

**CAPÍTULO I**  
**NORMAS Y PROCEDIMIENTOS**

**CONCEPTO 52633 DE ENERO 3 DE 2005**

**TEMA: Plan General de Contabilidad Pública**

**SUBTEMA: Tratamiento contable de los Acuerdos de Pago**

Doctor  
LUIS CARLOS NORIEGA MURCIA  
Bogotá, D.C.

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200511-52633, en la cual consulta cuál debe ser el registro contable de los acuerdos celebrados por la administración municipal y los contribuyentes del impuesto predial y que será cancelado en cuotas durante las vigencias de 2005 y 2006.

**CONSIDERACIONES**

Para atender su consulta debemos remitirnos al numeral 1.2.6 del Plan General de Contabilidad Pública en el cual se establecen los Principios de Contabilidad que deben tenerse en cuenta para la ejecución del proceso contable, específicamente los siguientes:

*"Causación: 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.*

*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".*

De otra parte, el numeral 1.2.7.1.1. del PGCP en relación con las rentas por cobrar, establece que corresponde a "Ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa que recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo o gravando la producción, actividad y consumo.

*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. (Subrayado fuera de texto)*

*Las rentas por cobrar deben revelarse según su antigüedad en: vigencia actual, vigencia anterior y difícil recaudo y, según la naturaleza del impuesto. (Subrayado fuera de texto)*

*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”.*

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que los principios anteriormente nombrados debieron ser aplicados en el momento del reconocimiento de las operaciones, el valor correspondiente a las rentas por cobrar que amparan los acuerdos de pago ya se encuentran incluidos en la contabilidad del municipio, lo que implica que el ingreso ya fue reconocido en la información contable en la fecha que el contribuyente presentó su declaración y se reconocieron los derechos del ente público y ha sido recaudado.

De otra parte, la celebración del acuerdo de pago, se constituye en una acción administrativa para garantizar el pago de unos impuestos que ya se encuentran registradas en la contabilidad del ente público, indistintamente que su cobro se realice en la presente vigencia o en vigencias futuras y la mencionada acción no tiene efecto contable.

## **CONCLUSIÓN**

En atención a lo expuesto y realizado el análisis correspondiente, se concluye que por tratarse el acuerdo de pago de una acción administrativa para garantizar el pago de unos impuestos que ya se encuentran registradas en la contabilidad del ente público, y que el valor correspondiente a las rentas por cobrar que amparan los acuerdos de pago ya se encuentran incluidos en la contabilidad del municipio, lo cual implica que el ingreso ya fue reconocido en la información contable en la fecha que el contribuyente presentó su declaración, no requiere registro contable.

## CONCEPTO 75961 DE FEBRERO 8 DE 2005

**TEMA: Propiedades, planta y equipo**

**SUBTEMA: Vida útil**

Doctor  
FABIO A. PARRA  
Ingeniero de Proyectos-PMP

### ANTECEDENTES

En atención a su correo electrónico radicado con el número 200412-75961, en el cual consulta acerca de la vida útil de los activos fijos petroleros tanto de explotación y de producción, así como las tasas de amortización permitidas en Colombia, me permito informarle lo siguiente.

### CONSIDERACIONES

Entre las funciones de la Contaduría General de la Nación contempladas en la Ley 298 de 1996, se señala en el literal a) del artículo 4º: "*Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público*". Dentro de la atribución enunciada anteriormente, se emite el Plan General de la Contabilidad Pública-PGCP y en el numeral 1.2.6 del PGCP se establecen los principios que rigen la contabilidad, entre los cuales se enuncia, entre otros, el de "*Asociación de ingresos, costos y gastos*", que se formula de la siguiente manera:

#### *"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".*

Por su parte, la norma técnica relativa a las Propiedades, planta y equipo contenida en el numeral 1.2.7.1.1 del PGCP, expresa 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).

Finalmente, las instrucciones relativas al reconocimiento y revelación de las Propiedades, planta y equipo, del PGCP, 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).

## **CONCLUSIÓN**

Soportado en las consideraciones anteriores, siempre que la utilización de los bienes se dé en condiciones normales y se aplique cualquiera de los métodos de depreciación, bien sea Línea recta, Suma de los dígitos de los años o Saldos decrecientes, es competencia de la entidad definir el número de años de vida útil para los activos depreciables, dependiendo de su naturaleza y con base en el servicio esperado del activo, de manera que se garantice la asociación de los gastos por este concepto con la generación de ingresos.

### **CONCEPTO 2355 DE MARZO 30 DE 2005**

**TEMA: Libros de contabilidad y documentos soporte**

**SUBTEMA: Conservación en forma virtual**

Coronel (r)  
GUILLERMO CASTELLANOS GARCES  
Subdirector Financiero  
CAJA DE RETIRO DE LAS FUERZAS MILITARES  
Ciudad

## **ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20051-2355, mediante la cual solicita concepto sobre la posibilidad de conservar en forma virtual los soportes de las actuaciones administrativas, económicas y contables, tales como: contabilidad presupuestal, contratación, comprobantes de entrada y salida de almacén, los libros auxiliares de contabilidad, nómina de empleados, entre otros; los cuales pueden ser procesados en línea, en forma virtual y consultados en el sistema financiero adquirido por la entidad. Al respecto me permito informarle:

## CONSIDERACIONES

El artículo 19. SOPORTE DOCUMENTAL de la Ley 594 de 2000- Ley General de Archivos, establece que: "Las entidades del Estado podrán incorporar tecnologías de avanzada en la administración y conservación de su archivos, empleando cualquier medio técnico, electrónico, informático, óptico o telemático, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos: (Subrayado fuera de texto)

- a) Organización archivística de los documentos;
- b) Realización de estudios técnicos para la adecuada decisión, teniendo en cuenta aspectos como la conservación física, las condiciones ambientales y operacionales, la seguridad, perdurabilidad y reproducción de la información contenida en estos soportes, así como el funcionamiento razonable del sistema.

*PARAGRAFO 1o. Los documentos reproducidos por los citados medios gozarán de la validez y eficacia del documento original, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por la leyes procesales y se garantice la autenticidad, integridad e inalterabilidad de la información."*

El artículo 25. DE LOS DOCUMENTOS CONTABLES, NOTARIALES Y OTROS de la citada Ley, dispuso que el Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el 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, reguló a través de la norma técnica relativa a los libros de contabilidad, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública-P.G.C.P.

El numeral 1.2.7.2-NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS LIBROS DE CONTABILIDAD 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.

Adicionalmente establece la norma técnica que: "*(...) 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. Aquellos que hayan iniciado el registro contable de sus operaciones en libros de contabilidad, procederán al registro de los libros principales*".

Esta misma norma, tratándose de Conservación, custodia y tenencia de los libros, comprobantes y soportes, define: "*El ente público esta 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 microfílmes o microfichas.* (Subrayado fuera de texto)

*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”.*

## **CONCLUSIÓN**

Soportado en las consideraciones y atendiendo la relación costo/ beneficio, la entidad puede prescindir de la impresión de los documentos soporte y libros auxiliares de contabilidad, siempre que se elaboren y conserven de manera que garanticen la verificabilidad por parte de los diferentes usuarios internos y externos de la información contable pública.

En todo caso, se debe garantizar la autenticidad e integridad de la información contable pública, a través de 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.

### **CONCEPTO 7018 DE MARZO 6 DE 2005**

**TEMA: Patrimonio**

**SUBTEMA: Aporte en la constitución de una corporación civil sin ánimo de lucro**

Doctor  
ALVARO VILLATE SUPELANO  
Contralor Delegado para Medio Ambiente  
Contraloría General de la República  
Ciudad

## **ANTECEDENTES**

Me refiero a la comunicación radicada con el expediente 20052-7018 en la cual solicita que la Contaduría General de la Nación de alcance al concepto emitido con expediente 200412-72489 de febrero 4 de 2005 en lo que respecta al registro del aporte efectuado por el Fondo PLANTE para la constitución de la Corporación para la Protección Ambiental, Cultural y el Ordenamiento Territorial- CORPACOT.

## CONSIDERACIONES

El artículo 96. de la Ley 489 de 1998, que trata de la Constitución de asociaciones y fundaciones para el cumplimiento de las actividades propias de las entidades públicas con participación de particulares, establece *"Las entidades estatales, cualquiera sea su naturaleza y orden administrativo podrán, con la observancia de principios señalados en el artículo 209 de la Constitución Política, asociarse con personas jurídicas particulares, mediante la celebración de convenios de asociación o la creación de personas jurídicas, para el desarrollo conjunto de actividades en relación con los cometidos y funciones que les asigna a aquellas la Ley"*.

El Acta de Constitución de la CORPORACIÓN PARA LA PROTECCIÓN AMBIENTAL, CULTURAL Y EL ORDENAMIENTO TERRITORIAL-CORPACOT, registrada en la Cámara de Comercio de Bogotá, indica que con el fin de constituir una corporación civil de carácter mixto, sin ánimo de lucro que se denominará CORPORACIÓN PARA LA PROTECCIÓN AMBIENTAL, CULTURAL Y EL ORDENAMIENTO TERRITORIAL-CORPACOT, se reunieron tres delegados que actuaron en nombre y representación del Ministerio de Ambiente- Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Naturales, Ministerio de Cultura y del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República-DAPR - Plan Nacional de Desarrollo Alternativo-PLANTE.

En oficio enviado por el Subdirector de Apoyo Legal del Fondo PLANTE a la Directora ejecutiva de CORPACOT conceptúa que *"El DAPR- PLANTE Cumplió conforme a la carta de intención y al Acta de Constitución de la Corporación, luego consideramos que no existe vicio alguno en la participación del DAPR, a través del PLANTE, como asociado en la Corporación. Si existe algún problema, éste será de carácter contable, lo cual es un tema que debe solucionar la Corporación a su interior con los asesores contables correspondientes"*. (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo de la carta de intención efectuada entre las entidades que constituyen CORPACOT, se celebró el convenio de cooperación No. 00-000-073-99 entre el Fondo PLANTE y CORPACOT, donde esta última actúa como ente ejecutor del proyecto, para lo cual el Fondo PLANTE aporta la suma de Trescientos siete millones de pesos ( \$307.000.000) y la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales la suma de Setenta y nueve millones de pesos(\$79.000.000). Por su parte, el acta de liquidación del convenio en el numeral VII. ENTREGA DE ACTIVOS FIJOS E INVERSIONES indica *"Mediante esta Acta se hace entrega formal y material al ente ejecutor, de los activos fijos adquiridos con los recursos del convenio, así como también las obras de infraestructura ejecutadas; (...)"* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1.2.7.1.3 Normas técnicas relativas al patrimonio público del Plan General de Contabilidad Pública- PCGP, establece que *"El patrimonio público comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas sus obligaciones necesarias para cumplir los fines estipulados en la Constitución y la Ley."*



*(...) Los recursos básicos están conformados por los aportes iniciales y sus incrementos directos, o como consecuencia de capitalizaciones originadas en las disposiciones legales que le sean aplicables y por las determinaciones de instancias superiores competentes'.*

El Catálogo General de Cuentas del PGCP, describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL como *"Representa el valor de los aportes públicos otorgados y desembolsados para la creación de entidades descentralizadas y entes autónomos, de acuerdo con las disposiciones legales que regulan su creación y funcionamiento. (...)"* (Subrayado fuera de texto)

En concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, mediante expediente 20043-38585 respecto de la consulta que formuló la Contraloría General de la República sobre el registro del aporte efectuado por el Fondo PLANTE para la constitución de CORPACOT, se concluyó *"(...) el Ministerio de Medio Ambiente y el Fondo PLANTE deberán proceder a revertir la inversión patrimonial registrada en la Corporación, aplicando el procedimiento establecido para el efecto, es decir acreditando el valor de la inversión y debitando la cuenta de Capital Fiscal.*

*Por su parte, la Corporación deberá proceder a efectuar la reclasificación de estos aportes de la cuenta 3203- APORTES SOCIALES a la cuenta 3208- CAPITAL FISCAL. (...)"* (Subrayado fuera de texto)

Por ser la Corporación CORPACOT una entidad pública, le son aplicables las normas contables que para el sector público expide el Contador General de la Nación y no las contenidas en el Decreto 2649 de 1993, referido en su consulta.

Finalmente, es importante señalar el carácter vinculante de las normas expedidas por la Contaduría General de Nación señalado en la Sentencia C-487/97 que al tenor dice *"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".*

## **CONCLUSIÓN**

La Corporación para la Protección Ambiental, Cultural y el Ordenamiento Territorial-CORPACOT, como entidad pública, debe aplicar el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP y cumplir con la doctrina que la Contaduría General de la Nación emita, dado el carácter vinculante que éstas tienen.

Así las cosas, este Despacho reitera lo definido en el concepto emitido con expediente 20043-38585 y 200412-72489, en el sentido de que CORPACOT registre en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, los aportes entregados por el DAPR- Fondo PLANTE, el Ministerio de Ambiente y el Ministerio de Cultura.

Lo anterior, sustentado en la norma técnica y descripción de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL establecida en el PGCP, donde se indica que representa el valor de los aportes públicos otorgados y desembolsados para la creación de entidades descentralizadas y entes autónomos.

**CONCEPTO 7360 DE ABRIL 6 DE 2005**

**TEMA: Reservas mineras**

**SUBTEMA: Reconocimiento**

Doctor  
JUAN ANDRÉS CARREÑO CARDONA  
Director  
IFI – Concesión Salinas  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

En respuesta a su comunicación radicada con el expediente 20052-7360, en la cual consulta a qué entidad del Estado le corresponde registrar dentro de los estados financieros el valor de las reservas mineras de Zipaquirá, Nemocón y Upín, este Despacho se permite atender su consulta de la siguiente manera:

*La entidad informa que "en virtud de la Ley 41 de 1968 la Nación representada por los Ministros de Hacienda y Crédito Público y de Minas y Petróleos y el Banco de la República, suscribe con el Instituto de Fomento Industrial-IFI, un contrato contenido en la Escritura pública 1753 firmada el 2 de abril de 1970, en la Notaría Séptima de Bogotá, D.C., para la administración y explotación de las Salinas Terrestres y Marítimas, actividades que venía desarrollando el Banco de la República, en consecuencia nace IFI - Concesión salinas.*

*En 1991, mediante Decreto 2818, se ordena la liquidación del contrato de concesión y se autoriza la creación de una sociedad de economía mixta del orden nacional, pero esta situación no se dio". (sic)*

*Posteriormente se expiden los Decretos 539 y 2803 del 2000, a los cuales se someten las actuaciones del Instituto de Fomento Industrial IFI y de la Concesión respeto a las minas de sal, hasta tanto se promulga en agosto de 2001 la Ley 685 o Código de Minas.*

*El Gobierno Nacional expidió el decreto No. 2883 del 24 de diciembre de 2001, por medio del cual decreta, que una vez terminado el Contrato de Concesión de Salinas, el Ministerio de Minas y Energía o a quien haya delegado o llegue a delegar asumirá la función de administrar, explorar, explotar y comercializar las salinas marítimas y terrestre de Colombia, con excepción de las de Manaure las cuales serán administradas por la entidad a quien se le otorgue el contrato de concesión.*

*Mediante la Ley 773 de 2002, el Congreso autorizó al Gobierno Nacional a crear una Sociedad de Economía Mixta, con las Salinas Marítimas de Manaure, denominada SAMA. Dicha Ley se establece con base en el Acuerdo de 1991 suscrito entre Gobierno Nacional y la Comunidad Wayuú, responsabilizando al entonces Ministerio de Desarrollo Económico la creación de SAMA.*

*Así mismo, el Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, expidió el Decreto Número 2590 de 2003 en que se ordena la disolución y liquidación del Instituto de Fomento Industrial, IFI. Con respecto al Contrato de Concesión de Salinas, el artículo 19 de este decreto estipula que el Instituto de Fomento Industrial, IFI, en Liquidación continuará cumpliendo las funciones, facultades, obligaciones y derechos que actualmente ejerce y que se derivan del contrato de Administración Delegada, celebrado entre el Instituto de Fomento Industrial, IFI y la Nación el 2 de abril de 1970, hasta el 31 de marzo del año 2004, el cual fue modificado a través del decreto 973 del 31 de marzo/2004 con que se extiende el período hasta el 31 de diciembre de 2004.*

*Mediante decreto 4380 del 27 de Diciembre de 2004 se establece que "el Instituto de Fomento Industrial – IFI en liquidación, continuará cumpliendo las funciones, facultades, obligaciones y derechos que actualmente ejerce y se derivan del contrato de Administración Delegada celebrado entre el Instituto de Fomento Industrial IFI, y la Nación el 2 de abril de 1970, hasta el 15 de septiembre de 2005".*

## **CONSIDERACIONES**

Conforme al artículo 332 de la Constitución Política de Colombia "El Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las leyes preexistentes". (Subrayado fuera de texto)

El artículo 5º de la Ley 685 de 2001, Código de Minas, establece: "**PROPIEDAD DE LOS RECURSOS MINEROS.** Los minerales de cualquier clase y ubicación, yacientes en el suelo o el subsuelo, en cualquier estado físico natural, son de la exclusiva propiedad del Estado, sin consideración a que la propiedad, posesión o tenencia de los correspondientes terrenos, sean de otras entidades públicas, de particulares o de comunidades o grupos. Quedan a salvo las situaciones jurídicas individuales, subjetivas y concretas provenientes

*de títulos de propiedad privada de minas perfeccionadas con arreglo a las leyes preexistentes". (Subrayado fuera de texto)*

Por su parte, el artículo 6 de la Ley referida señala: "La propiedad estatal de los recursos naturales no renovables es inalienable e imprescriptible. El derecho a explorarlos y explotarlos sólo se adquiere mediante el otorgamiento de los títulos enumerados en el artículo 14 de este Código. Ninguna actividad de prospección, exploración o explotación o de posesión material de dichos recursos, sea cual fuere su antigüedad, duración o características, conferirá derecho o prelación alguna para adquirir el título minero o para oponerse a propuestas de terceros". (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la propiedad de las salinas, el artículo 12 del Código de minas mencionado establece: "De conformidad con el artículo 5º de este Código, los depósitos y yacimientos de sal gema, para todos los efectos legales, son de propiedad del Estado y deberán regularse por lo dispuesto en este Código. También pertenecen al Estado, como bienes fiscales concesibles, la sal marina y las vertientes de agua salada cuya concentración sea superior a seis (6) grados B del areómetro de Beaumé. La exploración y explotación de los yacimientos y depósitos de sal gema, sal marina y vertientes de agua salada, se hará sometida al régimen común de la concesión regulada por este Código". (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, conforme a los artículos 4º y 5º del Decreto 539 de 2000 el Ministerio de Minas y Energía representa a la Nación.

La norma técnica de Activos contenida en el marco conceptual 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. 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, la norma técnica de Cuentas de Orden 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 se revelan atendiendo su naturaleza en deudoras y acreedoras. (...) 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 Catálogo General de Cuentas contiene la Cuenta 9317-BIENES RECIBIDOS EN EXPLOTACIÓN que se describe como: "*Valor de los derechos por concepto de reservas*

*probadas de hidrocarburos y otros recursos a favor de la Nación, recibidos en explotación”.*

## **CONCLUSION**

Por virtud del artículo 332 de la Constitución Política el Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables. Conforme a los artículos 4º y 5º del Decreto 539 de 2000 el Ministerio de Minas y Energía representa a la Nación. Por tanto, las reservas mineras de Zipaquirá, Nemocón y Upín constituyen un activo para esta entidad que debe estar registrado en la Cuenta 1820-RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN, Subcuenta 182001-MINAS.

Ahora bien, como quiera que en virtud del contrato de administración delegada realizado entre el Instituto de Fomento Industrial – IFI y la Nación el 2 de abril de 1970, la entidad IFI – Concesión de Salinas administra y explota las salinas de Zipaquirá, Nemocón y Upín, el Ministerio de Minas y Energía registrará la entrega de las salinas en la Cuenta 8317-BIENES ENTREGADOS EN EXPLOTACIÓN y la entidad IFI – Concesión de Salinas debe mantener el registro de las reservas mineras propiedad del Estado en la Clase 9-CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS, Grupo 93- ACREEDORAS DE CONTROL, Cuenta 9317- BIENES RECIBIDOS EN EXPLOTACIÓN, para efectuar el control de dichos recursos naturales no renovables.

### **CONCEPTO 6428 DE ABRIL 11 DE 2005**

**TEMA: Recursos Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales FONPET**

**SUBTEMA: Registro pago de honorarios**

Doctora  
MÓNICA URIBE BOTERO  
Directora de Regulación Económica de la Seguridad Social  
Ministerio de Hacienda y Crédito Público  
Ciudad

## **ANTECEDENTES**

Con respecto a su comunicación radicada con el expediente número 20052-6428, mediante la cual solicita la revisión del concepto emitido con el expediente 20048-51020 y que se relaciona con 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, a la luz de lo establecido en el artículo 21 del Decreto 4105 del 9 de diciembre de 2004, este despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

Mediante el expediente 20048-51020 se emitió concepto al Ministerio de Hacienda y Crédito Público respecto al tratamiento contable de registro, tanto para el Ministerio como para las entidades territoriales beneficiarias de los recursos del numeral 11 del artículo 2 de la Ley 549 de 1999. Igualmente se indicó el tratamiento contable que debe dársele al pago de honorarios con cargo a dichos recursos por parte de estas entidades públicas.

## CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política establece que *“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley. (...)”*. Y en consonancia con ello el Congreso de la República expidió la Ley 298 del 23 de julio de 1996, la cual en los literales i) y j) del artículo 4, relacionados con la función de la Contaduría General de la Nación establecen: *“i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa”*.

Ahora bien, conforme al artículo 3 de la Ley 549 de 1999 el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales – FONPET *“(...) 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 (...)”*.

*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 (...)”*.

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).

En cuanto a la ejecución y giro de los recursos, el artículo 53 de la Ley 921 de 2004 por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para

la vigencia fiscal del 1o. de enero al 31 de diciembre de 2005 establece que: "La ejecución de los recursos que deban ser girados al Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales con cargo al Presupuesto General de la Nación, se realizará por medio de resolución expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, ordenando el giro de los recursos. Si no fuere posible realizar el giro de los recursos a las administradoras del Fondo, bastará para el mismo efecto, que por dicha resolución se disponga la administración de los mismos por parte de la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional a través de una cuenta especial, mientras los recursos puedan ser efectivamente entregados. Los recursos serán girados con la periodicidad que disponga el Gobierno Nacional. En el evento en que los recursos no se hayan distribuido en su totalidad entre las entidades territoriales, los no distribuidos se podrán girar a una cuenta del Fondo, administrada de la misma manera que los demás recursos del Fondo, como recursos por abonar a las cuentas correspondientes de las entidades territoriales. Para efectos de realizar la verificación de las condiciones a las que hace referencia el parágrafo 3 del artículo 2 de la Ley 549 de 1999, el Gobierno determinará las condiciones sustanciales que deben acreditarse, los documentos que deben remitirse para el efecto, y el procedimiento con que la misma se realizará. Mientras se producen las verificaciones, se girarán los recursos en la forma prevista en el inciso anterior. Cuando se establezca que la realidad no corresponde con lo que se acreditó, se descontarán los recursos correspondientes, para efectos de ser redistribuidos, sin que dicha nueva distribución constituya un nuevo acto de ejecución presupuestal". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el parágrafo 3 del artículo 2 de la Ley 549 de 1999 establece: "En todo caso para que se abonen a las entidades territoriales recursos nacionales, distintos a las transferencias constitucionales, será necesario que las mismas estén cumpliendo a cabalidad con las normas que rigen el régimen pensional y las obligaciones que le impone esta ley". El parágrafo del artículo 1º del Decreto 1308 de 2003 define cuales son los recursos nacionales objeto de estos requisitos, incluyendo entre éstos los establecidos en el numeral 11 del artículo 2º de la Ley 549 de 1999. El artículo 6 del mismo Decreto reitera que previa la certificación sobre el cumplimiento a cabalidad con las normas que rigen el régimen pensional y verificación de las obligaciones impuestas por la Ley 549 de 1999 "el Ministerio de Hacienda y Crédito procederá a autorizar a las entidades administradoras del FONPET para que realicen el abono de los recursos nacionales a las cuentas de las entidades territoriales. En el evento en que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público llegare a verificar que alguna de las declaraciones contenidas en la certificación no se ajusta a la realidad, los recursos que se hubieren abonado en la cuenta de la entidad territorial serán redistribuidos entre las demás entidades territoriales, sin que esta redistribución constituya un nuevo acto de ejecución presupuestal".

Por otra parte, el artículo 21 del Decreto 4105 de 2004 establece: "Comisiones de administración. Teniendo en cuenta lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 72 de la Ley 549 de 1999, para el pago de las comisiones de administración de los patrimonios autónomos del Fonpet, la distribución de los recursos del Presupuesto General de la Nación que se realice por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público incluirá el valor de las comisiones que las entidades administradoras deban descontar de los rendimientos obtenidos en las cuentas de las entidades territoriales en el Fonpet. Para

*estos efectos, las entidades administradoras distribuirán el valor de las comisiones entre las entidades territoriales de acuerdo con la participación de cada una de ellas en el total de los rendimientos financieros obtenidos por los patrimonios autónomos durante cada trimestre calendario”.*

Como quiera que la Ley 549 de 1999 solo contiene 21 artículos, entendemos que el Decreto hace referencia al numeral 6 del artículo 7 que señala: *“Para efectos de establecer la comisión de administración se tendrá en cuenta la rentabilidad del portafolio administrado y se pagará con cargo a los recursos que se transfieran del Presupuesto General de la Nación”.*

## **CONCLUSIÓN**

Conforme a la competencia funcional de la Contaduría General de la Nación, el concepto emitido a través del expediente 20048-51020 establece el tratamiento contable de los recursos del numeral 11 del artículo 2 de la Ley 549 de 1999 con destino al FONPET, que mediante el párrafo 5 del artículo 48 de la Ley 863 de 2003 se destinan para el seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera, señalando que el traslado de los recursos del Impuesto de timbre constituyen, tanto para el Ministerio de Hacienda y Crédito Público como para las entidades territoriales beneficiarias de estos recursos, un Gasto y un Ingreso por Transferencia Corriente, respectivamente, y que el pago de honorarios se configura en un Gasto para las entidades territoriales beneficiarias de dichos recursos.

Para concordar dicho concepto con el artículo 21 del Decreto 4105 de 2004 sería necesario que la Contaduría General de la Nación se pronunciara sobre el proceso de distribución del gasto entre las entidades territoriales beneficiarias de los recursos del numeral 11 del artículo 2 de la Ley 549 de 1999 por cuanto, en primera instancia, entendemos que el artículo 21 del Decreto 4105 de 2004 se refiere al numeral 6 del artículo 7 de la Ley 549 de 1999 que define el parámetro a tener en cuenta para el establecimiento de la comisión de administración y los recursos con que se pagará la misma y, en segunda instancia, el artículo 21 del Decreto 4105 de 2004 establece el mecanismo de distribución de la comisión de administración entre las entidades territoriales de acuerdo a su participación en los rendimientos financieros obtenidos por los patrimonios autónomos durante cada trimestre calendario, comisión que debe ser descontada, por las entidades administradoras, de estos mismos rendimientos aunque el valor de las mismas está incluido en la distribución de los recursos del Presupuesto General de la Nación que efectúa el Ministerio de Hacienda y Crédito Público conforme lo establece la Ley en el numeral 6 del artículo 7 de la Ley 549 de 1999.

Ahora bien, el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales – FONPET tiene como objeto recaudar y asignar los recursos a las cuentas de los entes territoriales, previa ejecución de los recursos por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante Resolución expedida ordenando el giro de los mismos.



Así las cosas, para determinar la participación de las entidades territoriales beneficiarias de los recursos del numeral 11 del artículo 2 de la Ley 549 de 1999, destinado parcialmente a atender los gastos en que se incurre para realizar el seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera, deberá tenerse en cuenta en primer lugar, que para acceder a dichos recursos las entidades territoriales deben cumplir unos requisitos y condiciones, en segundo lugar, que la contraprestación que origina el gasto beneficia a todas las entidades territoriales que posean cuenta en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales – FONPET para el pago de sus pasivos pensionales y, en tercer lugar, que los recursos destinados para cubrir estos gastos son exclusivamente los del Impuesto de timbre, lo cual implica que las entidades territoriales que no cumplan las condiciones y requisitos para acceder a los recursos provenientes del Impuesto de timbre no podrían sufragar el gasto correspondiente a menos que, en cumplimiento del artículo 53 de la Ley 921 de 2004, los recursos por este concepto no distribuidos permanezcan en *"una cuenta del Fondo, administrada de la misma manera que los demás recursos del Fondo, como recursos por abonar a las cuentas correspondientes de las entidades territoriales"*.

En este orden de ideas, el mecanismo de distribución contemplado en el artículo 21 del Decreto 4105 de 2004 relacionado con la distribución de las comisiones de las entidades administradoras de acuerdo con la participación de las entidades territoriales en el total de los rendimientos financieros obtenidos por los patrimonios autónomos durante cada trimestre calendario, no sería aplicable por analogía para la distribución de los gastos incurridos para realizar la labor de seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera teniendo en cuenta que el Ingreso asociado a este gasto tiene una condición de distribución.

En consecuencia, el mecanismo de distribución del gasto entre las entidades territoriales beneficiarias de los recursos del numeral 11 del artículo 2 de la Ley 549 de 1999 debe ser establecido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, acorde con sus facultades, en igual forma que el de las comisiones mediante un acto administrativo. Lo anterior, por cuanto la Contaduría General de la Nación, al determinar el procedimiento de distribución, estaría desbordando su competencia funcional, máxime si se tiene en cuenta que el ingreso se encuentra supeditado al cumplimiento de unas condiciones y requisitos mientras que no sucede lo mismo con el gasto por cuanto se incurre en él con independencia del acceso al recurso que lo va a financiar.

Con base en los planteamientos anteriores, reiteramos el concepto emitido mediante el expediente 20048-51020.

**CONCEPTO 18313 DE ABRIL 26 DE 2005**

**TEMA: Reconocimiento y revelación**

**SUBTEMA: Regalías y compensaciones por explotación del hidrocarburos**

Doctor  
JUAN LUIS VELASCO MOSQUERA  
Subdirector Administrativo y Financiero  
Agencia Nacional de Hidrocarburos  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20054-18313, mediante la cual expone algunas consideraciones a tener en cuenta para efecto de revisar el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, mediante el expediente 20053-11092 dirigido a la Contraloría Delegada para el Sector Minas y Energía, el cual concluye que los ingresos por regalías y compensaciones no constituyen ingresos para la Agencia Nacional de Hidrocarburos y, por ende, los traslados a los beneficiarios de estos recursos no son gastos para la entidad.

Del acervo expuesto por la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH es necesario retomar las siguientes consideraciones:

*"La Agencia Nacional de Hidrocarburos se creó mediante Decreto 1760 de 2004, como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Minas y Energía, con personería jurídica, patrimonio propio, autonomía administrativa y financiera, sometida al régimen jurídico del citado decreto y en lo no previsto, al de los establecimientos públicos. Al ser la ANH una entidad sometida al régimen de los establecimientos públicos, hace parte del presupuesto general de la Nación, lo que se traduce necesariamente, en que en las diversas leyes de presupuesto hayan incluido los recursos correspondientes a regalías, como ingresos de la Agencia y en suma igual, como gastos".*

La Agencia Nacional de Hidrocarburos en desarrollo de las funciones de recaudo y giro de las regalías y compensaciones, establecidas en los numerales 5.10 y 5.11 del Decreto 1760 de 2003, *"está obligada a realizar los giros al FAEP dentro de los diez días siguientes al recaudo (artículo 2 del Decreto 609 de 1996) y en esa misma ocasión, hace los giros a los demás beneficiarios. Mientras tanto, percibe ciertos rendimientos financieros y asume eventuales pérdidas o ganancias cambiarias, sobre las sumas recaudadas, antes de hacer tales giros. (...)"*. (Subrayado fuera de texto)

*"La Agencia entiende que los recaudos que hace de las regalías son recursos que pertenecen al Estado<sup>1</sup> el cual a través de normas legales, le ha dado la tarea de recaudarlos y distribuirlos a varias entidades, y que por lo tanto, los recaudos que hace son ingresos propios suyos, sin perjuicio de que deba destinarlos, en seguida, a realizar un gasto ordenado por la ley, esto es, a transferirlo a las entidades territoriales (o cuentas de estas en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera) y al Fondo Nacional de Regalías. (Subrayado fuera de texto)*

*Este punto de vista ha sido confirmado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Congreso de la República, en la medida en que las diversas leyes de presupuesto han incluido, dentro de los ingresos de la Agencia, la suma correspondiente a las regalías. La Ley 848 de 2003 y la Ley 921 de 2004, son ejemplo de ello. (...).*

*La Corte ha dicho que, por lo general, debe entenderse que el Estado no es lo mismo que la Nación, en cuanto el Estado incluye a la Nación y a otras entidades, sin perjuicio de que, en algunos casos, los términos puedan considerarse equivalentes. (...)"*

*Para sustentar este argumento la Agencia Nacional de Hidrocarburos expone que la Sentencia de la Corte Constitucional C-580 de 1999 expresa: "A la Nación le corresponde la regulación y gestión de las regalías, pues de esa manera se logra un beneficio global equitativo para todos los colombianos. La Nación debe entonces respetar los derechos de participación y de compensación de las entidades territoriales, y está obligada a distribuir las sumas restantes a las entidades territoriales, por lo cual las autoridades centrales no se benefician directamente de las regalías. Por ende, la gestión de esos recursos no se le confiere a la Nación para que sus beneficios se concentren en el Gobierno central, sino para que pueda haber una distribución equitativa de las regalías, que sea acorde con el desarrollo armónico de las regiones (CP art. 334), para lo cual la Constitución ha previsto precisamente la existencia del "Fondo Nacional de Regalías" (CP art. 361). Por su parte, a las entidades territoriales les corresponde el goce final del producto de esos recursos..." (Subrayado fuera de texto)*

*De lo anterior concluye la entidad que "el sistema global, general, de regalías no se diseñó para beneficio directo de la Nación, como persona jurídica, (...). Pero es claro, (...), que ese hecho no se opone a que una entidad nacional, el Fondo Nacional de Regalías, perciba, temporalmente, los rendimientos, seguramente marginales dentro del conjunto, que producen esos recursos". Esto último apoyada en la Sentencia C-938/03 de la Corte Constitucional mediante la cual "hizo, entonces, un examen de "razonabilidad", y determinó que el objetivo de los contratos de auditoría era laudable, y que no habiendo otros recursos para pagar las auditorías, estaba bien pagarlos con los recursos de las regalías", lo que le permite interpretar que "desde la perspectiva de esta sentencia, las entidades administradoras de los recursos de regalías, pueden hacer, con ellos, gastos*

---

<sup>1</sup> Adelante explicaré cómo la jurisprudencia constitucional, y en particular la sentencia C-628 de 2003 de la Corte Constitucional, de la cual fue ponente Jaime Araujo Rentería, explica las relaciones entre ambos conceptos para estructurar el régimen de las regalías. En esta sentencia, la Corte haciendo varias precisiones, sostiene que "la discusión sobre la diferencia entre Nación y Estado resulta irrelevante. De suerte que la palabra Nación debe tomarse como equivalente de la palabra Estado, para estos efectos...."

*destinados a asegurar que las regalías cumplen los propósitos que la Constitución y la ley les asignan (...)* (Subrayado fuera de texto)

Como conclusión de la primera parte de la comunicación enviada, denominada aspectos constitucionales, expresa la entidad que: *"la jurisprudencia constitucional declara que las regalías son propiedad del Estado, no de la Nación ni de las entidades territoriales; que la Nación está encargada de su recaudo y gestión; y que, antes de hacer las transferencias a las entidades beneficiarias, las entidades que manejan los recursos pueden aprovecharse de sus rendimientos y hacer gastos destinados a facilitar la mejor operación del conjunto del sistema"*.

En la tercera parte del documento denominada *"Aspectos legales"*, apoyada en la función de recaudo asignada en el numeral 5.10 del Decreto 1760 de 2003, interpreta que dado que las regalías y compensaciones corresponden al Estado, *"para estos efectos específicos, la Agencia es el Estado."* (Subrayado fuera de texto)

Sustenta esta afirmación en las siguientes normas:

1. El artículo 14 de la Ley 209 de 1995, mediante la cual se crea y reglamenta el funcionamiento del Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera, establece: *"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. (...)"*. Por ende, si *"solo son ingreso para las entidades beneficiarias cuando se produzca de modo "efectivo" a favor suyo los reintegros a que tienen derecho, ¿En qué patrimonio público están esos recursos antes de tal momento?"*.
2. El literal a) del artículo 11 del Estatuto Orgánico del Presupuesto contenido en el Decreto 111 de 1996 señala que: *"El Presupuesto General de la Nación se compone de las siguientes partes: a) El Presupuesto de Rentas contendrá (...) y los ingresos de los establecimientos públicos del orden nacional"*. En tal sentido, el Estatuto Orgánico de Presupuesto *"no admite la posibilidad de que haya ingresos efectivamente percibidos por una entidad pública, que no hayan de incorporarse en un presupuesto"*. (Subrayado fuera de texto). Por tanto, *"si los recursos recaudados por regalías, en la parte que corresponde a retenciones para el FAEP, no son ingresos de las entidades beneficiarias del Fondo sino cuando se les hagan reintegros de tales sumas, ¿en qué presupuesto deben aparecer tales ingresos?"*.

Ahora bien, el inciso segundo del artículo 1º de la Ley 209 de 1995 *"impide entender que los recursos son, mientras tanto, propiedad de la Nación"*. Por tanto, concluye que *"tales recursos son ingresos en el Presupuesto de la Agencia"*. (...). Lo anterior *"no quiere decir que sean "propiedad" de la Nación"*, por cuanto el parágrafo 1 del artículo 16 del Estatuto Orgánico del Presupuesto contenido en el Decreto 111 de

1996 aclara que *"sólo los "excedentes financieros" de los establecimientos públicos pertenecen a la Nación"*.

Respecto a la propiedad de los rendimientos, sustentado en los artículos 30, 717, 718, 793, 801, 1141, 1143 y 1144 del Código Civil expresa la entidad que: *"Entiende, también la Agencia que, siendo propiedad suya transitoria los dineros recaudados por regalías, los rendimientos financieros que producen esos dineros durante el poco tiempo que están en su poder le pertenecen también"*.

Menciona también la entidad el estudio legal presentado por Estudios Palacio Lleras S.A. y el Estudio Presupuestal, Cambiario y de Tesorería elaborado por Betainvest Banca de Inversión, de los cuales extractamos lo siguiente:

Para efecto de determinar la sinonimia entre Estado y Nación, en relación con la titularidad de las regalías, retoma un aparte de la Sentencia C-628/03 de la Corte Constitucional que expresa: *"Siendo claro que con arreglo al artículo 332 superior el Estado es el propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, la discusión sobre la diferencia entre Nación y Estado resulta irrelevante. De suerte que la palabra Nación debe tomarse como equivalente de la palabra Estado para estos efectos. Asimismo, recordando que de acuerdo con la Constitución y la jurisprudencia de esta Corte los destinatarios de las regalías son las entidades territoriales y no el Estado, cualquier discusión al respecto no tiene cabida frente a la expresión examinada, dada la equivalencia existente entre los términos Nación y Estado, según se ha visto"*.

En cuanto al recaudo de las regalías provenientes de la explotación de hidrocarburos señala: *"La función de recaudo que asigna la ley a la Agencia tiene connotaciones especiales, que hacen de este ente no solo un agente recaudador, sino que la Agencia es la entidad del Estado que tiene el derecho a recibir las regalías y compensaciones en su nombre (...)"*.

Y en cuanto a la clasificación presupuestal de los ingresos provenientes de las regalías señala: *"(...), los recursos que por este concepto reciba la Agencia se clasifican como ingresos propios, de conformidad con las normas orgánicas del presupuesto, (...). Los recursos provenientes de las regalías y compensaciones por la explotación de hidrocarburos los recibe actualmente la Agencia como transferencias de ECOPETROL, de conformidad con el párrafo segundo del Decreto 1760 de 2003 (...). Estas transferencias se incorporan al presupuesto de la Agencia como recursos propios, y no como aportes o transferencias de la Nación. De estudio (sic) del presupuesto de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, se desprende que la ley considera recursos propios las transferencias que recibe por regalías y compensaciones; también se observa que no figuran en su presupuesto aportes ni transferencias de la Nación. No obstante, pese a esta interpretación, no puede dejarse de lado la sentencia del Consejo de Estado del 8 de junio de 2000, a la cual hice referencia en torno a la propiedad de las regalías y compensaciones, que contiene una tesis distinta a la aquí expuesta y a la que sostiene la Corte Constitucional. En estas condiciones, hay un riesgo legal con la tesis de esa sentencia, por lo cual recomiendo contar con conceptos de la Dirección General de*

*Presupuesto o del Consejo de Estado – Sala de Servicio Civil, que definan hacia el futuro una posición sobre el particular”.*

Por su parte, la sentencia del Consejo de Estado del 8 de junio de 2000 hace referencia a que las rentas de las regalías son recursos propios de las entidades territoriales.

