamo por acuerdos de pago, créditos presupuestarios, de tesorería y transitorios. (...).

Los intereses y comisiones causados deben revelarse en cuentas separadas de la obligación de la cual se derivan, (...)

Las operaciones de crédito público mediante las cuales la entidad actúa como deudor solidario o garante de obligaciones de pago, por sus características de ser contingencias, se registran dentro de las cuentas de orden acreedoras, y por tanto no se consideran como parte integrante de los pasivos de la entidad, hasta que la contingencia se considere probable, situación en la cual debe clasificarse como un pasivo contingente o se convierta en una obligación real, originando su clasificación como deuda asumida y acuerdos de pago según corresponda”.

Ahora bien, en su comunicación manifiesta que el crédito otorgado por la Nación tiene la “calidad de condonable bajo el cumplimiento de algunos compromisos por parte de los trabajadores, del gobierno y del Instituto”.

Conforme al Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, Vigésima primera edición, el término condonación es “Acción y efecto de condonar”. Por parte, condonar es “Perdonar o remitir una pena de muerte o una deuda”.

2. Contribución de la Nación para pago de jubilados ISS patrono

El artículo 1º de la Ley 758 de 2002 “Por la cual la Nación contribuye con la financiación parcial de las pensiones a cargo del Instituto de Seguros Sociales, ISS, en su condición de empleador reconocidas a 23 de diciembre de 1993” establece que “La Nación contribuirá en la financiación del pasivo pensional del Instituto de Seguros Sociales, ISS, en los siguientes términos:

a) La fecha de Corte para determinar la contribución de la Nación, será el 23 de diciembre de 1993, fecha de entrada en vigencia de la Ley 100 de dicho año;

b) El valor de la contribución estará definida por el valor a cargo del ISS por concepto de pensiones legalmente reconocidas en su condición de empleador, a la fecha de corte. (...)

c) Para hacer efectiva la contribución, la Nación hará las apropiaciones correspondientes en sus presupuestos anuales y transferirá al ISS el valor de dicha contribución. El valor de la contribución anual corresponderá al monto de las pensiones que el ISS como empleador debe pagar durante el respectivo año por las pensiones legalmente reconocidas, valor que se liquidará a partir del primero de enero del año 2002 y estará vigente hasta la extinción de la obligación para con el grupo de que trata el literal anterior y sus sustitutos.” (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, Vigésima primera edición, define el término Contribuir como: 1. “Dar o pagar cada uno la cuota que le cabe por un impuesto o repartimiento. 2. Concurrir voluntariamente con una cantidad para determinado fin. 3. Ayudar y concurrir con otros al logro de algún fin”.

3. Garantía estatal en el régimen de prima media

El artículo 138 de la Ley 100 de 1993 establece la "GARANTÍA ESTATAL EN EL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA. El estado responderá por las obligaciones del Instituto de Seguros Sociales para con sus afiliados al Régimen de Prima Media con Prestación Definida, cuando los ingresos y las reservas de dicha entidad se agotasen, siempre que se hubiesen cobrado las cotizaciones en los términos de ésta Ley".

Este artículo es reglamentado por el Decreto 1071 de 1995. El artículo 1º de este decreto establece: "La garantía estatal a que se refiere el artículo 138 de la Ley 100 de 1993, para atender el pago de las obligaciones a cargo del Instituto de Seguros Sociales y a favor de los afiliados al Régimen de Prima Media con prestación definida, se hará exigible únicamente en el evento en que dicho Instituto no disponga de fondos suficientes en ninguna de las cuentas correspondientes a alguno de los regímenes de seguro que administra. La ausencia de fondos cualquiera que sea su origen deberá evidenciarse en Caja y demás recursos representativos de las reservas constituidas con los aportes de los afiliados activos al mencionado Régimen de Pensiones, con independencia del origen de los respectivos ingresos del Fondo correspondiente, de conformidad con las disposiciones que rigen la materia".