En cuanto a la función de recaudo de las regalías y compensaciones, asignada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos, el estudio de Estudios Palacio Lleras S.A. expresa: *“La función de “recaudo” implica el cobro de las regalías a los que están obligados a su pago; pero además, generalmente se entiende que estas entidades solo tienen una función de administrador temporal de los recursos. (...). El caso del recaudo de las regalías provenientes de hidrocarburos por parte de la Agencia es distinto. En primer término, la Ley 141 de 1994, únicamente en relación con las regalías provenientes de la exploración y explotación de hidrocarburos, no asigna participación al recaudador para sufragar los costos de manejo y administración (...).”*

Por otra parte, *“la Ley 756 de 2002 contiene disposiciones relacionadas con el presupuesto y con los rendimientos financieros que generan (...). Estas disposiciones ordenan que los rendimientos financieros (...) pertenecen al Fonpet (sic)”* no siendo así para los recursos que recauda la Agencia Nacional de Hidrocarburos: *“los recursos de regalías siguen el régimen general de los rendimientos de los recursos de los establecimientos públicos”. (..)”* *“En segundo lugar, (...) los recursos provenientes de las regalías de hidrocarburos “se reflejan en el presupuesto de la Agencia” y son rentas que se consideran “rentas propias” de la Agencia. Por todo lo anterior, considero que la función de recaudo que tiene la Agencia en relación con las regalías no la realiza en nombre de un tercero, sino para su propio patrimonio, sin perjuicio de tener la obligación legal de transferir con cargo (sic) su patrimonio el valor de las regalías que determine la ley”.*

Como conclusiones del Estudio efectuado por la firma Estudios Palacio Lleras S.A. extractamos las relacionadas con el tema que nos ocupa:

1. *“La Ley asigna a la Agencia Nacional de Hidrocarburos el manejo de las regalías y compensaciones provenientes de la explotación de hidrocarburos en nombre del Estado, pero no excluye a ECOPETROL de esta función, la que comparten estas dos entidades en la forma prevista por la Ley.*
2. *Las normas de creación de la entidad establecen que el régimen presupuestal de la Agencia es el de los establecimientos públicos del orden nacional.*
3. *Dado el régimen presupuestal de la Agencia, la aprobación y modificación de su presupuesto le compete al Congreso Nacional.*
4. *Los ingresos provenientes de las regalías y compensaciones por la explotación de hidrocarburos se incluyen en el presupuesto de la Agencia por mandato legal.*
5. *Según las normas orgánicas de presupuesto, los ingresos provenientes de las regalías y compensaciones por la explotación de hidrocarburos que recibe la Agencia son rentas propias para efectos presupuestales, que ingresan a su patrimonio.*

6. *De igual forma, son rentas propias, que ingresan a su patrimonio, las transferencias que recibe de ECOPETROL en virtud del contrato interadministrativo suscrito el seis de enero de 2004.*
7. *Los rendimientos de las rentas propias de la Agencia son recursos de capital de la Agencia, que se deben incluir en el presupuesto para disponer de ellas, sin perjuicio de las reglas de distribución de excedentes de los establecimientos públicos del orden nacional.*
8. *(...)*
11. *La interpretación de la Sección tercera del Consejo de Estado distinta de la que ha definido la Corte Constitucional en relación con la propiedad de las regalías y compensaciones crea un riesgo jurídico sobre el manejo de los recursos.*
12. *Para mitigar este riesgo, la Agencia puede solicitar conceptos adicionales de la Dirección General de Presupuesto y por intermedio del Ministro de Minas y Energía, puede solicitar concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado sobre el particular”.*

## **CONSIDERACIONES**

La Contaduría General de la Nación se pronunció respecto al reconocimiento y revelación de las regalías y compensaciones como ingresos y gastos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, fundamentada en lo siguiente:

El artículo 332 de la Constitución Política establece que: “El Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, sin perjuicio de los derechos adquiridos y perfeccionados con arreglo a las leyes preexistentes”. (Subrayado fuera de texto).

Consecuente con lo anterior, en la Sentencia T-141/94 la Corte Constitucional establece que *“La Carta Política no reconoce un derecho de propiedad al departamento, al municipio productor o al puerto marítimo o fluvial sobre la regalía, puesto que, como se ha visto, las entidades territoriales del Estado, al no ser propietarias del recurso natural no renovable, tampoco lo son de los beneficios que de la extracción de los mismos se deriven”*. En la misma Sentencia enuncia la diferenciación entre los términos “Regalía” y “Participación” al señalar: *“Aunque el legislador utiliza indistintamente los conceptos ‘REGALIAS’ y ‘PARTICIPACIONES’, la Sala tiene la cabal comprensión del universo estricto y jurídico de cada uno de ellos, pues la primera es el derecho que le corresponde al Estado en la explotación de los recursos petrolíferos de su propiedad y la segunda es la cesión que éste hace a los ENTES TERRITORIALES, en cuyas áreas se encuentran los yacimientos que son explotados”*.

En tal sentido es claro, para la Contaduría General de la Nación, en primer lugar, que la titularidad de las regalías se radica en cabeza del Estado y, en segundo lugar, que los recursos recibidos por las entidades territoriales constituyen una participación por regalías, tal como lo establece el artículo 360 de la Constitución Política.

Esta interpretación ha sido planteada por la Corte Constitucional en reiterada

jurisprudencia: "Sentencia C-075/93 (MP. Alejandro Martínez Caballero); T-141/94 (MP. Vladimiro Naranjo Mesa); C-179/94 (MP. Carlos Gaviria Díaz); C-567/95 (MP. Fabio Morón Díaz); C-593/95 (MP. Fabio Morón Díaz); C-036/96 (MP. José Gregorio Hernández Galindo); C-691/96 (MP. Carlos Gaviria Díaz); C-028/97 (MP. Alejandro Martínez Caballero); C-219/97 (MP. Eduardo Cifuentes Muñoz); C-221/97 (MP. Alejandro Martínez Caballero); C-128/98 (MP. Fabio Morón Díaz); C-402/98 (MP. Fabio Morón Díaz); C-447/98 (MP. Carlos Gaviria Díaz); C-299/99 (MP. Fabio Morón Díaz). Según la jurisprudencia constitucional, los derecho de participación se traducen en "un porcentaje sobre la regalía que el Estado les cede a [las entidades territoriales] por intermedio de la ley Sentencia T-141/94 (MP. Vladimiro Naranjo Mesa)".

Basado en estas precisiones se ha instruido a las entidades territoriales a través de la doctrina emitida para registrar una "participación por regalías" y no ingresos por regalías.

Ahora bien, dado que la Agencia Nacional de Hidrocarburos es una Unidad Administrativa Especial, adscrita al Ministerio de Minas y Energía y, por ende, una entidad del orden nacional, en cuyo Decreto de creación le fue asignada la función de recaudo y giro de las regalías y compensaciones a su beneficiarios y no como parte de su patrimonio, con base en los fundamentos expuestos anteriormente, entendimos que la entidad no representa al Estado para estos efectos.

Sin embargo, dado que no existe un ente que represente al Estado, titular de los recursos de regalías, para que contabilice los Ingresos por este concepto y dada la interpretación de la Agencia Nacional de Hidrocarburos en el sentido de que, como consecuencia de la función asignada de recaudo y giro, para estos efectos específicos la Agencia es el Estado, fundamentada en los estudios realizados por Estudios Palacio Lleras S.A. y el Estudio Presupuestal, cambiario y de Tesorería elaborado por Betainvest Banca de Inversión, en las Sentencias de la Corte Constitucional números 628/03 y 938/03 y en la Leyes de presupuesto de los años 2003 y 2004, procedimos a la revisión del concepto encontrando lo siguiente:

El inciso segundo del artículo 1º de la Ley 209 de 1995, por la cual se crea y reglamenta el funcionamiento del Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera, en el cual se consignan las retenciones efectuadas a los beneficiarios de las regalías y compensaciones, señala: "el traslado de estos recursos al Fondo no significa apropiación de ellos por parte de la Nación". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, dada la posibilidad de la existencia de sinonimia entre las palabras Estado y Nación, lo cual fundamentaría la titularidad de las regalías en cabeza de una entidad del orden nacional, retomamos el aparte de la Sentencia C-628/03 de la Corte Constitucional que se refiere a la demanda de inexecutable de la expresión "de propiedad nacional" contenida en el artículo 16 de la Ley 756 de 2002, el cual efectúa una diferencia clara de los dos términos:

"En esta perspectiva la Corporación iniciará su examen de la expresión "de propiedad nacional", en orden a establecer si existe sinonimia entre las palabras Estado y Nación. Al



respecto afirmó la Corte en sentencia C-221 de 1997: (...) el artículo 182 de la Constitución derogada ordenaba a la ley determinar "los servicios a cargo de la Nación y de las entidades descentralizadas". Ese lenguaje se ha mantenido en la Constitución de 1991, pues la Carta utiliza la palabra Nación cuando se refiere a las competencias propias de las autoridades centrales, mientras que la palabra Estado denota en general el conjunto de todas las autoridades públicas. (...). Por consiguiente, es equivocada la apreciación del demandante según la cual el empleo de la palabra Estado en los artículos 80 y 360 implica obligatoriamente que se trata de competencias y titularidades propias de la Nación, ya que en nuestro orden constitucional la palabra "Estado" no se refiere exclusivamente a la Nación sino que se emplea en general para designar al conjunto de órganos que realizan las diversas funciones y servicios estatales, ya sea en el orden nacional, o ya sea en los otros niveles territoriales.

9- Conforme a lo anterior, la Corte considera que cuando la Carta se refiere al Estado, y le impone un deber, o le confiere una atribución, debe entenderse prima facie que la norma constitucional habla genéricamente de las autoridades estatales de los distintos órdenes territoriales. **Ahora bien ello no impide que en determinadas oportunidades la Carta pueda asimilar, en un precepto específico, las palabras Estado y Nación, y por ende denomine estatal a una competencia nacional o a la titularidad de la Nación sobre un determinado recurso.** Sin embargo, como en principio la Constitución reserva la palabra Estado para hablar del conjunto de autoridades de los distintos niveles territoriales, deberá mostrarse por qué en determinada disposición esa palabra puede ser considerada un sinónimo de Nación. (La Sala destaca).

En líneas posteriores de la misma sentencia dijo la Corporación: 12- Una primera posibilidad hermenéutica sería considerar que, por exclusión, la Nación es la titular de las regalías y de los recursos naturales no renovables, por lo cual habría que concluir que la Constitución se refiere a la Nación cuando establece que la explotación de un recurso natural no renovable "causará a favor del Estado una contraprestación económica a título de regalía" (CP art. 360). Esta interpretación es plausible pues de esa manera podríamos explicar que las regalías no son propiedad privada, ni de las entidades territoriales, y son reguladas por el Congreso. Además, la titularidad nacional de tales recursos parece adecuarse a una de las finalidades del Constituyente en esta materia, a saber, que todos los colombianos deben poder beneficiarse de la explotación de un recurso natural no renovable, y no únicamente los habitantes de determinado departamento o municipio que, por un albur de la naturaleza, poseen tal recurso. Finalmente, esta interpretación parece ser la que mejor se adecua a la tradición jurídica colombiana que, desde el punto de vista territorial, clasifica, conforme a lo señalado por el artículo 80 de la Ley 153 de 1887, a las personas de derecho público en Nación y entidades territoriales.

Sin embargo, la anterior hermenéutica enfrenta dos dificultades, que la hacen inadmisibles. En primer término, si las regalías fueran propiedad de la Nación, no parece muy lógico que ésta no pueda favorecerse de las mismas. En efecto, según la regulación constitucional, las entidades territoriales son quienes finalmente se benefician del producto de las regalías, ya sea por medio de los derechos de participación y de las compensaciones (CP art. 360), o ya sea por la distribución que realiza el Fondo Nacional de Regalías (CP art.

360). De otro lado, desde el punto de vista literal, los artículos 332 y 360 emplean la palabra Estado que, como hemos visto, en general designa al conjunto de autoridades públicas y no únicamente a la Nación....”

13- La Corte analizó entonces los antecedentes de los artículos 332 y 360 y pudo entonces constatar que la utilización de la palabra Estado en estas normas no es una inadvertencia de los constituyentes sino que tiene una finalidad específica profunda. Así, en varias ocasiones los miembros de la Asamblea indicaron explícitamente que en materia de Hacienda Pública la palabra Estado no es un sinónimo de Nación sino que es un concepto más general que engloba a todos los niveles territoriales. (...).

Esta introducción de la palabra Estado tiene además, en materia de regalías, una finalidad clara pues quiere prevenir dos riesgos opuestos. De un lado, los constituyentes pretendieron evitar la centralización nacional de los beneficios derivados de la explotación de los recursos naturales, ya que una tal concentración les parecía incompatible con el espíritu descentralizador de la Carta, pues las regalías eran consideradas uno de los instrumentos más importantes para fortalecer los fiscos de las entidades territoriales. Por ello se trataba de evitar que la Nación se reservara para sí el producto de las regalías (...). De otro lado, la regulación constitucional aprobada en la Asamblea también pretende evitar el riesgo inverso, esto es, que el producto de las regalías sea exclusivo de aquellos municipios o departamentos que, por una casualidad de la naturaleza, tuvieron la fortuna de contar con una riqueza natural, ya que esto es incompatible con la equidad y el logro de un desarrollo regional equilibrado (...).

14- Conforme a lo anterior, es claro que la Asamblea Constituyente evitó atribuir a la Nación la propiedad de los recursos no renovables, para evitar la centralización de sus beneficios, (...). En ese orden de ideas, resulta perfectamente lógico que la titularidad de tales recursos y de las regalías que genera su explotación sea de un ente más abstracto, que representa a todos los colombianos y a los distintos niveles territoriales, esto es, del Estado colombiano como tal, quien es entonces el propietario de los recursos no renovables y el titular de las regalías. (...).

15- La Corte reitera entonces lo señalado en anteriores decisiones Ver las sentencias T141/94, C-567/95 y C-036/96, esto es, que es el Estado como tal quien es el titular de las regalías. (...). Así las cosas, las regalías son del Estado, el cual es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables (CP art. 332), por lo cual la explotación de estos últimos causa en su favor una contraprestación económica definida por la ley (CP art. 360) (...).

Siendo claro que con arreglo al artículo 332 superior el Estado es el propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables, la discusión sobre la diferencia entre Nación y Estado resulta irrelevante. De suerte que la palabra Nación debe tomarse como equivalente de la palabra Estado para estos efectos. Asimismo, recordando que de acuerdo con la Constitución y la jurisprudencia de esta Corte los destinatarios de las regalías son las entidades territoriales y no el Estado, cualquier discusión al respecto no tiene cabida frente a la expresión examinada, dada la equivalencia existente entre los

*términos Nación y Estado, según se ha visto. Por lo tanto, la expresión demandada será declarada exequible en el entendido de que el vocablo "nacional" es equivalente a la palabra "estatal".*

De lo anterior puede deducirse que la palabra "nacional" es equivalente a "estatal" solo para efectos de la revisión de constitucionalidad del término utilizado en el artículo 16 de la Ley 756 de 2002 y no para efectos de asignar la titularidad de las regalías del Estado a la Nación.

Confirma esta interpretación la Sentencia C-938/03 al enunciar: *"las regalías constituyen rentas del Estado, y no de la Nación, entendida como nivel central, con exclusión del departamental, distrital, municipal, regional o provincial"*. Para el efecto enuncia el numeral 14 transcrito en la Sentencia C-628/03 agregando: *"Con todo, se podría objetar a la anterior interpretación que en el régimen jurídico legal colombiano el Estado como tal no es una persona jurídica, por lo cual no podría ser propietario de recursos, ni titular de regalías. Sin embargo, la Corte considera que esa objeción no es pertinente, porque es la ley la que debe ser interpretada a la luz de la Constitución, y no la Constitución a la luz de la ley. Además, como lo ha sostenido la doctrina nacional e internacional, incluso si el ordenamiento legal no reconoce personalidad jurídica al Estado como tal, ésta se sobreentiende pues es un presupuesto de muchas de las construcciones del derecho público y del derecho constitucional. Así, según Planiol y Ripert, "el Estado se considera en todos los países como una persona que representa a la nación entera en su soberanía y en su independencia". Por ello, agregan esos autores, el Estado ha sido calificado de "persona moral necesaria Planiol y Ripert. Tratado práctico de derecho civil francés", Tomo 1, p 69, citado por Jorge Arango Mejía. Derecho Civil. Bogotá: Universidad Nacional y Universidad del Rosario, 1991, p 505. "Y concluye retomando el numeral 15 transcrito en la Sentencia C-628-03.*

Sin embargo, las leyes 848 de 2003 y 921 de 2004, por las cuales se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y la Ley de Apropriaciones para las vigencias fiscales de 2004 y 2005, respectivamente, establecen en sus artículos 56 y 52 el siguiente texto: *"La Agencia Nacional de Hidrocarburos en desarrollo de lo previsto en el Decreto 1760 de 2003, reflejará en su presupuesto las regalías de que trata el artículo 5 de dicho decreto"*. Por lo tanto, el Presupuesto de rentas y ley de apropiaciones refleja las regalías y compensaciones recaudadas y giradas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos como Ingreso Corriente y Presupuesto de funcionamiento, respectivamente.

En relación con los rendimientos financieros generados por la disposición temporal de los recursos en cuentas bancarias mientras se realiza su traslado a las entidades beneficiarias, en concepto 43956 emitido por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público establece: *"En relación con los aportes al Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales, FONPET, (...) los rendimientos financieros que generan estos recursos debido a su permanencia en instituciones financieras pertenecen a las entidades territoriales, y por tal motivo deben ser transferidos al FONPET para cubrir el pasivo pensional de estas entidades conforme a la Ley 549/99"*.

## **CONCLUSIÓN**

Por virtud del artículo 332 de la Constitución Política, el Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables. Así lo ha reiterado la Corte Constitucional en varias sentencias al señalar que el Estado es el titular de las regalías, sin perjuicio que, para otros efectos, exista la posibilidad de sinonimia entre los términos Estado y Nación. De tal suerte, que las regalías no constituyen recursos propios de la Nación, a la cual se le ha dado la función de recaudo y gestión como lo expresa la Agencia Nacional de Hidrocarburos en su comunicación y lo ratifica la Corte Constitucional en su Sentencia C-580 de 1999.

No obstante, las leyes de 848 de 2003 y 921 de 2004, por las cuales se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y la Ley de Apropriaciones para las vigencias fiscales de 2004 y 2005, respectivamente, reflejan las regalías y compensaciones que deben ser recaudadas y giradas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos como Ingreso Corriente y Presupuesto de funcionamiento, respectivamente, dentro del presupuesto de dicha entidad.

En tal sentido, y sobre la base de las Leyes de Presupuesto enunciadas, la Agencia Nacional de Hidrocarburos deberá reconocer en su contabilidad, como Ingreso y como Gasto, los recaudos y giros en desarrollo de la función establecida en el artículo 5.10 del Decreto 1760 de 2003.

Ahora bien, la disposición y manejo de los rendimientos financieros generados como consecuencia de la disposición temporal de los recursos de regalías y compensaciones propiedad del Estado, en cuentas bancarias de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, mientras se trasladan a sus beneficiarios, es una situación que debe resolverse con las instancias correspondientes.

En tal sentido, y dada la vigencia anual de las Leyes por las cuales se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y la Ley de Apropriaciones, se sugiere efectuar las consultas propuestas en las conclusiones del estudio elaborado por la firma Estudios Palacios Lleras S.A. a la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, por intermedio del Ministro de Minas y Energía, sobre la titularidad de las rentas, la representación del Estado por parte de la Agencia y, como consecuencia, la titularidad de los rendimientos financieros generados por los recursos de regalías y compensaciones, para efectos de establecer el procedimiento contable definitivo que deberá aplicar la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en desarrollo de su función de recaudo y giro a los beneficiarios de las regalías.

**CONCEPTO 11092 DE ABRIL 26 DE 2005**

**TEMA: Reconocimiento y revelación**

**SUBTEMA: Capital Intelectual e Ingresos y Gastos**

Doctor  
JULIAN PERTUZ BARRERA  
Contralor Delegado  
Contraloría Delegada para el sector Minas y Energía  
Contraloría General de la República  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20053-11092, en la cual solicita el manejo contable indicado para el reconocimiento y revelación, por parte de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, de la información geológica que reposa en el Banco de Información Petrolera, la cintoteca y la litoteca y para el recaudo y pago de las regalías y compensaciones.

**CONSIDERACIONES**

La Agencia Nacional de Hidrocarburos fue creada mediante el Decreto 1760 de 2003 y en el artículo 5 de este decreto se le asignaron las siguientes funciones: "(...) 5.6 *Administrar la información técnica existente y la que en el futuro se adquiera en el país y asegurar su preservación, integralidad y utilización como materia prima del proceso exploratorio de los hidrocarburos. (...)*

*5.10 Recaudar las regalías y compensaciones monetarias que correspondan al Estado por la explotación de hidrocarburos, y girar a las entidades con derecho a ellas tales recursos.*

*5.11 Efectuar las retenciones de las sumas que por concepto de participaciones y regalías correspondan a las entidades partícipes con destino al Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera, FAEP, hacer los giros y reintegros en los términos establecidos en la Ley 209 de 1995 o en las normas que la sustituyan, modifiquen o adicione. (...)"*

Por su parte, el artículo 11 del Decreto 1760 de 2003 establece que los recursos y patrimonio de la Agencia Nacional de Hidrocarburos estará conformada por:

*"11.1 La información geológica y técnica contenida en el Banco de Información Petrolera, BIP, y los activos asociados, que se escinden de la Empresa Colombiana de Petróleos y*

*que le serán transferidos a título gratuito por esta dentro de los doce (12) meses siguientes a la vigencia del presente decreto.*

*11.2 La información técnica y los activos asociados a la litoteca que se escinden de la Empresa Colombiana de Petróleos y que le serán transferidos a título gratuito por esta dentro de los doce (12) meses siguientes a la vigencia del presente decreto. (...).*

*11.4 El activo originado en la venta de información geológica y técnica contenida en el Banco de Información Petrolera, BIP, y en la litoteca. (...)*”.

En cuanto al reconocimiento y revelación de la Propiedad intelectual, como activo intangible, la Contaduría General de la Nación se ha pronunciado mediante los expedientes 20011-387 y 20049-60271 estableciendo en ellos los requisitos que se deben cumplir para efectos de reconocimiento y las Cuentas habilitadas en el Catalogo General de Cuentas-CGC, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, para su registro.

En cuanto al reconocimiento y revelación del recaudo de las regalías y compensaciones y giro a las entidades beneficiarias, la norma técnica de Ingresos contenida en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP define los ingresos 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. (...)*”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, 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 cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público. (...)*”.

## **CONCLUSIÓN**

Respecto al reconocimiento y revelación de la Propiedad intelectual como activo intangible la Contaduría General de la Nación se ha pronunciado mediante los expedientes 20011-387 y 20049-60271 que anexo a esta comunicación.

En cuanto al recaudo y traslado de los recursos de regalías y compensaciones monetarias a las entidades beneficiarias, en virtud de la función asignada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos en el numeral 5.10 del artículo 5º del Decreto 1760 de 2003, es pertinente aclarar que en estricto sentido, el recaudo de estos recursos no corresponde a un Ingreso para la entidad, por cuanto el recurso recibido no incrementa el patrimonio público de la Agencia Nacional de Hidrocarburos que, en cumplimiento de dicha función, actúa como intermediaria. En el mismo sentido, los giros efectuados a los beneficiarios de las regalías y compensaciones no corresponden a un gasto para la entidad porque no tienen como contraprestación la obtención de algún bien o servicio, ni reduce su patrimonio público.

**CONCEPTO 11528 DE ABRIL 27 DE 2005**

**TEMA: Cargos Diferidos**

**SUBTEMA: Amortización**

Doctor  
ABELARDO MALDONADO MALDONADO  
Representante Legal  
Centro de Diagnóstico Automotor de Boyacá Ltda.  
Duitama, Boyacá

**ANTECEDENTES:**

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20053-11528, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada.

En su comunicación informa lo siguiente:

De acuerdo con el trabajo realizado por el Contador y el Revisor Fiscal en el año 2000, se determinó que no se realizaron los ajustes por inflación al Patrimonio, lo cual generó una renta líquida mayor a la real y un mayor pago de impuestos a la DIAN en los años 1995, 1996, 1997 y 1998.

En el año 2000 se procedió a corregir la declaración de renta del año 1998, sin embargo no fue aceptada por la DIAN, por cuanto estaba en firme al igual que las declaraciones de años anteriores. Se corrigió la declaración del año 1999, en la cual se incluyeron los ajustes de los años 1995, 1996, 1997 y 1998 como una deducción que no había sido incluida en las respectivas declaraciones que ya estaban en firme.

La inclusión de esta deducción arrojó una pérdida por \$131.694.000 y generó la probabilidad de recuperar en impuestos un valor de \$46.093.000, más una contribución de \$14.000.000 del año 1996 que no se había solicitado como deducción. Con estos indicios se determinó llevar a cabo la corrección a la contabilidad, con el fin de determinar y reflejar la realidad financiera de la Empresa.

Dada esta situación, se registró un activo diferido por valor de \$63.289.000, que representa el posible valor que se podría llegar a recuperar ante la DIAN.

En el año 2002 la DIAN requirió a la Empresa para depurar la pérdida líquida reflejada en la declaración de renta del año 1999, que contablemente significaría castigar \$63.289.000 que ya se habían reconocido.

Por Junta de Socios en el año 2002 se aprobó contratar un asesor jurídico para estudiar el caso y evaluar la posibilidad de recuperar este valor. Actualmente, el proceso está en el Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Tunja.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que estos valores afectan la situación patrimonial de la empresa y no representan un derecho cierto, sino una estimación de un valor a recuperar, e implica incertidumbre con relación a este posible derecho por cuanto corresponden a valores de costos y gastos de períodos en firme y que no fueron declarados en su momento para disminuir la renta líquida de los períodos respectivos, se amortizó durante el año 2004, atendiendo el concepto del asesor jurídico, la Ley 716 de 2001 y el principio de Prudencia.

En los Estados Financieros a 31 de diciembre de 2004 este valor está registrado en Cuentas de Orden Contingentes Acreedoras, teniendo en cuenta la dinámica de las mismas, así como su revelación en notas a los Estados Contables.

Por tanto, solicita concepto si los procedimientos realizados se ajustan a las normas legales vigentes o en su defecto qué acciones se pueden realizar para aclarar las dudas ante la Junta de Socios.

## **CONSIDERACIONES**

El principio de Prudencia, presentado en el numeral 1.2.6.7 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, 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. 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".*

La descripción de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS establece que 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.*



*(...) La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman las cuentas 2208 – Deuda pública interna de largo plazo<sup>2</sup>, 2401 – Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406 - Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior (...)*”.

Por su parte, las normas técnicas relativas a las Cuentas de Orden expresa 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. Incluye igualmente, el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable y la utilizada para propósitos tributarios.*

*(...) 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”.*

En este sentido, es preciso aclarar que no es correcto registrar un ingreso potencial como un activo diferido. Esta clase de activos se relacionan con costos y gastos incurridos para adquirir bienes o servicios, que proveerán beneficios futuros, y por tal razón deberán amortizarse durante los períodos en los cuales se espera percibirlos.

Además, teniendo en cuenta el principio de Prudencia, deberán registrarse únicamente los ingresos realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna, como el proceso que se adelanta ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en el caso específico de su consulta. Estas situaciones deberán reconocerse en Cuentas de Orden, dado que son hechos o circunstancias que pueden llegar a afectar la situación financiera del ente público y materializarse como un derecho u obligación dependiendo de la decisión final.

## **CONCLUSIÓN**

De acuerdo con la descripción de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y la situación incierta del saldo presentado, no fue correcto realizar el registro del ingreso potencial en ésta cuenta. Por tanto, consideramos que la decisión de eliminar el cargo diferido y reconocer el valor en Cuentas de Orden Contingentes, mientras se adelanta el proceso ante la instancia correspondiente, es el tratamiento contable adecuado, al ser coherente con el principio de Prudencia y con la naturaleza de dichas cuentas.

---

<sup>2</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, la nueva denominación de esta cuenta es OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO.

**CONCEPTO 17270 DE MAYO 10 DE 2005**

**TEMA: Información Financiera**

**SUBTEMA: Administración Recursos Públicos en las Cámaras de Comercio**

Doctor  
LUIS FERNANDO REYES RAMÍREZ  
Bogotá D.C

**ANTECEDENTES**

Con respecto a su comunicación radicada con el expediente 20054-17270, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada.

Solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Las cámaras de comercio pueden preparar y ejecutar presupuestos con los dineros públicos que recaudan y manejan, por el sistema de causación, como si fuera el estado de resultado?
2. ¿Los excedentes de los dineros públicos pueden aumentar el patrimonio de las cámaras de comercio?
3. ¿Las cámaras de comercio pueden, con los dineros públicos que manejan ejecutar partidas en la sección de egresos tales como depreciaciones, provisiones y amortizaciones?

**CONSIDERACIONES**

Para responder al punto 1) de su consulta, debemos remitirnos al artículo 91 del Código de Comercio, el cual dispone que "*Los gastos de cada Cámara se pagarán con cargo a su respectivo presupuesto...*"

De otra parte el numeral 6º del Instructivo para la práctica del control fiscal en las Cámaras de Comercio versión 2 de la Contraloría General de la República – CGR relacionado con el manejo de subcuentas establece que "*Las Cámaras de Comercio deben ejecutar su presupuesto y determinar su estado de resultados por el sistema de causación a nivel de subcuentas y al mantener los recursos públicos en cuentas bancarias separadas, que permitan la identificación del manejo e inversión de los dineros provenientes de las funciones públicas.* (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, tal como lo establecen las normas precitadas, es perfectamente viable que las Cámaras de Comercio preparen y ejecuten presupuestos con los dineros públicos que administran, por el sistema de causación.

En relación con el punto 2) de su consulta, nos debemos referir a la Sentencia C-167 de la Corte Constitucional, en la cual se concluye que *"(...) para esta Corporación es racional entender que si el registro mercantil implica la prestación de un servicio público, su financiamiento debe asegurarse mediante un ingreso percibido por la cámara de comercio en forma de tasa, cuyo destino no es el acrecentamiento del patrimonio de la entidad, tal como lo entiende el libelista, sino para asegurar la adecuada prestación de este servicio público, vale decir para la recuperación del costo total o parcial del servicio, que es consustancial a la naturaleza de este ingreso público"*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, El numeral 6º del Instructivo Manejo de subcuentas establece: *"(...) En ningún caso los bienes que se adquieran con recursos públicos podrán acrecer el patrimonio privado de las Cámaras."*

*Los intereses y rendimientos que produzcan los dineros públicos serán también para todos los efectos de naturaleza pública"*.

De lo anterior se infiere que los excedentes generados por los recursos públicos, en ningún caso deben formar parte del patrimonio de las Cámaras de Comercio.

En relación con el punto 3) de su consulta, el numeral 4.1 del Instructivo para la práctica del control fiscal en las Cámaras de Comercio versión 2 de la Contraloría General de la República – CGR, en lo referente a la relación de conexidad define que *"Los actos conexos que sirvan de apoyo para el ejercicio de las funciones públicas se someterán a la misma regla."*

*Es así como la Contraloría verificará que los honorarios, los intereses financieros, las provisiones de inversiones, las amortizaciones, las depreciaciones, los impuestos, los servicios públicos, los salarios, las indemnizaciones laborales, las campañas publicitarias y los demás gastos, que se hayan sufragado con cargo a los recursos de origen público guarden conexidad con las funciones que pueden atenderse con dichos recursos"*.

*"(...) En ningún caso podrán utilizarse los recursos provenientes de las funciones públicas para atender los compromisos privados gremiales de las Cámaras"*.

Tal como se puede colegir del análisis anterior, las cámaras de comercio si pueden ejecutar partidas relacionadas con las depreciaciones, provisiones y amortizaciones con los recursos públicos que administran, siempre y cuando guarden conexidad con las funciones públicas que desarrollan éstas entidades.

## **CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. De acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio y el Instructivo para la práctica del control fiscal en las Cámaras de Comercio versión 2 de la Contraloría General de la República –CGR, las Cámaras de Comercio pueden preparar y ejecutar presupuestos con los dineros públicos que administran, por el sistema de causación.

2. Tal como lo establece el Instructivo para la práctica del control fiscal en las Cámaras de Comercio versión 2 de la Contraloría General de la República – CGR , los excedentes generados por los recursos públicos, en ningún caso deben formar parte del patrimonio de las Cámaras de Comercio.

3. Las cámaras de comercio si pueden ejecutar partidas relacionadas con las depreciaciones, provisiones y amortizaciones con los recursos públicos que administran, siempre y cuando guarden conexidad con las funciones públicas que desarrollan éstas entidades.

**CONCEPTO 23120 DE MAYO 17 DE 2005**

**TEMA: Presentación de información**

**SUBTEMA: Aproximación de centavos**

Doctor  
JORGE ALBERTO URIBE ECHAVARRIA  
Ministro de Defensa Nacional  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20055-23120, en la cual solicita se estudie la posibilidad de no utilizar cifras decimales para el Ministerio de Defensa Nacional, en los procesos de ejecución de recursos presupuestales, presentación, rendición de informes y estados financieros, por los motivos que se exponen a continuación:

- Las cifras que se manejan en el Ministerio pueden alcanzar niveles de billones de pesos.
- La herramienta tecnológica en la cual se soporta el sistema SILOG, no presenta los campos suficientes para el registro de estas cifras.

- Existen normas en el Estado Colombiano que eliminan la utilización de decimales, como es el caso del Estatuto Tributario que establece que la liquidación de impuestos debe ajustarse al peso e incluso las declaraciones se deben presentar en miles de pesos.

## CONSIDERACIONES

El numeral 13 del artículo 150 de la Constitución Política establece que *"Corresponde al Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...) Determinar la moneda legal, la convertibilidad y el alcance de su poder liberatorio, y arreglar el sistema de pesas y medidas"*.

El artículo 8º de la Ley 31 de 1992 señala que *"La moneda legal expresará su valor en pesos de acuerdo con las denominaciones que determine la Junta Directiva del Banco de la República y será el único medio de pago de curso legal con poder liberatorio ilimitado"*.

En estos términos, corresponde al Congreso de la República en desarrollo de su función de expedir las leyes determinar la moneda legal, la cual expresa su valor en pesos, por tanto es quien debe establecer por medio de dichas leyes la factibilidad de eliminar los centavos.

De otra parte, el literal e) del artículo 2º de la Ley 87 de 1993, establece como uno de los objetivos del Sistema de Control Interno *"Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;"*

A su vez, el artículo 4º de la mencionada ley relacionado con los elementos para el Sistema de Control Interno 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: (...) b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;"*

Por tanto, en consideración de lo anterior para el caso de la implementación del nuevo software en el Ministerio de Defensa Nacional, y dado que la potestad para establecer la moneda legal corresponde al Congreso a través de la expedición de leyes, la Contaduría General de la Nación no es competente para establecer la posibilidad de no presentar centavos en los registros contables originales.

No obstante, la entidad en desarrollo del Sistema de Control Interno como responsable y autónoma en la administración y control de sus procesos, para efectos de asegurar la confiabilidad de sus informes y registros, dentro de sus políticas puede establecer que en la adquisición de bienes, servicios y demás transacciones que realice y representen un derecho o una obligación; las facturas, cuentas de cobro, títulos valores y demás documentos sean expedidos por los terceros en cifras aproximadas al peso y así no presentar centavos en el registro de su contabilidad y en sus estados financieros.

Por su parte, el numeral 3.2.1.1. DILIGENCIAMIENTO DE LA INFORMACIÓN de los Procedimientos Relativos a la Presentación de Información del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública-PCGP establece que *"La información contable que*

*debe remitirse a la Contaduría General de la Nación deberá ajustarse a las siguientes reglas y requisitos:*

*MODELO CGN-96-001            CATÁLOGO DE CUENTAS*

*(...) En la celda D7, debe ir el título "VALORES EN MILES DE PESOS".*

Por tanto, la información reportada por las entidades a la Contaduría General de la Nación debe ser presentada en miles de pesos.

## **CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto se concluye que para el caso de la implementación del nuevo software en el Ministerio de Defensa Nacional, y dado que la potestad para establecer la moneda legal corresponde al Congreso a través de la expedición de leyes, la Contaduría General de la Nación-CGN no es competente para establecer la posibilidad de no presentar centavos en los registros contables originales. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que para efectos de presentación de información la CGN ha establecido que las cifras se presenten en miles de pesos, lo cual no implica que se alteren los registros originales.

No obstante, el Ministerio de Defensa Nacional en desarrollo del Sistema de Control Interno como responsable y autónomo en la administración y control de sus procesos, para efectos de asegurar la confiabilidad de sus informes y registros, dentro de sus políticas puede establecer que en la adquisición de bienes, servicios y demás transacciones que realice y representen un derecho o una obligación, las facturas, cuentas de cobro, títulos valores y demás documentos sean expedidos por los terceros en cifras aproximadas al peso y así no presentar centavos en el registro de su contabilidad y en sus estados financieros.

De otra parte, es importante que el Ministerio consulte si para efectos del registro en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF es viable la posibilidad de no utilizar centavos en el registro de las diferentes transacciones.

**CONCEPTO 15281 DE MAYO 18 DE 2005**

**TEMA: Reconocimiento y registro**

**SUBTEMA: Fondo de capitalización social**

Doctora  
LUCENY SALAZAR MONSALVE  
Directora de Contabilidad  
Empresas Municipales de Cali EMCALI EICE ESP  
Santiago de Cali – Valle del Cauca

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20054-15281, en la cual solicita el tratamiento contable para el reconocimiento y registro del aporte del 2% por parte de los usuarios para el Fondo de capitalización social.

Informa la entidad que *"firmo (sic) convenio de ajuste financiero, operativo y laboral para la reestructuración de acreencias, en cuyo convenio se convino aporte de usuarios. Adicionalmente celebros (sic) contrato de encargo fiduciario de recaudo, administración garantía (sic) pago y para el manejo del Fondo de Capitalización Social cumpliendo con el artículo 13 de la Ley 812 de 2003"*.

*"EMCALI destinara (sic) los recursos exclusivamente a cumplir con el Plan de Inversiones, de conformidad con lo previsto en el Convenio. El fondo de Capitalización Social (Fiducia) expedirá certificados representativos de los aportes que tendrán un plazo inicial de vencimiento de (5) años, antes del cual solo podrán ser transados entre los mismos usuarios, el fondo reconocerá a los usuarios un interés anual corriente equivalente al DTF más (2) puntos porcentuales y remitirá el valor de los intereses a EMCALI, quien los abonará a la factura de servicios públicos". (sic)*

*"Cabe resaltar que algunos clientes de los que se le factura el concepto en el mes no realicen el pago de la factura, por tanto existen dos momentos que deben diferenciarse en el registro (facturación y recaudo)"*.

**CONSIDERACIONES**

El artículo 13 de la Ley 812 de 2003 regula la posibilidad de crear Fondos de Capitalización Social al establecer: *"Podrán constituirse Fondos de Capitalización Social como mecanismos de recuperación, estabilización y capitalización de las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios existentes o que se constituyan, que permitan facilitar el desarrollo*

*de soluciones empresariales con objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio. A través de estos Fondos se podrán canalizar hacia las empresas de servicios públicos las inversiones efectuadas en aquellos por toda clase de personas incluyendo, entre otros, usuarios, trabajadores de tales empresas, acreedores, inversionistas privados, la Nación, cuando esta lo estime conveniente, y otras entidades públicas. PARÁGRAFO 1o. Estos Fondos se podrán constituir como patrimonios autónomos administrados por entidades fiduciarias, (...)*”.

Por su parte, el artículo 151 de la Ley 142 de 1994, modificado por el artículo 131 de la Ley 812 de 2003, establece: *"En el contrato de Condiciones Uniformes se podrá establecer que una parte del pago de los servicios públicos confieran al suscriptor o al usuario el derecho a adquirir acciones o partes de interés social en las empresas oficiales, mixtas o privadas. Así mismo, en dichos contratos se podrá establecer que una parte del pago de los servicios públicos otorgue a los suscriptores o usuarios el derecho a participar en los Fondos de Capitalización Social que se constituyan, para la prestación de los servicios públicos de los cuales son beneficiarios".* (Subrayado fuera de texto).

La cláusula trigésima novena del *"contrato de condiciones uniformes del servicio público domiciliario de telefonía pública básica conmutada para usuarios industriales y comerciales y residenciales con Empresas Municipales de Cali -EMCALI E.I.C.E. ESP"*, establece que: *"(...) No se generará mora respecto del aporte del usuario al Fondo de Capitalización Social"*. Por su parte, la cláusula cuadragésima quinta del contrato mencionado establece: *"(...) Las facturas no prestan mérito en lo que respecta al Aporte del Usuario al Fondo de Capitalización Social"*.

El numeral 1.2.7.1.2 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública establece: *"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"*.

De otra parte, el numeral 1.2.7.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden, contenido en el Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-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. (...)"*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC contiene las cuentas que se describen a continuación:

La Cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS, descrita como: *"Derechos a favor del ente público, originados en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de su cometido estatal. (...)"*.



La Cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS<sup>3</sup>, descrita 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. (...)*".

La Cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS<sup>4</sup>, 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. (...)*".

La Cuenta 5805-FINANCIEROS que describe como: "*Valor de los gastos incurridos por el ente público, provenientes del manejo del portafolio de inversiones, la amortización del descuento en colocación de títulos, el sostenimiento en bolsa y registro, entre otros. (...)*".

## **CONCLUSIÓN**

De conformidad con lo previsto en el artículo 151 de la Ley 142 de 1994, modificado por el artículo 131 de la Ley 812 de 2003, los suscriptores o usuarios de servicios públicos domiciliarios podrán participar en los Fondos de capitalización social creados como mecanismo de recuperación, estabilización y capitalización de las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios.

Aunque dichos aportes son relacionados en la factura del servicio, a pesar de ser establecido legalmente, no es obligatorio por cuanto el Contrato de condiciones uniformes establece que el pago extemporáneo no genera intereses de mora ni la factura por este concepto presta mérito ejecutivo. De ser así, la entidad puede realizar el control de la facturación por este concepto a través de las Cuentas de Orden, en el Grupo 83-DEUDORAS DE CONTROL, Cuenta 8312-DOCUMENTOS ENTREGADOS PARA SU COBRO, Subcuenta 831203-FACTURAS, con contrapartida en la Subcuenta 891504-DOCUMENTOS ENTREGADOS PARA SU COBRO.