Por su parte, el artículo 2º. señala: "Para efectos de lo dispuesto en el artículo anterior, se entenderá que la Nación asume tales obligaciones, cuando la sumatoria de las reservas registradas en los estados financieros de pensiones para vejez, invalidez y sobrevivencia no permitan atender en condiciones normales el pago de una cualquiera de dichas obligaciones pensionales, todo ello sin perjuicio de manejar por parte de la entidad, contabilidades separadas de conformidad con las instrucciones que sobre el particular imparta la superintendencia Bancaria, en desarrollo de sus funciones de inspección y vigilancia.". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Modelo Instrumental del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP contiene la Cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR que describe como: "Valor de los derechos adquiridos por el ente público en el desarrollo de su función administrativa o cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben de entidades nacionales o internacionales, públicas o privadas, 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 conforman el grupo 44 – Transferencias recibidas". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

1. Empréstito de la Nación

El empréstito otorgado por la Nación a la entidad, en calidad de condonable bajo el cumplimiento de algunos compromisos, se clasifican en el concepto de préstamos gubernamentales y debe ser identificado como un crédito presupuestario de largo plazo utilizando para su registro la Cuenta 2246-PRESTAMOS GUBERNAMENTALES DE LARGO

PLAZO, Subcuenta 224609-CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS DEL GOBIERNO GENERAL NACIONAL.

Mientras no se cumplan los compromisos adquiridos para realizar la condonación del crédito, éste constituye una obligación cierta porque su determinación se obtiene de forma objetiva y exacta, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, fijado por las partes o las normas legales, como en la cuantía del valor a restituir.

Ahora bien, en la medida en que se cumplan los compromisos adquiridos y se perfeccione la condonación procede el registro de la disminución de la obligación real y el reconocimiento del ingreso correspondiente.

Por otra parte, no es procedente su registro en Cuentas de Orden Acreedoras por cuanto el empréstito no tiene la calidad de ser contingencia como sucede cuando la entidad actúa en calidad de deudor solidario o garante de obligaciones de pago.

2. Contribución de la Nación para pago de jubilados ISS patrono

La Ley 758 de 2002 obliga a la Nación a contribuir en la financiación del pago del pasivo pensional del Instituto de Seguros Sociales-ISS por concepto de pensiones legalmente reconocidas en su condición de empleador, a la fecha de corte 23 de diciembre de 1993, para las personas que obtuvieron el reconocimiento de la pensión teniendo el carácter de servidores del área de salud del Instituto o cuya última vinculación con el ISS antes del reconocimiento hubiese sido en dicha área. Esta contribución es anual y el valor corresponde al monto de las pensiones que el ISS como empleador debe pagar durante el respectivo año por las pensiones legalmente reconocidas.

En tal sentido, es claro que la Nación no asume el cálculo actuarial y la amortización que corresponde al pasivo pensional que contribuye a financiar.

Por otra parte, como la Ley establece que la contribución de la Nación para el pago del pasivo pensional es anual previas las apropiaciones correspondientes en el presupuesto, no se configura un derecho a cobrar o una obligación de pago sino en el momento en que se establezca el derecho cierto y no sobre la base de apropiaciones presupuestales o estimaciones.

Conforme a lo anterior, la entidad deberá seguir reconociendo y registrando el cálculo actuarial y su amortización y en el momento que se establezca el derecho cierto de cobro, es decir, cuando los recursos se encuentren en la etapa presupuestal de obligación, registrará el valor a cobrar por la contribución anual para el pago del pasivo pensional que debe realizar la Nación, representada por el Ministerio de Protección Social, entidad que ha venido asumiendo los pagos respectivos.

3. Garantía estatal en el régimen de prima media

Atendiendo lo establecido en el artículo 138 de la Ley 100 de 1993 y el Decreto 1071 de 1995 la Nación, representada por el Ministerio de Protección Social, ha venido asumiendo

el agotamiento de las reservas del Instituto de Seguro Social mediante la ejecución de su presupuesto de gastos.

Estos recursos corresponden a una Transferencia si se tiene en cuenta que no generan una contraprestación. Por tanto, el Ministerio de Protección Social debe registrar un gasto por Transferencia en la Cuenta 5404-CORRIENTES A LAS EMPRESAS con contrapartida en la Cuenta 2403-TRANSFERENCIAS.

Estos recursos han sido trasladados a través de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público en desarrollo de su función de manejo de la Cuenta Única Nacional – CUN y, por ello, se han efectuado a través la Cuenta 5705-APORTES Y TRASPASOS DE FONDOS GIRADOS. Sin embargo, el traslado de recursos que efectúe el Ministerio de Protección Social se configura para el Instituto de Seguros Sociales en una transferencia que debe ser causada cuando se encuentre en la etapa presupuestal de obligación en la Subcuenta 440301-NACIONAL-ADMINISTRACIÓN CENTRAL con contrapartida en la Subcuenta 141303-TRANSFERENCIAS CORRIENTES AL GOBIERNO GENERAL.