Por el contrario, si el aporte de los suscriptores o usuarios es obligatorio, con la expedición de la factura se configura un derecho de cobro que podrá ser registrado en la Cuenta 147010-APORTES DE CAPITAL POR COBRAR, reconociendo el Pasivo correspondiente, en la Cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, Subcuenta 245501-SERVICIOS<sup>5</sup>.

Con el extracto o informe del recaudo presentado por la entidad fiduciaria, se efectuará el reconocimiento y revelación de los recursos entregados en administración, así:

---

<sup>3</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, la nueva denominación de esta cuenta es DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

<sup>4</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, la nueva denominación de esta cuenta es DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA.

<sup>5</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, la nueva denominación de esta cuenta es PARA SERVICIOS.

En el evento en que se haya registrado, para efectos de control, en Cuentas de Orden, se disminuirán las mismas en el valor del recaudo y se procederá al reconocimiento y revelación de los entregados en la Cuenta 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, Subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN<sup>6</sup>, con contrapartida en la Cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, Subcuenta 245501-SERVICIOS.

Ahora bien, si con base en la facturación y el derecho cierto de cobro, la entidad ha registrado la Cuenta por cobrar por el aporte del usuario o suscriptor, registrará su recaudo cancelando dicha cuenta por cobrar y registrando el valor de los recursos que conforman el Fondo de Capitalización Social en la Cuenta 1425-DEPOSITOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, Subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN.

En cuanto al reconocimiento y revelación de la causación de los intereses que el Fondo de capitalización debe reconocer a los usuarios y suscriptores debe efectuarse en la Cuenta 5805-FINANCIEROS, Subcuenta 580534-INTERESES SOBRE DEPÓSITOS EN ADMINISTRACIÓN<sup>7</sup> con contrapartida en la Cuenta por cobrar por el servicio prestado, es decir, afectando la Cuenta 1408- SERVICIOS PÚBLICOS, en la Subcuenta correspondiente, para efectos de disminuir el valor a cobrar al usuario o suscriptor en la factura por el servicio público prestado.

**CONCEPTO 45089 DE MAYO 22 DE 2005**

**TEMA: 1. Tratamiento contable**

**SUBTEMAS: 1.1 Pago anticipado o anticipo**

**1.2 Recaudos y giros de regalías y compensaciones**

Doctor  
DAVID REINSTEIN  
Director General (E)  
Agencia Nacional de Hidrocarburos  
Ciudad

<sup>6</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, esta subcuenta fue eliminada.

<sup>7</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, esta subcuenta fue eliminada.

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200510-45089, mediante la cual formula las siguientes inquietudes:

1. Cuál es el registro contable correcto para reconocer y revelar un pago efectuado en desarrollo de un convenio interadministrativo, celebrado entre la Agencia Nacional de Hidrocarburos y El Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE, que pactaba la entrega de los recursos en un solo desembolso, previo el perfeccionamiento y la presentación de la cuenta de cobro a la entidad teniendo en cuenta que el plazo de ejecución del convenio es de doce meses contados a partir de la firma del acta de iniciación y, adicionalmente, cuál es el registro contable a realizarse por los recursos adicionados al convenio mediante otro sí que no alcanzaron a ser girados a 31 de diciembre de 2004.

Para el efecto, informa que registraron los recursos entregados inicialmente en la subcuenta 142013-ANTICIPOS PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN y los recursos adicionados en la misma subcuenta con contrapartida en la Subcuenta 242501-COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS<sup>8</sup>.

2. Consulta la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH si es correcto el registro de los valores pendientes de giro en la Subcuenta 244010-REGALÍAS Y COMPENSACIONES MONETARIAS, dadas la funciones asignadas a la ANH, en el numeral 5.10 del artículo 5º del Decreto 1760 de 2003, de ente recaudador de regalías y giro a las entidades beneficiarias de dichos recursos y, teniendo en cuenta que conforme al parágrafo 1 del artículo 3º del Decreto 620 de 1995, la Comisión Nacional de Regalías solicita la suspensión de los giros en caso de incumplimiento de obligaciones por parte de dichas entidades.

3. Dado que la Contaduría General de la Nación-CGN se pronunció, mediante el concepto 20054-18313 del 09 de junio de 2005, respecto al reconocimiento y revelación por parte de la ANH de las regalías y compensaciones por explotación de hidrocarburos y que el Consejo de Estado, mediante el concepto radicado con el número 1.656 del 21 de julio de 2005, se pronunció respecto a la incorporación en el Presupuesto General de la Nación de dichos recursos, la entidad consulta si este concepto modifica o afecta el concepto emitido por la CGN y, si así fuere, cómo debe ser implementada dicha modificación dentro de los estados financieros de la ANH.

---

<sup>8</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, esta subcuenta fue eliminada y se desagregaron en las subcuentas 242551-Comisiones, 242552-Honorarios y 242553-Servicios.

## CONSIDERACIONES

1. Para efectos de definir si los desembolsos efectuados constituyen un pago anticipado o un anticipo es necesario analizar el convenio interadministrativo celebrado, específicamente el objeto, las obligaciones de las partes y la remuneración pactada.

La Cláusula Primera del Convenio de Gerencia Integral de Proyectos celebrado entre la Agencia Nacional de Hidrocarburos y FONADE señala el Objeto del mismo: "*A través del presente convenio FONADE se compromete a gerenciar los proyectos de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, prestando para el efecto los servicios técnicos, jurídicos, administrativos y financieros, de conformidad con los lineamientos y directrices impartidas por la entidad para el efecto. (...)*". (Subrayado fuera de texto)

En tal sentido, FONADE se compromete a gerenciar los proyectos definidos por la Agencia Nacional de Hidrocarburos.

La Cláusula Segunda del Convenio establece las obligaciones de FONADE, entre las que se destacan para el efecto: "*a) Prestar el apoyo técnico, financiero, jurídico y administrativo, que garantice la adecuada ejecución de los proyectos que se adelanten en virtud del objeto del presente convenio, sujeta a la información que suministre la AGENCIA; (...); c) Coordinar con LA AGENCIA la fase de preparación y la ejecución de los Proyectos objeto de éste (sic) convenio, con los recursos transferidos a FONADE para el mismo; (...) g) Celebrar todas las contrataciones necesarias para el ejecución del proyecto; i) Tramitar oportunamente los desembolsos con cargo al convenio; j) En virtud del acuerdo contractual y para lograr los cometidos señalados en el objeto del presente convenio, FONADE se compromete a reinvertir en el proyecto los rendimientos financieros que se generen por las inversiones, los cuales se trasladarán al convenio cada tres (3) meses, de conformidad con lo que el Comité Operativo disponga para el efecto y previa suscripción del convenio adicional respectivo; k) Rendir a LA AGENCIA o a quien esta determine, informes bimensuales financieros y de gestión, con sus respectivos soportes, dentro de los cinco primeros días hábiles del mes respectivo; l) Manejar cuentas separadas de los recursos del proyecto; (...) o) Entregar a LA AGENCIA, los estudios, diseños y obras adquiridos en ejecución del convenio y firmar las actas respectivas; (...) Presentar a los supervisores del convenio, a la finalización de éste, un documento final donde se describa detalladamente la inversión de los recursos que le fueron suministrados por LA AGENCIA, sin perjuicio de los informes bimensuales antes mencionados; (...)" (Subrayado fuera de texto).*

De lo anterior se establece que los recursos que LA AGENCIA entrega a FONADE tienen como objeto desarrollar determinados proyectos, siempre bajo la supervisión de la misma.

Las obligaciones de LA AGENCIA se señalan en la cláusula tercera del Convenio, entre las que se destacan: "*a) Suscribir el acta de iniciación del presente convenio junto con FONADE; b) Aportar la suma de (...); k) Hacer un seguimiento financiero de los recursos asignados al proyecto, pudiendo solicitar información en el momento en que lo considere necesario; (...)" (Subrayado fuera de texto).*

De las anteriores cláusulas se establece que LA AGENCIA deberá realizar unos aportes de recursos para efectos de que FONADE gerencie los proyectos, para lo cual esta entidad está habilitada para desarrollar determinadas actuaciones con cargo a esos recursos, teniendo en cuenta que los rendimientos de las inversiones que realicen con dichos recursos harán parte del convenio, que debe presentar informes financieros y de gestión a LA AGENCIA, manejar cuentas separadas de los recursos del convenio y entregar a LA AGENCIA los estudios, diseños y obras adquiridos en ejecución del Convenio.

Esta apreciación es concordante con lo establecido en la Cláusula Quinta del Convenio cuyo texto confirma la calidad en que se entregan dichos recursos: "MONTO DE LOS RECURSOS ENTREGADOS: Los recursos que entregará LA AGENCIA para iniciar y adelantar la ejecución de los proyectos de la entidad a que se refiere la cláusula primera, será de (...). PARÁGRAFO. Este monto incluye el costo de los servicios que presta FONADE". (Subrayado fuera de texto).

En tal sentido, los recursos que se compromete a entregar la AGENCIA a FONADE tienen como finalidad iniciar y adelantar la ejecución de los proyectos de la entidad y remunerar los servicios prestados por FONADE.

En cuanto al valor de la remuneración a FONADE por los servicios prestados, la Cláusula Sexta del Convenio establece: "FONADE por los servicios a que se obliga con la ejecución del presente convenio recibirá la suma de (...), suma que será deducida por FONADE al ingreso de los recursos a su tesorería y el gravamen a los movimientos financieros". (Subrayado fuera de texto).

Esta posición es reforzada con la Cláusula Décima del Convenio, la cual establece: "SUPERVISIÓN. La Supervisión del presente convenio está a cargo de las personas que para tal fin designe LA AGENCIA, quienes harán la supervisión y el seguimiento técnico – financiero a la ejecución del convenio. Los supervisores del convenio realizarán entre otras las siguientes actividades: (...) 4) Adelantar los trámites necesarios para ingresar los bienes que se adquieren con ocasión de la ejecución del presente convenio, al almacén de LA AGENCIA; (...)". (Subrayado fuera de texto).

De otro lado, la Cláusula Décima Tercera del Convenio establece: "TERMINACIÓN. El presente convenio terminará por las siguientes causas: a) De común acuerdo entre las partes en forma anticipada. En este caso se procederá a su liquidación mediante acta, en la cual hará constar las actividades desarrolladas, las obligaciones contraídas, los gastos pagados, así como los pendientes por reconocer y pagar de conformidad con las obligaciones y/o prestaciones ejecutadas a la fecha de terminación. Aprobada por las partes, FONADE procederá hacer los reembolsos de recursos que se acuerde, si a ello hubiere lugar; (...)". (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, debe determinarse si los recursos entregados corresponden a un anticipo o a un pago anticipado.

Para el efecto, debemos recordar que la diferencia que existe entre estos dos conceptos la enmarca la propiedad de los recursos entregados. Cuando se trata de un anticipo, la propiedad de los recursos sigue siendo de la entidad que los entrega, mientras que cuando se trata de un pago anticipado, los recursos ingresan al patrimonio de la entidad que los recibe.

En este orden de ideas, los recursos entregados inicialmente corresponderán a un pago anticipado, en lo que tiene que ver con la remuneración de FONADE por cuanto ingresan a su patrimonio. Por su parte, los recursos entregados para ser invertidos en los proyectos de inversión constituyen un anticipo de recursos, ya que estos recursos no ingresan al patrimonio de FONADE, entidad que debe desarrollar los proyectos y rendir cuentas de ellos a la ANH.

Para el registro contable de estos hechos económicos, el Catálogo General de Cuentas-CGC contiene las Cuentas 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, Subcuenta 142013-ANTICIPOS PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN y 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, Subcuenta 190503-COMISIONES.

Por otra parte la dinámica contenida en el CGC establece que la Cuenta 1420- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, se debita con: *"El valor de los dineros entregados como anticipos y avances". Por lo tanto, si no hay erogación no deberá afectarse esta Cuenta. Adicionalmente, el párrafo segundo de la descripción expresa: "La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman las cuentas: 1105 – Caja, 1106 – Cuenta única nacional, 1110- Bancos y corporaciones<sup>9</sup> y 1125 – Fondos especiales<sup>10</sup>". En tal sentido, sólo se afectará esta cuenta con el giro de los recursos. (Subrayado fuera de texto)*

2. La Contaduría General de la Nación-CGN se pronunció respecto al Reconocimiento y revelación por parte de la ANH de las regalías y compensaciones por explotación de hidrocarburos, mediante el concepto 20053-11092 expresando: *"En cuanto al recaudo y traslado de los recursos de regalías y compensaciones monetarias a las entidades beneficiarias, en virtud de la función asignada a la Agencia Nacional de Hidrocarburos en el numeral 5.10 del artículo 5º del Decreto 1760 de 2003, es pertinente aclarar que en estricto sentido, el recaudo de estos recursos no corresponde a un Ingreso para la entidad, por cuanto el recurso recibido no incrementa el patrimonio público de la Agencia Nacional de Hidrocarburos que, en cumplimiento de dicha función, actúa como intermediaria. En el mismo sentido, los giros efectuados a los beneficiarios de las regalías y compensaciones no corresponden a un gasto para la entidad porque no tienen como contraprestación la obtención de algún bien o servicio, ni reduce su patrimonio público".*

---

<sup>9</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, la nueva denominación de esta cuenta es DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

<sup>10</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, esta subcuenta fue eliminada.

Posteriormente, este concepto fue revaluado mediante el concepto 2005-18313 del 09 de junio de 2005, atendiendo lo establecido en las leyes anuales de presupuesto 848 de 2003 y 921 de 2004, indicando:

*"Por virtud del artículo 332 de la Constitución Política, el Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables. Así lo ha reiterado la Corte Constitucional en varias sentencias al señalar que el Estado es el titular de las regalías, sin perjuicio que, para otros efectos, exista la posibilidad de sinonimia entre los términos Estado y Nación. De tal suerte, que las regalías no constituyen recursos propios de la Nación, a la cual se le ha dado la función de recaudo y gestión como lo expresa la Agencia Nacional de Hidrocarburos en su comunicación y lo ratifica la Corte Constitucional en su Sentencia C-580 de 1999.*

*No obstante, las leyes de 848 de 2003 y 921 de 2004, por las cuales se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y la Ley de Apropriaciones para las vigencias fiscales de 2004 y 2005, respectivamente, reflejan las regalías y compensaciones que deben ser recaudadas y giradas por la Agencia Nacional de Hidrocarburos como Ingreso Corriente y Presupuesto de funcionamiento, respectivamente, dentro del presupuesto de dicha entidad.*

*En tal sentido, y sobre la base de las Leyes de Presupuesto enunciadas, la Agencia Nacional de Hidrocarburos deberá reconocer en su contabilidad, como Ingreso y como Gasto, los recaudos y giros en desarrollo de la función establecida en el artículo 5.10 del Decreto 1760 de 2003. (Subrayado fuera de texto)*

*Ahora bien, la disposición y manejo de los rendimientos financieros generados como consecuencia de la disposición temporal de los recursos de regalías y compensaciones propiedad del Estado, en cuentas bancarias de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, mientras se trasladan a sus beneficiarios, es una situación que debe resolverse con las instancias correspondientes.*

*En tal sentido, y dada la vigencia anual de las Leyes por las cuales se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y la Ley de Apropriaciones, se sugiere efectuar las consultas propuestas en las conclusiones del estudio elaborado por la firma Estudios Palacios Lleras S.A. a la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, por intermedio del Ministro de Minas y Energía, sobre la titularidad de las rentas, la representación del Estado por parte de la Agencia y, como consecuencia, la titularidad de los rendimientos financieros generados por los recursos de regalías y compensaciones, para efectos de establecer el procedimiento contable definitivo que deberá aplicar la Agencia Nacional de Hidrocarburos, en desarrollo de su función de recaudo y giro a los beneficiarios de las regalías". (Subrayado fuera de texto).*

No obstante, la claridad que tiene la Contaduría General de la Nación de que las Regalías son un ingreso del Estado y que las entidades territoriales tienen un derecho de participación constitucional sobre dichas regalías, mediante dicho concepto se autorizaba

provisionalmente a la ANH a registrar los recaudos recibidos como Ingresos y los desembolsos a efectuar como gastos, sobre la base de lo establecido en las leyes anuales de presupuesto de los años 2004 y 2005, con la solicitud formal de efectuar las consultas a las instancias pertinentes para efectos de establecer el procedimiento contable definitivo. En aplicación de dicho procedimiento provisional, no podría hablarse de Recaudos a favor de terceros.

Ahora bien, en el momento de establecer el valor a girar a las entidades beneficiarias, en aplicación del Principio de Causación, debía registrar un gasto con contrapartida en una cuenta por pagar lo que implicaba que, cuando la ANH está impedida para desembolsar los recursos a las entidades beneficiarias incumplidas, por orden de la Comisión Nacional de Regalías, permanecerá registrado el valor pendiente de giro en dicha cuenta.

No obstante, la Cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, es descrita en el Catálogo General de Cuentas-CGC como: *"Valor de las obligaciones a cargo del ente público, por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, originados en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos"*.

En concordancia con el concepto emitido bajo las consideraciones anteriormente expresadas, que permitía a la ANH registrar los recursos como ingresos y los pagos como gastos, y atendiendo la descripción de la cuenta mencionada no es procedente registrar los valores pendientes de giro en dicha cuenta por cuanto no es para la ANH una obligación originada en la liquidación de un impuesto, contribución o tasa sino que correspondería a una obligación generada en desarrollo de su cometido estatal.

3. El Consejo de Estado, mediante el concepto radicado con el número 1.656 del 21 de julio de 2005, se pronunció señalando: *"la expresión "reflejar" en su uso común, implicaría incorporar las rentas provenientes de las regalías en el presupuesto de la Agencia, como ingreso y gasto de dicha unidad administrativa, lo que en concepto de la Sala no es precedente, pues una ley no puede modificar el derecho de participación de la totalidad de las regalías directas reconocido constitucionalmente a las entidades territoriales y transformar estos recursos en un ingreso corriente de la Nación o de una entidad del orden nacional. (...)*

*La interpretación y aplicación de la norma tendiente a incorporar estos recursos como ingresos corrientes de la A.N.H, sin serlo, resulta, en concepto de la Sala, contraria al artículo 360 de la Constitución y desborda la materia propia de las disposiciones generales de presupuesto, por lo que lo pertinente es inaplicar el artículo 52 de la ley 921 con fundamento en el artículo 4º de la Carta. (Subrayado fuera de texto)*

*Sobre el contenido y alcance de las disposiciones generales contenidas en la ley anual de presupuesto, esta Sala, en concordancia con los pronunciamientos de la Corte Constitucional, ha señalado:*

*"El contenido de la ley anual de presupuesto, no puede ser otro distinto, que el de estimar los ingresos, autorizar los gastos y dar las indicaciones generales para la correcta*



*ejecución presupuestal, por lo que, so pretexto de establecer disposiciones generales no puede el legislador modificar, de manera permanente otras leyes.”<sup>41</sup>*

*No obstante, para el debido control del ingreso de los recursos provenientes de las regalías directas a la "caja" de los entes recaudadores obligados a efectuar el giro de estos recursos a sus titulares, éstos deberán efectuar el registro contable de la operación de intermediación, sin efecto presupuestal".* (Subrayado fuera de texto).

Atendiendo lo anterior, necesariamente el concepto 20054-18313 debe ser modificado para atender lo expresado por el Consejo de Estado en su concepto radicado con el número 1.656 del 21 de julio de 2005 que nos permite establecer el procedimiento definitivo y reiterar el concepto 20053-11092 emitido a la Contraloría General de la República.

De tal forma que, contablemente los recaudos que realiza la ANH en desarrollo de la función asignada mediante el Decreto 1760 de 2003, deberán ser contabilizados como un Pasivo en la Cuenta 2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, Subcuenta 290501-REGALÍAS Y COMPENSACIONES MONETARIAS.

Ahora bien, dado que el Consejo de Estado en el concepto emitido señala que lo pertinente es inaplicar el artículo 52 de la ley 921 de 2004, con fundamento en el artículo 4º de la Constitución Política, consideramos que los registros contables de ingresos y gastos por regalías, registrados durante el año 2005, deberán ser reversados para registrar la realidad financiera, económica y social.

## **CONCLUSIÓN**

1. Los recursos entregados mediante el desembolso pactado en el convenio interadministrativo entre LA AGENCIA y FONADE tienen dos finalidades, el desarrollo, por parte de FONADE, de los proyectos de inversión definidos por LA AGENCIA y el pago de la remuneración a FONADE por sus servicios.

En tal sentido, los recursos entregados corresponden, en primer lugar, a un anticipo para proyectos de inversión y, en segundo lugar, a un pago anticipado de la remuneración pactada. Por lo tanto, estos hechos económicos deberán reconocidos y revelados a través de las Subcuentas 142013-ANTICIPOS PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN y -190503-COMISIONES, respectivamente.

En cuanto a los recursos adicionados al convenio, mediante un otro sí, no constituyen un anticipo mientras no hayan sido girados los recursos.

2. En aplicación del concepto 20054-18313, que permitía a la ANH registrar los recursos como ingresos y los pagos como gastos, no era procedente registrar los valores pendientes de giro en la Cuenta 2440- IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR

---

<sup>41</sup> Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Concepto 1631 del 10 de marzo de 2005.

PAGAR por cuanto dichos valores no constituyen para la ANH una obligación originada en la liquidación de un impuesto, contribución o tasa sino que correspondería a una obligación generada en desarrollo de su cometido estatal.

3. El concepto 20054-18313 contenía un procedimiento contable provisional sujeto al pronunciamiento de las autoridades competentes. Dado que ya se produjo el pronunciamiento del Consejo de Estado mediante el Concepto radicado con el número 1.656 del 21 de julio de 2005, debe ser modificado el concepto de la Contaduría General de la Nación para establecer el procedimiento contable definitivo y reiterar el concepto 20053-11092 emitido a la Contraloría General de la República.

Por tanto, los recaudos que realiza la ANH en desarrollo de la función de ente recaudador, durante el año 2005 y siguientes, deberán ser contabilizados como un Pasivo en la Cuenta 2905- RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, Subcuenta 290501-REGALÍAS Y COMPENSACIONES MONETARIAS.

Como quiera que el Consejo de Estado, en el concepto citado, señala que lo pertinente es inaplicar el artículo 52 de la ley 921 de 2004, con fundamento en el artículo 4º de la Constitución Política, consideramos que los registros contables de ingresos y gastos por regalías, registrados durante el año 2005, deberán ser reversados para registrar la realidad financiera, económica y social de la ANH.

**CONCEPTO 19267 DE JUNIO 7 DE 2005**

**TEMA: Propiedades Planta y Equipo**

**SUBTEMA: Registro Contable**

Doctora  
LAURA EMILSE MARULANDA TOBÓN  
Contralora Municipal  
Contraloría Municipal de Itagüí  
Itagüí - Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20055-19267, mediante la cual solicita que se le informe el procedimiento del registro de la inversión que realizó la entidad para modernización tecnológica con la compra de bienes como: software integrado, Equipos de cómputo, Aire Acondicionado, Cámara fotográfica, Filmadora,

Adquisición de módulos para la adecuación de puestos de trabajo. Al respecto este despacho se permite informarle:

## CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.7.1.1 de la Norma Técnica de Contabilidad Pública relativa a 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 del ente público y por lo tanto no estar destinados para la venta en desarrollo de las actividades comerciales, siempre que su vida útil probable, en condiciones normales, exceda de un año, entendiéndose éste, como el tiempo a los factores necesarios para estimar la operatividad del bien*". (Subrayado fuera de texto)

La descripción del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO define que corresponde a: "*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 para su cometido estatal. Consecuentemente tales bienes no están destinados a la enajenación en el curso normal de sus actividades.*

*Igualmente incluye, aquellos bienes de propiedad del ente público sobre los cuales no se tiene una destinación específica, en consecuencia no son objeto de uso o explotación*".

El Plan General de Contabilidad Pública - PGCP, considera las propiedades, planta y equipo atendiendo la naturaleza y características de cada uno de los bienes, criterios con los cuales se desagregan en cuentas y subcuentas.

La norma técnica en el numeral 1.2.7.1.1. Otros Activos, señala 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*". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, describe la cuenta 1970-INTANGIBLES 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 e varios períodos determinables*".

De igual manera, describe la cuenta 1975-AMORTIZACION ACUMULADA DE INTANGIBLES como "*Valor acumulado de las amortizaciones graduales registradas sobre el valor de adquisición o desarrollo de los intangibles.*

*Los intangibles deben amortizarse durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, o la duración del amparo legal o contractual de los derechos otorgados (...)*".

El modelo Instrumental del PGCP en cuanto a la estructura del Catalogo General de Cuentas establece que (...) "En el nivel auxiliar los entes públicos podrán definir, discrecionalmente, los conceptos que consideren necesarios en relación con su función administrativa o cometido estatal. El registro contable que se efectúe en el nivel Auxiliar tiene relación directa con los Libros Auxiliares así como la información contenida en ellos, siempre y cuando se identifique plenamente la operación objeto de registro". (Subrayado fuera de texto).

## **CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo establecido en las consideraciones, el software integrado de presupuesto, contabilidad y tesorería se debe registrar en la cuenta 1970-INTANGIBLES, específicamente en la subcuenta 197008-SOFTWARE, el cual será objeto de amortización en la cuenta 1975-AMORTIZACION ACUMULADA DE INTANGIBLES, durante los periodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos.

Los equipos de cómputo, incluido el servidor, se deben registrar en la subcuenta 167002-EQUIPO DE COMPUTACION.

Para el registro del equipo de aire acondicionado se debe utilizar la Subcuenta 165590-OTRAS MAQUINARIAS Y EQUIPOS y a nivel auxiliar, a partir del séptimo dígito, habilitar el concepto que se requiera.

La adquisición de módulos para la adecuación de los puestos de trabajo, considerando que es posible desarticular, reubicar o reasignar en diferentes dependencias, oficinas o instalaciones diferentes al bien inmueble en el cual fueron instaladas inicialmente, deben clasificarse en Muebles y Enseres y registrarse específicamente en la subcuenta 166501-MUEBLES Y ENSERES con sus respectivas auxiliares a partir del séptimo dígito.

Finalmente, para la cámara fotográfica y la filmadora se debe utilizar la subcuenta 165522-EQUIPO DE AYUDA AUDIOVISUAL, de igual manera con sus respectivos auxiliares.

## CONCEPTO 22313 DE JUNIO 27 DE 2005

**TEMA: 1. Deudores**

**SUBTEMAS: 1.1 Limitante para el cálculo de provisión sector oficial.  
1.2 Consideraciones en cuanto al tiempo de antigüedad**

Doctora  
CARMENZA LOZANO SOTO  
Directora Financiera de Contabilidad  
Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá  
Ciudad

### ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20055-22313, en la que consulta si existe alguna limitante para el cálculo de provisión para deudores y alguna consideración en cuanto al tiempo de antigüedad, morosidad, o características económicas del deudor para reclasificar de la cuenta de deudor principal a deudor de difícil cobro. Al respecto me permito comunicarle lo siguiente:

### CONSIDERACIONES

En el numeral 1.2.7.1.1 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, relativo a la norma técnica de 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 se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. (Subrayado fuera de texto)

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).

En tal sentido, en la norma técnica no se establecen limitaciones particulares por sectores, ni consideraciones específicas en cuanto al tiempo de antigüedad para la reclasificación a deudas de difícil cobro. Estas consideraciones corresponden a políticas que adopta la misma entidad, teniendo en cuenta su cometido estatal, observando como parámetros los factores que deben tenerse en cuenta para determinar el grado de incobrabilidad.

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".*

En ese orden de ideas, corresponde a la entidad determinar el riesgo de incobrabilidad, independientemente de su antigüedad, reclasificarla de la cuenta deudora principal a la cuenta 1475–DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO.

Igualmente, como indica el inciso cuarto del numeral 1.2.7.1.1 del PGCP, 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.

## **CONCLUSION**

De conformidad con lo expresado en las consideraciones, la norma técnica no establece limitaciones particulares por sectores, ni consideraciones específicas en cuanto al tiempo de antigüedad para la reclasificación a deudas de difícil cobro. Lo anterior, la determina en las políticas que adopta al interior la misma entidad, en virtud de su cometido estatal, teniendo en cuenta los factores que señala la norma técnica para determinar el grado de incobrabilidad.

Así mismo, de acuerdo con los numerales e) y g) del artículo 2º de la Ley 87 de 1993, le compete a la entidad diseñar los procedimientos que para estos efectos resulte acorde con la norma técnica y la forma de registro contable que dispuso la Contaduría General de la Nación en forma general.

De igual forma, compete a la entidad definir los indicadores económicos a ser evaluados técnicamente para determinar el grado de insolvencia del deudor, para establecer los porcentajes y valores que a su juicio considere que no tienen probabilidad de recuperarse.

**CONCEPTO 24195 DE JULIO 12 DE 2005**

**TEMA: Servicios Bomberiles**

**SUBTEMA: Sistema Presupuestal y Contable**

Doctor  
EDGAR SANDOVAL BOLAÑOS  
Secretario General  
Contraloría Municipal de Popayán  
Edificio EL CAM, 2do. Patio  
Cauca – Popayán

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20055-24195, mediante la cual solicita concepto sobre:

- El sistema presupuestal y contable que debe aplicar el cuerpo de bomberos voluntarios de Popayán teniendo en cuenta que esta es una institución cívica de derecho privado y utilidad común, sin ánimo de lucro, cuyo sostenimiento del servicio es financiado con el aporte de los habitantes del territorio municipal.
- Debe presentarse en el presupuesto y en los estados financieros, la totalidad de los ingresos y gastos manejados por el cuerpo de bomberos, atendiendo a que la institución cuerpo de bomberos posee recursos propios de venta de servicios y donaciones y los recursos provenientes de la contribución ciudadana.
- Es posible que el cuerpo de Bomberos maneje cuenta especial para las contribuciones bomberiles según el acuerdo municipal No. 035 de 1999 para efectos de control.

Al respecto este despacho se permite informarle:

**CONSIDERACIONES**

En cuanto al sistema contable que debe aplicar el Cuerpo de Bomberos Voluntarios de Popayán, el Artículo 2º de la Resolución 400 de 2000 define: *"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 las ramas del poder público, en sus diferentes niveles y sectores, los órganos autónomos independientes como los de control y electorales, los organismos creados por la constitución y la ley que tienen régimen especial, los establecimientos públicos, las empresas industriales y*

*comerciales del Estado, las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, las empresas sociales del Estado, el Banco de la República, los fondos de origen presupuestal y las sociedades de economía mixta, asociaciones o fondos, de creación directa e indirecta, donde la participación estatal sea del 50% o mas 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 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".* (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el Artículo 2º de la Ley 322 de 1996 por la cual se crea el Sistema Nacional de Bomberos define que *"La prevención y control de incendios y demás calamidades conexas a cargo de las instituciones bomberiles, es un servicio público esencial a cargo del Estado. Es deber del Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional, en forma directa o por medio de los Cuerpos de Bomberos Voluntarios."* (Subrayado fuera de texto)

*Corresponde a la Nación la adopción de políticas, la planeación y las regulaciones generales.*

*(...) Es obligación de los distritos, municipios y entidades territoriales indígenas la prestación del servicio a través de los Cuerpos de Bomberos Oficiales o mediante la celebración de contratos para tal fin, con los Cuerpos de Bomberos Voluntarios".*

Igualmente, el Parágrafo del mismo artículo define *"Los Concejos Municipales y Distritales, a iniciativa del alcalde podrán establecer sobretasas o recargos a los impuestos de industria y comercio, circulación y tránsito, demarcación urbana, predial, telefonía móvil o cualquier otro impuesto de ese nivel territorial, de acuerdo a la ley y para financiar la actividad bomberil".*

Acerca de la pregunta si debe presentarse en los estados financieros la totalidad de los ingresos y gastos manejados por el cuerpo de bomberos 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 universal, la cual *"Busca incluir la totalidad de los hechos financieros, económicos y sociales de los diferentes entes"*. (Subrayado fuera de texto).

El Artículo 4º de la Ley 298 de 1996 define como funciones de la Contaduría General de la Nación entre otras, las siguientes: "Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública" y, "Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación".



Con respecto a la posibilidad de que el Cuerpo de Bomberos Voluntarios de Popayán utilice cuenta especial, el concejo municipal definió en el Artículo 1º del Acuerdo Municipal 32 de 1996 *"Establece con el carácter de obligatoria una contribución, con destino a la financiación de la actividad bomberil en la ciudad de Popayán, que constituirá el aporte de los habitantes del territorio municipal para el sostenimiento del servicio que brinda el Cuerpo de Bomberos Voluntarios de Popayán, en la atención y prevención de situaciones de emergencia y/o desastres (...)"*

De igual manera, en el Artículo 2º del Acuerdo 35 de 1999 indica *"En el último trimestre de cada año, el cuerpo de Bomberos Voluntarios de Popayán, debe presentar al Concejo Municipal, un presupuesto de ingresos o gastos e inversiones a ejecutar durante el siguiente año sobre los recursos originados por el presente Acuerdo"*.

## **CONCLUSION**

De acuerdo con lo expuesto, cuanto a la parte presupuestal se dio traslado a la Dirección Apoyo Fiscal – DAF del Ministerio de Hacienda y Crédito Público por ser de su competencia este tema.

En relación con el sistema contable que debe aplicar en razón a que se trata de una institución cívica de derecho privado y utilidad común, se considera que debe utilizar el Plan de Contabilidad que rige a este tipo de entidades, salvo que cumplan con los requisitos para aplicar el PGCP.

Con respecto a la pregunta si los estados financieros del cuerpo de bomberos deben reflejar la totalidad de los ingresos y gastos, es de anotar que cualquiera que sea el sistema contable que aplique, los estados financieros deben reflejar la totalidad de los ingresos y gastos en desarrollo de las características de la información contable.

Finalmente, sobre la contabilización de una cuenta especial para efectos de control, dado que esta obligación no fue especificada en el acuerdo municipal que les asigna los recursos de la sobretasa bomberil, se considera que no les obliga, sin embargo esta es una decisión de carácter administrativo que podría eventualmente establecerse.

**CONCEPTO 30792 DE JULIO 12 DE 2005**

**TEMA: Sistema General de Participaciones - SGP**

**SUBTEMA: Causación última doceava**

Doctora  
MARIA BENAVIDES SOTELO

**ANTECEDENTES**

En atención a su correo electrónico radicado con el expediente número 20057-30792, en el cual consulta si los recursos del Sistema General de Participaciones – SGP se contabilizan al momento de recibir la consignación en el banco o se debe causar el ingreso del mes correspondiente de acuerdo con la asignación de los documentos Conpes, teniendo en cuenta que para la elaboración y ejecución del presupuesto municipal, se toma para la vigencia la última doceava del año anterior y las once doceavas del año en curso. Al comparar el registro presupuestal con la causación de los ingresos no coincide lo contable con lo presupuestal. Al respecto este Despacho se permite manifestarle lo siguiente:

**CONSIDERACIONES**

La Contaduría General de la Nación mediante oficio radicado con el expediente 20031-186 del 16 de febrero de 2003, dirigido al doctor Jorge Castañeda Monroy, Contador General, Contaduría General de Bogotá, Distrito Capital, en el cual concluye "(...), *se considera que para efectos patrimoniales las entidades territoriales como son departamentos, distritos o municipios, en lo que tiene que ver con el concepto de transferencia por Sistema General de Participaciones (Ley 715 de 2001), para el año 2002, deben reconocer y causar patrimonialmente lo correspondiente a las 12/12, atendiendo la realidad jurídica tanto desde la óptica de lo establecido en el artículo 357 de la Constitución Política como el artículo 2º de la Ley 715 de 2001 y la distribución efectuada en el documento CONPES 57*".

*De igual forma, conviene traer a colación la jurisprudencia de la Corte Constitucional en Sentencia C-568 de 2004 que expresa: "(...) la participación para [educación, salud o propósitos generales] del Sistema General de Participaciones, en la Ley Anual de Presupuesto (...). Por su parte, dicha estimación tiene como punto de referencia el nivel de los giros que se realizan en la vigencia y no el monto establecido en la Constitución. Por lo tanto, la norma limita la estimación presupuestal, de la cual depende el nivel de los recursos apropiados y transferidos, a un límite máximo, fijado éste con base en el monto*

de los giros en la respectiva vigencia y no en los parámetros establecidos en la propia Constitución". (Subrayado fuera de texto)

La Corte además, señala que *"Lo que se girará en la respectiva vigencia fiscal depende de diferentes factores, no ajenos a la discrecionalidad de las autoridades fiscales. No obstante, la base y los criterios para el cálculo del nivel de los recursos destinados por la Ley Anual de Presupuesto al Sistema General de Participaciones, no son discrecionales de las autoridades presupuestales, pues éstos corresponden a reglas enunciadas directamente por el constituyente en los artículos 356 y 357 de la Carta"*. Lo anterior, conlleva a declarar la inexecutable de la expresión *"hasta por el monto que se girará en la respectiva vigencia"* contenida en los artículos 17, 64 y 81 de la Ley 715 de 2001.

## **CONCLUSIÓN**

De conformidad con las consideraciones expuestas, los departamentos, distritos y municipios, deben reconocer y causar patrimonialmente lo correspondiente a las 12/12 por concepto de transferencias por Sistema General de Participaciones de acuerdo con el monto certificado para la vigencia fiscal por los Ministerios correspondientes, atendiendo la realidad jurídica tanto desde la óptica de lo establecido en el artículo 357 de la Constitución Política como el artículo 2º de la Ley 715 de 2001.

### **CONCEPTO 46697 DE JULIO 19 DE 2005**

**TEMA: Descuentos condicionados por pronto pago**

**SUBTEMA: Tratamiento contable**

Señor Capitán de Navío  
VICTOR MANUEL MARTÍNEZ VARGAS  
Director Financiero  
Ministerio de Defensa Nacional  
Ciudad

## **ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación 20046-46697, mediante la cual solicita el procedimiento para el registro contable de los descuentos condicionados por pronto pago, cuando se recibe mayor cantidad de bienes o servicios, o los mismos se conceden en dinero. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta de la siguiente manera:

## CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.7.1 del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala 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". (Subrayado fuera de texto)

En consecuencia, el Costo histórico de los bienes y servicios adquiridos esta conformado por el valor inicial más el mayor valor acordado por la financiación pactada con el proveedor. En el contexto mencionado en su consulta corresponde a los gastos de financiación incluidos en los precios de adquisición pactados.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los mayores valores pactados por financiación y que en su momento conformaron el costo histórico pueden ser objeto de descuentos si se cumplen determinadas condiciones, estamos ante la figura de descuentos financieros o condicionados, los cuales según concepto número 39 del 8 de febrero de 1996 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública los define como: "Son los que se conceden *supeditados a una condición o hecho futuro que puede suceder o no*. Básicamente opera por el pago antes del plazo concedido (pronto pago), de manera que si cancela antes del mismo se otorga el descuento; en caso contrario el pago debe hacerse por su valor total. Se trata, en este caso, de conceder un descuento sobre el valor pactado, sujeto a que se pague antes del plazo; pero *su obtención no depende de la voluntad del vendedor sino del comprador que es el que decide si paga antes del plazo o al vencerse el mismo.* (...)". (Subrayado fuera de texto).

Sin embargo, existe otra clase de descuentos condicionados, por ejemplo por volumen de bienes adquiridos. En este caso, existe una tabla de rangos y porcentajes de descuento y, acorde con el volumen de bienes comprados, se obtiene el descuento.

En este orden de ideas, el descuento al que se refiere la consulta se enmarca como un Descuento condicionado por pronto pago, por cuanto está sujeto a una condición relacionada con el pago antes del plazo pactado.

Para definir el tratamiento contable de los descuentos condicionados por pronto pago obtenidos por el comprador, deben considerarse las siguientes situaciones:

1. La clase de bien o servicio adquirido. Pueden ser Inventarios (Grupo 15-INVENTARIOS) o la adquisición de otro bien o servicio que constituya un Activo diferente a inventario o un Gasto.
2. El descuento obtenido por el comprador puede ser un menor valor a pagar, es decir, en dinero o puede ser en especie, cuando el comprador recibe una mayor cantidad

de bienes por el mismo valor inicialmente acordado, una vez cumplida la condición de pago antes del plazo pactado.

El numeral 1.2.7.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP que contiene la norma técnica de Inventarios los define como: "*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)

*No constituyen inventarios los bienes destinados a formar parte de la infraestructura propia del ente público para desarrollar su cometido estatal (Propiedades, planta y equipo) o para uso, goce y disfrute de la comunidad (Bienes de beneficio y uso público), ni los elementos para su mantenimiento y construcción".*

Por lo anterior, los Inventarios incluyen bienes susceptibles de ser comercializados, transformados o consumidos en la producción de bienes o prestación de servicios, caso en el cual existe la posibilidad de realización de un ingreso a través de su comercialización, lo que los diferencia de los demás Activos o Gastos que contribuyen al desarrollo del cometido estatal a través de su uso y consumo, respectivamente.

El numeral 1.2.6 del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública establece como Principios de Contabilidad Pública, entre otros, los siguientes:

Reconocimiento<sup>12</sup>: "*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".*

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".*

Prudencia: "*En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)"*

---

<sup>12</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, este principio fue eliminado.

Esencia sobre forma<sup>13</sup>: *"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"*.

## **CONCLUSIÓN**

De las consideraciones expresadas anteriormente se concluye que cuando se genera un menor valor de un bien o servicio, como consecuencia del pago antes del plazo pactado que disminuye "el costo implícito de financiación" se configura un descuento condicionado por pronto pago.

Sin embargo, en atención al principio de contabilidad pública de "reconocimiento", para determinar su tratamiento contable debe diferenciarse, en primer lugar, la clase de bien o servicio adquirido, y en segundo lugar si el descuento otorgado es en dinero o en especie.

Si el descuento se concede en dinero se configura un ingreso y por tanto no se modifican las entradas al almacén en lo relativo al precio. Así mismo, si el descuento se da en especie a través de la entrega de mayor cantidad de bienes, constituye un menor valor del costo histórico unitario de los bienes.

### **1. DESCUENTOS CONCEDIDOS EN DINERO**

Tratamiento contable cuando el descuento se otorga para bienes registrados como Inventarios – grupo 15-INVENTARIOS

En este evento el menor valor pagado se constituye como un ingreso por recuperación, teniendo en cuenta que al momento de la venta de los bienes va a estar asociado a un costo de ventas y a un ingreso por la venta de los bienes o servicios. El registro contable a efectuar será un débito en la subcuenta 240101-BIENES Y SERVICIOS y su contrapartida en la subcuenta 481008-RECUPERACIONES.

Tratándose de las entidades del ámbito de aplicación del Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF, que tienen apropiación presupuestal para la adquisición de bienes que serán comercializados, teniendo en cuenta que el Sistema en forma automática con la transacción de "Reducción de la obligación" disminuye el valor del descuento concedido en la cuenta que afectó la obligación inicial, la entidad mediante registro manual deberá reversar y reconocer el ingreso por recuperación en la subcuenta 481008-RECUPERACIONES con un débito a la subcuenta 240101- BIENES Y SERVICIOS.

Cuando se adquieren inventarios para ser suministrados en forma gratuita a la comunidad, los descuentos condicionados por pronto pago para esta clase de bienes, se tratarán

---

<sup>13</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, este principio fue eliminado.

contablemente como una disminución en la cuenta del bien o gasto correspondiente y del pasivo constituido.

Tratamiento contable cuando el descuento se otorga para bienes registrados como Activo diferente a los Inventarios o Gasto

El descuento que se concede en dinero en la adquisición de bienes que constituyen un activo o un gasto, se tratará como un menor valor del costo histórico del bien o servicio.

Para el efecto, la entidad debe implementar las acciones administrativas tendientes a reflejar la variación en el costo histórico unitario de los bienes adquiridos, soportados en las respectivas entradas a almacén.

Por otra parte, el descuento condicionado por pronto pago obtenido en dinero sobre gastos incurridos en períodos anteriores, se constituye en un ajuste a los gastos de ejercicios anteriores, a registrarse en la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para las entidades que se encuentran en el SIIF, el Sistema dispone de las matrices contables actualizadas para la aplicación de estos registros.

## **2. DESCUENTOS CONCEDIDOS EN ESPECIE**

Tratamiento contable cuando el descuento se otorga para bienes registrados como Inventarios – grupo 15-INVENTARIOS

El registro de este descuento difiere en la medida en que se recibe una mayor cantidad de bienes o servicios por el valor total pactado inicialmente. Por tanto en atención a los principios contables de "Prudencia" y "Asociación de Ingresos, costos y gastos", no existe realización de un ingreso propiamente dicho. En consecuencia, este descuento constituye un menor valor del costo histórico de los bienes individuales, obligando a prorratear el valor total pactado inicialmente entre el número total de bienes o servicios adquiridos para determinar el valor individual de los mismos, de conformidad con el método de valuación de inventarios adoptado por la entidad.

Para el efecto, la entidad debe implementar las acciones administrativas tendientes a reflejar las mayores cantidades de bienes recibidos, soportado en las respectivas entradas a almacén y efectuar la correspondiente actualización del costo.

En el evento en que los bienes y servicios recibidos inicialmente hayan sido realizados, el valor proporcional de los mismos constituirá un menor valor del costo de ventas y de operación, siempre que la operación se efectúe en el mismo período, o de producción si se encuentran en proceso.

Por el contrario, si la realización del costo de ventas y de operación fue realizado en un período anterior al de la obtención del descuento, éste constituirá una recuperación, la

cual se registra con un débito en la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, subcuenta respectiva y su contrapartida en la subcuenta 481008-RECUPERACIONES.

Tratamiento contable cuando el descuento se otorga para bienes registrados como Activo diferente a los Inventarios o Gasto

Si el descuento se concede sobre bienes y servicios que no constituyen inventarios, procederá la modificación del costo histórico del bien o servicio mediante la distribución del valor total pactado entre el número de bienes realmente recibidos para determinar el valor individual de los mismos, lo cual no amerita modificación de los registros contables efectuados inicialmente. En este caso, igualmente las entradas de almacén se verán afectadas en la modificación al precio unitario y la entidad deberá implementar los procedimientos administrativos correspondientes tendientes al control de los mismos.

Finalmente, es pertinente precisar que los registros aquí definidos aplican atendiendo el Principio de Contabilidad Pública de "Esencia sobre forma" en el entendido de que al momento del reconocimiento de las operaciones se presume la debida observancia de las realidades jurídicas y presupuestales que rigen al ente público.

**CONCEPTO 25594 DE JULIO 25 DE 2005**

**TEMA: Soportes contables**

**SUBTEMA: Impresión de soportes contables**

Doctor  
CARLOS ALBERTO LOSADA YUCUMA  
Contador Público-Contratista  
Oficina de Control Interno  
Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos-INVIMA  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES:**

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20056-25594, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada.

Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

Debido a que la entidad está imprimiendo una gran cantidad de facturas, las cuales no son reclamadas por los clientes y generan un alto consumo de papelería y tóner, ¿es posible



mantener el archivo en el sistema hasta el momento en que el cliente lo solicite?. No obstante, en caso de no ser reclamado, se mantendrá en archivo sistematizado.

## CONSIDERACIONES

El artículo 209 de la Constitución Política establece 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".*

A su vez, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993 determina, entre otros objetivos del Sistema de Control Interno, los siguientes: "(...) 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; c) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad; (...) e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros (...).*

El artículo 4º de la citada Ley 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: "(...) b) *Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; c) Adopción de un sistema de organización adecuado para ejecutar los planes; (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos; i) Establecimiento de sistemas modernos de información que faciliten la gestión y el control; j) Organización de métodos confiables para la evaluación de la gestión (...).*"

Por su parte, el artículo 25 de la ley 594 de 2000, por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos, en lo relacionado con los documentos contables, notariales y otros, expresa que *"El Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente, de conformidad con las normas aplicables, reglamentarán lo relacionado con los tiempos de retención documental, organización y conservación de las historias clínicas, historias laborales, documentos contables y documentos notariales (...).*"  
(Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el numeral 1.2.7.2 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP determina que los documentos soporte *"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".*

Con relación a la exhibición de libros y documentos, establece que *"Los libros de contabilidad, comprobantes de contabilidad y documentos soporte, forman parte integral de la contabilidad pública y 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 *"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 microfílmes o microfichas"*.

En estos términos, la entidad podrá prescindir del papel y utilizar un medio de conservación electrónica que le garantice su disponibilidad en cualquier momento y le permita comprobar la autenticidad e integridad de la información contable.

## **CONCLUSIÓN**

La entidad podrá utilizar métodos alternativos de conservación de los soportes contables, siempre y cuando garantice que dicha función se realice de manera eficaz, económica y con presteza, y a la vez asegure su disponibilidad en todo momento, tanto para la Contaduría General de la Nación, como para los organismos de control y vigilancia, o en el caso específico de su consulta, para el cliente, cuando solicite el documento. Por tanto, si la entidad garantiza estas condiciones, podrá conservarlos en medios electrónicos, hasta tanto se haga exigible su impresión.

### **CONCEPTO 27145 DE AGOSTO 1 DE 2005**

**TEMAS:** 1. Propiedades, planta y equipo  
2. Cargos Diferidos

**SUBTEMAS:** 1.1 Propiedades, Planta y Equipo no explotados  
2.1 Valuación al costo promedio ponderado

Doctor  
JOSÉ IVÁN GRANADA  
Gerente SILOG  
Ministerio de Defensa Nacional  
Aeropuerto Militar CATAM  
Ciudad

## ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20056-27145, me permito atenderla en el sentido en que fue formulada.

1. Con el fin de llevar un mejor control de los bienes y elementos adquiridos y contabilizados en la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA que permita mantener en la misma sólo los que son nuevos, y controlar aquellos que han salido para ser usados y son devueltos al almacén por algún motivo, es posible llevar este control a través de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

2. En cuanto al reconocimiento de los bienes propiedad del Estado, específicamente en el tema de los cargos diferidos (materiales y suministros entre otros), siempre se ha señalado que deben ser reconocidos por su costo histórico, pero con el fin de optimizar su administración y valoración en el sistema SAP/R3, es posible valorar estos elementos al costo promedio ponderado.

## CONSIDERACIONES

### 1. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS

El capítulo II Descripciones y Dinámicas del Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA en el siguiente sentido: *"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".* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en el citado capítulo se define la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS como: *"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".* (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, en la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA se deben reconocer aquellos bienes adquiridos por las entidades públicas con el fin de ser utilizados en un futuro en actividades de producción o administración. Así mismo, en esta cuenta no deben registrarse aquellos bienes que sean retirados del servicio temporal o definitivamente, puesto que este tipo de bienes son objeto de registro en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, siempre que se encuentren en condiciones de uso.

De otra parte, es preciso aclarar que si se trata de bienes que se retiran del servicio porque son objeto de mantenimiento deben ser reclasificados a la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO.

### 3. Valuación al costo promedio ponderado

El literal a) del artículo 2º de la Ley 87 de 1993, el cual 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"*.

A su vez, el artículo 4º relacionado con los Elementos para el Sistema de Control Interno de la mencionada ley señala 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;"*

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 de acuerdo con su estructura, debe implantar las políticas y procedimientos que deben tenerse en cuenta para llevar a cabo las diferentes operaciones que involucran estos bienes.

La Norma Técnica Relativa al Reconocimiento y Revelación de los Hechos Económicos, Financieros y Sociales, contenida en el numeral 1.2.7 del PGCP, establece: *"Para efectos de valuación se aplicará, como regla general, el costo histórico entendido como se describe a continuación:*

*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 (...).*

*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, (...)"*(Subrayado fuera de texto)

En estos términos, para el caso de los bienes que presentan alta rotación y se administran en grandes volúmenes es factible aplicar, sobre la base del costo histórico, métodos de valuación como el costo promedio ponderado, con el fin de simplificar la carga administrativa, facilitando el control de tales bienes. Sin embargo, tratándose de los bienes que conforman las propiedades planta y equipo, la valuación y actualización deben efectuarse para cada bien individualmente considerado.

## CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Los bienes que han sido objeto de utilización por parte de las entidades públicas y son retirados del servicio temporal o definitivamente por alguna circunstancia deben ser registrados en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, como es el caso de los bienes devueltos al almacén, siempre que se encuentren en condiciones

de uso. De otra parte, es preciso aclarar que si se trata de bienes que se retiran del servicio porque son objeto de mantenimiento deben ser reclasificados a la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO.

Ahora bien, aquellos bienes que hayan sido retirados temporalmente y sean reintegrados al servicio nuevamente deben ser reclasificados una vez entren en uso a la cuenta correspondiente del grupo propiedades, planta y equipo.

2. Los cargos diferidos deben reconocerse por el costo histórico. No obstante, dado que la entidad de acuerdo con lo establecido en la Ley 87 de 1993, es responsable y autónoma en determinar las políticas y procedimientos para el tratamiento de sus bienes, con el fin de facilitar la administración y control de aquellos que conforman la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, es factible que aplique, sobre la base del costo histórico, métodos de valuación como el costo promedio ponderado.

**CONCEPTO 27510 DE AGOSTO 3 DE 2005**

**TEMA: Cheques posfechados**

**SUBTEMA: Registro contable**

Doctor  
CARLOS ALBERTO LOSADA YUCUMÁ  
Contador Público Contratista  
Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos-INVIMA  
Bogotá D.C.

**ANTECEDENTES:**

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20056-27510, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada.

¿Cuál debe ser el procedimiento a seguir para la contabilización de los cheques posfechados, dado que la entidad ha efectuado acuerdos de pago con clientes, quienes han cancelado con dichos documentos?.

Actualmente se contabiliza un débito a la cuenta Caja por el total de los cheques posfechados y un crédito a la Cuenta por Cobrar. ¿Es correcto este procedimiento?.

## CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.7.1.1 de las normas técnicas relativas a los Activos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en lo relacionado con el Grupo de Deudores, expresa 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".*

Las cuentas de este grupo, relacionadas con la venta de bienes o prestación de servicios, se acreditan con:

*"1. El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar. (Subrayado fuera de texto)*

*2. El valor de las cuentas por cobrar castigadas por incobrables una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplido los requisitos pertinentes.*

*3. El menor valor originado por diferencia en cambio".*

Por su parte, el numeral 1.2.7.1.5 de las 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, 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.*

*Los hechos que puedan llegar a afectar la situación financiera del ente público deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante criterios técnicos, el cual es susceptible de actualizarse periódicamente. Por su parte, 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. El reconocimiento de las diferencias entre la información contable y tributaria, debe efectuarse por el valor resultante de su comparación.*

*(...) 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". (Subrayado fuera de texto)*

Así las cosas, en el caso específico de su consulta, dado que los cheques recibidos se hacen efectivos una vez se cumplen las fechas para su cobro, solo hasta ese momento podrá descargarse la Cuenta por Cobrar respectiva. Mientras se realiza esta operación, deberán mantenerse en Cuentas de Orden de Control.

## **CONCLUSIÓN**

Los cheques posfechados recibidos como resultado de acuerdos de pago con clientes, deberán registrarse en Cuentas de Orden de Control, hasta tanto se cumplan las fechas para ejercer su cobro. Una vez se realice esta operación, podrá descargarse la Cuenta por Cobrar y afectarse la cuenta de efectivo.

### **CONCEPTO 28317 DE AGOSTO 5 DE 2005**

**TEMA: Pasivos Pensionales**

**SUBTEMA: Plazo de amortización del cálculo actuarial**

Doctora  
ANA LUCÍA GONZÁLEZ GUTIÉRREZ  
Subgerente de Administración y Finanzas  
Empresa de Telecomunicaciones de Pereira S.A. E.S.P.  
Pereira - Risaralda

## **ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20056-28317, mediante la cual solicita que le indique cuáles son las normas legales que determinan el plazo para realizar la amortización del cálculo actuarial aplicables a empresas del sector de telecomunicaciones. Al respecto este despacho se permite informarle:

## **CONSIDERACIONES**

El numeral 2.5 del modelo instrumental del Plan General de Contabilidad Pública que se relaciona con las *"Instrucciones para el reconocimiento y registro de los pasivos pensionales"*, establece que *"Todas las entidades, sean empleadoras o administradoras, que tengan a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones, así como las emisoras de*

*bonos pensionales están obligadas a calcular y registrar los pasivos pensionales. Las responsables de las cuotas partes las registraran una vez hayan sido reconocidas”.*

Por su parte, el numeral 2.5.3.1.5 del Modelo Instrumental del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece los plazos de amortización dependiendo de varias situaciones, entre las que destacamos la siguiente por considerar que es la aplicable a la entidad consultante, dado que la norma de la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones menciona el mismo Decreto como se verá más adelante:

*"2.5.3.1.5.1 Plazos de amortización. Dependerán de las siguientes situaciones:*

- Las entidades públicas que han venido amortizando de acuerdo con el plazo establecido en el artículo 1º del Decreto Reglamentario Número 2852 de 1994 (hasta el año 2005), continuarán haciéndolo en el plazo allí previsto, excepto aquellas que cumplan con los requisitos definidos en el Decreto 1517 de 1998, cuyo plazo se extenderá hasta el año 2010. (...)"*

No obstante, debemos advertir que el Decreto Reglamentario Número 2852 de 1994 fue derogado por el Decreto 1517 de 1998 el cual establece dos plazos de amortización: Para entidades que se ubiquen dentro de unas categorías definidas en la norma, hasta el 31 de diciembre de 2010 y las que no se encuentren en dichas categorías continua el plazo de amortización hasta el 31 de diciembre de 2005.

*"ARTICULO 1o. El artículo 77 del Decreto 2649 de 1993, quedará así: Artículo 77. Pensiones de jubilación. Los entes económicos obligados como patronos por normas legales o contractuales a reconocer y pagar pensiones de jubilación y/o a emitir bonos y/o títulos pensionales, deberán al cierre de cada período, elaborar un estudio actuarial en forma consistente, de acuerdo con el método señalado por la entidad encargada de ejercer la inspección, vigilancia y/o control, con el objeto de establecer el valor presente de todas las obligaciones futuras, mediante el cargo a la cuenta de resultados, conforme se establece en el presente decreto.*

*Los entes económicos a que se refiere el inciso anterior que se encuentren en una cualquiera de las categorías que a continuación se señalan, podrán distribuir el valor del cálculo actuarial por amortizar hasta el año 2010, en la forma que más adelante se señala:*  
(Subrayado fuera de texto)

- a) Los constituidos antes del 1o. de enero de 1974, cuando sus provisiones por pensiones de jubilación a diciembre 31 de 1997 asciendan al menos cincuenta y cinco por ciento (55%) del valor del estudio actuarial a dicha fecha;*
- b) Los constituidos entre el 1o. de enero de 1974 y el 31 de diciembre de 1987 cuando sus provisiones por pensiones de jubilación a diciembre 31 de 1997 asciendan al menos, al valor que resulte de multiplicar el cálculo actuarial a esa fecha por el porcentaje obtenido de la siguiente fórmula:  $40\% + (1987 - \text{año de constitución de la sociedad} + 1) * 1\%$ ;*
- c) Los constituidos a partir del 1o. de enero de 1988, siempre y cuando el valor del porcentaje amortizado a 31 de diciembre de 1997 ascienda a un valor al menos*



*equivalente al que resulte de multiplicar el cálculo actuarial a esa fecha por el porcentaje obtenido de la siguiente fórmula: (1997-año de constitución +1) \*4%. (...)*

*PARAGRAFO 1o. Las sociedades que no se encuentren en las categorías previstas en este artículo con saldo por amortizar a 31 de diciembre de 1997, deberán incrementar el porcentaje amortizado a dicha fecha, como se venía haciendo, en al menos cuatro puntos porcentuales anuales sobre el valor amortizado del año inmediatamente anterior, de manera que en todo caso, a 31 de diciembre de 2005 se cubra el 100% del cálculo correspondiente. Una vez alcanzado el 100% se mantendrá la amortización en dicho porcentaje. (Subrayado fuera de texto)*

*PARAGRAFO 2o. Las obligaciones por bonos y/o títulos pensionales se incluirán en el respectivo estudio actuarial, en el cual deberá claramente determinarse el valor de los mismos. En todo caso, el valor amortizado acumulado del pasivo actuarial en cada año deberá ser suficiente para cubrir el valor de las mesadas pensionales, bonos, cuotas partes de bonos y títulos pensionales que se hagan efectivos o deban pagarse en el año siguiente, adicionado en un porcentaje de imprevistos calculado de acuerdo con las tablas de mortalidad e invalidez aplicadas a la edad promedio del grupo y el valor promedio de los bonos y/o títulos a la misma fecha. Para este efecto, en el estudio correspondiente la Superintendencia respectiva deberá exigir una proyección de los flujos de pagos que debe realizar la entidad para el período que señale.*

*PARAGRAFO 3o. En cualquier caso el porcentaje anual alcanzado a partir de 1997, no podrá disminuirse. La obligación por pensión sanción, cuando a ella haya lugar sólo se debe incluir en los cálculos actuariales en el momento de determinar su real existencia. El monto inicial y los incrementos futuros deben afectar los resultados de los correspondientes períodos”.*

Ahora bien, el Decreto 051 de 2003 adiciona el artículo 77 del Decreto 2649 de 1993 modificado por el Decreto 1517 de 1998 en el sentido de incorporar un parágrafo, así:  
*"Parágrafo 4º. Los entes económicos diferentes a los vigilados por la Superintendencia Bancaria, que hayan cumplido las obligaciones de amortización del cálculo actuarial en la forma prevista en este artículo, podrán a partir de los estados financieros cortados a 31 de diciembre de 2002, distribuir el porcentaje por amortizar de su cálculo actuarial hasta el año 2023 en forma lineal. El valor restante a amortizar incluirá los montos en que sea necesario ajustar el cálculo actuarial por razón del cambio de legislación. (Subrayado fuera de texto)*

*Los entes económicos que no habían realizado la amortización del cálculo actuarial en los estados financieros con corte anterior al 31 de diciembre de 2002 en la forma prevista en el presente artículo, podrán aplicar este parágrafo siempre y cuando amorticen en los estados financieros con corte a esta última fecha, la parte a que se encontraban obligados con anterioridad a dicha fecha”.*

De lo anterior se deduce que, aunque el Decreto 1517 de 1998 establece inicialmente dos plazos de amortización, dependiendo de las categorías definidas en la norma hasta el 31

de diciembre de 2010 y las que no se encuentren en dichas categorías continua el plazo de amortización hasta el 31 de diciembre de 2005, el párrafo adicionado mediante el Decreto 051 de 2003 le permite a los entes económicos que no son vigilados por la Superintendencia Bancaria y que han cumplido las obligaciones de amortización del cálculo actuarial, como estaba previsto en el Decreto 1517 de 1998, redistribuir el valor pendiente de amortizar hasta el año 2023, es decir que pueden extender los plazos de amortización iniciales que correspondían al 31 de diciembre de 2005 y 2010, respectivamente.

Por su parte, los entes económicos que no estaban amortizando, de acuerdo con lo establecido en Decreto 1517 de 1998, podrán extender el plazo de amortización hasta el año 2023 siempre que en sus estados contables con corte a 31 de diciembre de 2002 amorticen la parte que se encontraban obligados a tener amortizada.

Por su parte, el artículo 6.5.1. de la Resolución 087 de 1997 de la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones hace referencia al Decreto 2852 de 1994 que como hemos visto anteriormente fue derogado por el Decreto 1517 de 1998, el cual a su vez fue adicionado por el Decreto 051 de 2003, en tal sentido se entendería que para las empresas del sector de telecomunicaciones el plazo que han cumplido sus obligaciones de amortización el plazo se ha extendido hasta el 31 de diciembre de 2023.

No obstante, el artículo 1º de la Ley 549 de 1999, aplicable a las entidades territoriales, las faculta para amortizar su pasivo pensional, atendiendo lo establecido en las normas enunciadas, en un plazo máximo de 30 años a partir de la entrada en vigencia de la Ley, es decir, a partir del 31 de diciembre de 1999, al establecer que: *"(...) las entidades territoriales deberán cubrir en la forma prevista en esta ley, el valor de los pasivos pensionales a su cargo, en los plazos y en los porcentajes que señale el Gobierno Nacional. Dicha obligación deberá cumplirse a partir de la entrada en vigencia de la presente ley. En todo caso, los pasivos pensionales deberán estar cubiertos en un cien por ciento (100%) en un término no mayor de treinta (30) años. Para este efecto, se tomarán en cuenta tanto los pasivos del sector central de las entidades territoriales como los del sector descentralizado y demás entidades del nivel territorial"*. (Subrayado fuera de texto).

En tal sentido, las entidades territoriales tienen un plazo máximo de amortización del cálculo actuarial hasta el 31 de diciembre de 2029. Por tanto, dado que la Empresa de Telecomunicaciones de Pereira S.A. E.S.P. es una entidad descentralizada del nivel territorial está cobijada por la Ley 549 de 1999 la cual le da la posibilidad de extender el plazo de amortización hasta dicha fecha.

## **CONCLUSION**

Teniendo en cuenta lo anterior se concluye que, dado que la Resolución 087 de 1997 de la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones se fundamenta en el Decreto 2852 de 1994 el cual fue derogado por Decreto 1517 de 1998, a las empresas de telecomunicaciones les cobija este Decreto el cual les permite redistribuir el valor pendiente de amortizar hasta el año 2023 para aquellos entes económicos, no vigilados

por la Superintendencia Bancaria, que hayan cumplido las obligaciones de amortización del cálculo actuarial como estaba previsto.

Los entes económicos que no estaban amortizando, de acuerdo con lo establecido en el Decreto 1517 de 1998, podrán extender el plazo de amortización hasta el año 2023 siempre que en sus estados contables con corte a 31 de diciembre de 2002 amorticen la parte que se encontraban obligados a tener amortizada.

Sin embargo, en virtud del artículo 1º de la Ley 549 de 1999 aplicable a las entidades territoriales y su sector descentralizado, la Empresa de Telecomunicaciones de Pereira S.A. E.S.P., como entidad descentralizada del nivel territorial, tiene un plazo máximo de amortización del cálculo actuarial hasta el 31 de diciembre de 2029.

### CONCEPTO 29911 DE AGOSTO 17 DE 2005

**TEMA:** Contrato de capitación para atención Plan Obligatorio de Salud - POS

**SUBTEMA:** Margen en la contratación de servicio de salud

Doctora  
ANGELA LOPEZ ARBELAEZ  
Revisora Fiscal  
ESE Hospital San Juan de Dios  
Marinilla - Antioquia

#### ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente número 20057-29911, en el cual objeta la aplicación contable expedida por la Contaduría General de la Nación para el registro de los contratos de capitación al señalar que *"Sea cual sea el incremento o disminución que en dicha cuenta se refleje en la Actividad Financiera, Económico y Social de la Entidad, esto no es más que una cifra QUE SE VE, ya que contablemente no tiene ninguna incidencia en la utilidad o pérdida del ejercicio, pero que bien vale la pena analizar ya que las cifras que allí se consolidan son muy significativas.*

*Este registro se genera básicamente por los contratos capitados, por los cuales se hace necesario llevar a un descuento, la diferencia entre lo facturado y los realmente a cobrar a determinada EPS, de acuerdo al contrato. El problema viene porque este descuento no es tratado como tal contablemente, es decir llevándolo a disminuir la cuenta de ingreso, sino que deja la cuenta de ingreso tal y como se genera en la factura y la diferencia que no será pagada por la EPS se lleva a una cuenta de gasto (511160) denominado Margen en la*

*Contratación, que entrará a restar el supuesto ingreso solo hasta cuando se genere el Estado de la Actividad Financiera, Económica y Social al final de un período". Al respecto este Despacho se permite manifestarle lo siguiente:*

## **CONSIDERACIONES**

Desde el punto de vista constitucional y legal, corresponde a la Contaduría General de la Nación-CGN, entre otras, la función de determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público. En virtud de esta competencia, la CGN expide el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP como herramienta instrumental de gran importancia para el Sistema Nacional de Contabilidad Pública, y por consiguiente de obligatoria aplicación por parte de las entidades sujetas a su ámbito de aplicación, con el propósito de que la información que resulte del proceso contable guarde relación directa con los postulados de confiabilidad y utilidad social de que trata el marco conceptual del PGCP.

Ahora bien, establecida la función constitucional y legal de la CGN, es oportuno señalar que la Resolución 400 de 2000, por medio de la cual se adopta el PGCP, en los procedimientos relativos a desarrollos institucionales específicos, en especial el numeral 5.1.1.6 determina el contrato de capitación como *"Contrato celebrado entre las 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. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado".* (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el modelo instrumental del PGCP describe la cuenta 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (db) como *"Menor valor de los ingresos por la venta de servicios causados o recibidos por el ente público, como consecuencia de las devoluciones, rebajas y descuentos, en desarrollo de su cometido estatal".*

De igual manera, el procedimiento contable a seguir cuando el contrato se pacta con pago vencido indica que *"La causación del ingreso debe efectuarse con base en los servicios facturados al paciente, (...)",* es decir registrando el valor total facturado del servicio prestado en el ingreso, registrando la correspondiente contrapartida en el grupo deudor. En el entendido que la IPS que prestó el servicio incurrió en unos costos (Principio de asociación de ingresos, costos y gastos), y que no serán cubiertos cuando el valor facturado supere el valor del contrato.

En ese orden de ideas, el costo no recuperado por la vía del ingreso en desarrollo de la actividad de comercialización, contablemente se considera un gasto que se podría atribuir a una pérdida y no un descuento en la actividad comercial, sobre todo si se tiene en cuenta la definición de descuento: *"Acción y efecto de descontar (v) Rebaja, compensación de una parte de la deuda. Operación de adquirir antes del vencimiento valores generalmente endosables II Cantidad que se rebaja del importe de los valores*

*para retribuir esta operación”, y el registro contable del hecho económico se realiza afectando el gasto por el valor del costo que no se recupera, y la contrapartida un crédito en la causación del ingreso conforme el procedimiento contable establecido en el numeral 5.1.1.6.1 del PGCP.*

Por último, es importante resaltar el carácter vinculante de las decisiones del Contador General. En este sentido la Corte Constitucional en sentencia C-487 de 1997, expresa: *"(...), las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los productos finales, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado".* (Subrayado fuera de texto).

## **CONCLUSIÓN**

De conformidad con el ordenamiento normativo señalado, el costo no recuperado por la vía del ingreso en los contratos de capitación, contablemente se considera un gasto y no un descuento en la actividad comercial y el procedimiento contable aplicable es el establecido en el numeral 5.1.1.6 del PGCP.

Finalmente, es importante recordar que las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría General de la Nación, son obligatorias para las entidades del Estado.

### **CONCEPTO 28752 DE AGOSTO 29 DE 2005**

**TEMA: 1. Transferencias**

**SUBTEMAS: 1.1 Registro contable del programa de protección a personas que se encuentran en riesgo contra su vida.**

**1.2 Registro contable de la deportación de extranjeros.**

Doctora  
MARTHA HERNÁNDEZ HERNANDEZ  
Coordinación de Contabilidad  
Departamento Administrativo de Seguridad- DAS  
Ciudad

## ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el expediente 20056- 28752 en la cual solicita que se le oriente sobre los registros contables a efectuar por la ejecución de recursos de transferencias recibidas por el DAS para la ejecución del "Programa de protección a personas que se encuentran en situación de alto riesgo contra su vida, integridad, seguridad o libertad por causas relacionadas con la violencia política o con el conflicto armado interno" y la "Deportación de extranjeros". Al respecto me permito informarle:

## CONSIDERACIONES

El artículo 1 del Decreto 643 de 2004 por el cual se modifica la estructura del Departamento Administrativo de Seguridad-DAS, le establece como objetivo la formulación y adopción de políticas, planes generales, programas y proyectos del sector administrativo, mediante la producción de inteligencia que requiera el Estado para la toma de decisiones y la formulación de políticas relacionadas con la seguridad interior y exterior del Estado.

En desarrollo de tal objetivo, el artículo 2 del Decreto 643 de 2004, le define entre otras funciones:

- "Producir la inteligencia de Estado que requiere el Gobierno Nacional y formular políticas del sector administrativo en materia de inteligencia para garantizar la seguridad nacional interna y externa del Estado colombiano.*
- Participar en el desarrollo de las políticas diseñadas por el Gobierno Nacional en materia de seguridad.*
- Adelantar acciones de contrainteligencia tendientes a proteger los intereses del Estado, frente a actividades hostiles de origen interno o externo.*
- Realizar los estudios de seguridad y confiabilidad de los altos funcionarios del Gobierno Nacional.*
- Ejercer el control migratorio de nacionales y extranjeros y llevar el registro de identificación de extranjeros. (Subrayado fuera de texto)*
- Brindar seguridad al Presidente de la República y su familia, Vicepresidente y su familia, Ministros y Expresidentes de la República; la información relacionada con su seguridad tiene reserva legal.(...)"(Subrayado fuera de texto)*

La Norma Técnica relativa a los Gastos, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, los describe: *"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 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."*(Subrayado fuera de texto)

El numeral 4.2. del PGCP, que trata de los procedimiento para el registro de las operaciones de las entidades de la Administración Central Nacional que conforman el Sistema Integrado de Información Financiera–SIIF Nación, específicamente en el numeral 4.2.4.6.1.1 define: "**Asientos automáticos.** *Se originan en una matriz de registros que operará en forma automática, de acuerdo con parámetros previamente definidos, que tiene como objetivo convertir un rubro presupuestal en una cuenta contable del Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública.*

*Cuando a un rubro presupuestal de egresos se le puedan asociar varias cuentas contables, el sistema dará la opción para que el usuario elija la cuenta correspondiente, de manera que el sistema pueda hacer la respectiva afectación contable; esto se identifica en el sistema como una ayuda por operación. (...)*(Subrayado fuera de texto).

## **CONCLUSIÓN**

### **1.1 Registro contable del programa de protección a personas que se encuentran en riesgo contra su vida.**

De las consideraciones expuestas se concluye que el desarrollo del programa de protección a personas que se encuentran en situación de riesgo contra su vida, integridad, seguridad o libertad, por causas relacionadas con la violencia política o con el conflicto armado interno, hace parte de las funciones señaladas para el DAS. En tal sentido, los gastos inherentes a este programa se deben registrar en la cuenta 5211-GENERALES, por cada uno de los conceptos señalados en su consulta.

### **1.2 Registro contable de la deportación de extranjeros.**

En relación con los tiquetes aéreos para la deportación de extranjeros en cumplimiento a lo ordenado por el Consejo Seccional de la Judicatura del Huila, constituyen igualmente gastos de operación y se registrarán en la cuenta 5211-GENERALES. Lo anterior, con independencia de que en el presupuesto de la entidad la apropiación esté asignada en el rubro de transferencias corrientes al gobierno general.

En relación con la operatividad del Sistema Integrado de Información Financiera SIIF-Nación, para la afectación contable de tales operaciones, una vez revisada la matriz se encuentra que se tienen asociados algunos de los conceptos mencionados en su consulta, en caso de que se requiera adicionar nuevos, la entidad deberá tramitar una solicitud de soporte, a través de la línea soporte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para que se incorporen los conceptos de gasto requeridos.

**CONCEPTO 32343 DE SEPTIEMBRE 7 DE 2005**

**TEMA: Pasivos**

**SUBTEMA: Depósitos de clientes en entidades financieras públicas**

Señor  
ALVARO BERTEL

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20057-32343 mediante el cual consulta la naturaleza de los dineros que depositan los clientes en entidades financieras públicas.

**CONSIDERACIONES**

Para determinar la naturaleza de los recursos que reciben las entidades financieras de sus clientes, es necesario retomar lo establecido en el numeral 1.2.7.1.2 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, Normas técnicas relativas a los pasivos, en la cual se establece que estas normas:

*"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".*

En tal sentido, los recursos captados de los clientes, por las entidades financieras en desarrollo de su cometido estatal, constituyen obligaciones para estas entidades que se reportan a través de la Clase 2- Pasivo, del Catálogo General de Cuentas, en el cual se encuentra el grupo 21-OPERACIONES DE BANCA CENTRAL, ENTIDADES FINANCIERAS Y ENTIDADES DESCENTRALIZADAS DE FOMENTO Y DESARROLLO REGIONAL<sup>14</sup>, el cual

---

<sup>14</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, la nueva denominación de esta cuenta es OPERACIONES DE BANCA CENTRAL E INSTITUCIONES FINANCIERAS.



contiene la Cuenta 2110- OPERACIONES DE CAPTACIÓN Y SERVICIOS FINANCIEROS, descrita en el Modelo Instrumental del PGCP como:

*“Valor de los recursos captados por los entes públicos de carácter financiero, en sus distintas modalidades, de acuerdo con las normas especiales que rigen esta clase de operaciones y entidades, tales como: cuentas corrientes o ahorro, certificados de depósito a término y demás mecanismos de captación.*

*Así mismo incluye, los recursos captados por las entidades descentralizadas de fomento y desarrollo regional, mediante depósitos a la vista, depósitos a término y, recursos recibidos en administración en los cuales la entidad debe reconocer intereses.*

*La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 1105 - Caja y 1110 - Bancos<sup>15</sup> y corporaciones<sup>16</sup>”.*

En cuanto al Patrimonio de las entidades públicas, el numeral 1.2.7.1.3 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, Normas técnicas relativas al patrimonio público, lo define como: *“El patrimonio público comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas sus obligaciones necesarias para cumplir los fines estipulados en la Constitución y la Ley”.* (Subrayado fuera de texto).

De manera que el patrimonio de las entidades públicas, dentro de las cuales se incluyen las entidades financieras, esta comprendido por todos los bienes y derechos que posean previa deducción de sus obligaciones ó pasivos.

## **CONCLUSIÓN**

Los recursos captados por los entes públicos de carácter financiero, en sus distintas modalidades, de acuerdo con las normas especiales que rigen esta clase de operaciones y entidades, tales como: cuentas corrientes o ahorro, certificados de depósito a término y demás mecanismos de captación, constituyen obligaciones para las mismas.

El patrimonio de estas entidades está constituido por el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas sus obligaciones.

En tal sentido, los dineros de los clientes no ingresan en ningún momento al patrimonio público constituido con los dineros oficiales entregados para la creación de la entidad financiera.

---

<sup>15</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, la nueva denominación de esta cuenta es DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

**CONCEPTO 32360 DE SEPTIEMBRE 7 DE 2005**

**TEMA: Propiedades, Planta y Equipo**

**SUBTEMA: Embargos de Bienes**

Doctor  
FERNANDO GONZÁLEZ RODRÍGUEZ  
Subdirector Financiero  
Caja de Previsión Social de Comunicaciones – CAPRECOM

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20057-32360 y a la conversación telefónica con la contadora de la entidad, mediante la cual solicita que se le indique el procedimiento contable para registrar los embargos de bienes y su respectiva depreciación. Al respecto este despacho se permite informarle:

**CONSIDERACIONES**

De acuerdo con el Diccionario Jurídico Colombiano "*Embargo es la ocupación, aprehensión o retención de bienes hecha con mandamiento de juez competente por razón de deuda o delito. El embargo y secuestro tienen, en relación con el proceso, una finalidad: la de conservar unos bienes, impidiendo que de ellos dispongan su dueño o poseedor. Se trata, en últimas, de asegurar que respecto de esos bienes se cumpla la decisión que finalmente se adopte. El embargo y el secuestro sacan los bienes del comercio (...)*" (Subrayado fuera de texto)

Teniendo en cuenta la anterior definición, es claro que existen restricciones para el uso o la disposición de los bienes por parte de la entidad, lo cual conlleva a efectuar registros contables específicos o, por lo menos, a revelar la situación de los activos en la Notas a la Estados Contables, con base en los siguientes planteamientos normativos:

La norma técnica del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP relativa a las Notas a los Estados Contables, expresa: "*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*".

Igualmente, en la norma técnica relativa a la presentación de información, en el numeral 3.5.3.2.1 que se relaciona con la consistencia y razonabilidad de las cifras, se expresa: *"Entre estos casos se encuentra la información adicional sobre bienes, derechos y obligaciones no incorporados por situaciones de legalidad, trámite, valoración, medición o cualquiera otra causa especial, así como de Entidades liquidadas o en proceso de liquidación que no se han incorporado al ente público"*.

Por otra parte, cuando en desarrollo del proceso se decreta el embargo y secuestro de los bienes y se presenta una situación en la cual no es posible el uso de los bienes por parte de la entidad, así se tenga la propiedad, es necesario reclasificar los activos objeto de embargo y secuestro de conformidad con lo definido en el Catálogo General de Cuentas del PGCP que describe la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS de la siguiente manera: *"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"*.

## **CONCLUSIÓN**

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que las restricciones sobre propiedades, planta y equipo en razón de los embargos y secuestros decretados sobre los mismos, deben revelarse en las notas a los estados contables.

Cuando los bienes embargados y secuestrados continúan en uso por parte de la entidad, es necesario que la depreciación se registre normalmente, teniendo en cuenta que la entidad no ha perdido el uso y tampoco la titularidad o la propiedad sobre los bienes.

Según información telefónica recibida, se tienen dos vehículos que fueron embargados y secuestrados que no pueden ser utilizados por la entidad, en este caso, el tratamiento que debe darse a los bienes es reclasificarlos a la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, específicamente en la subcuenta 163711-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN.

Finalmente, los bienes registrados en la cuenta 1637 no son objeto de depreciación mientras subsista esta condición de no explotación por parte de la entidad.

**CONCEPTO 39267 DE SEPTIEMBRE 14 DE 2005**

**TEMA:** Soporte contable

**SUBTEMA:** Pasivos pensionales

Doctora  
GLORIA MARIA YEPES VARGAS  
Actuaria  
Ingeniería de Sistemas, S de H- INGESISTEMAS  
Medellín, Antioquia

**ANTECEDENTES**

Me refiero al derecho de petición radicado con el expediente 20058-39267, en el cual solicita concepto sobre el carácter de soporte contable de la información suministrada por el programa PASIVOCOL, a la luz de las normas establecidas en el Plan General de Contabilidad Pública. Igualmente, consulta sobre las últimas normas que ha expedido la Contaduría General de la Nación en relación con el tema de pasivos pensionales.

Al respecto me permito informarle:

**CONSIDERACIONES**

El artículo 9 de la Ley 549 de 1999 que trata de los cálculos actuariales establece: *"Para el cumplimiento de la presente ley, deberá elaborarse un cálculo actuarial respecto de cada entidad territorial y sus entidades descentralizadas de acuerdo con la metodología y dentro del programa que diseñe la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con cargo a sus recursos. Este programa deberá comprender el levantamiento de historias laborales y el cálculo del pasivo y podrá contar con la participación de los departamentos en la coordinación de sus municipios.*

*La Contaduría General de la Nación verificará la existencia de los recursos y reservas necesarios para responder por los pasivos pensionales en la forma prevista en la presente ley".*

El numeral 1.2.5.5 del Plan General de Contabilidad Pública- PGCP, respecto a los requisitos de la información contable pública, determina que debe ser verificable, esto es: *"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".*

Así mismo, uno de los principios de contabilidad pública enunciados en el PGCP, referente a la Revelación, indica: "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)

En concordancia con lo anterior, el Catálogo General de Cuentas contiene en su estructura la desagregación necesaria para el registro de tales operaciones, en este sentido la cuenta 2720- PROVISIÓN PARA PENSIONES representa 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*" y la cuenta 2721- PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES registra 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*".

De otra parte, los Documentos soporte 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.

Ahora bien, en relación con el reconocimiento y registro de los pasivos pensionales, el numeral 2.5 del PGCP, los define como "*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*" (Subrayado fuera de texto)

Al paso que el numeral 2.5.3.1.2 indica su periodicidad: "*El valor debe reconocerse por lo menos al cierre del período contable (anualmente) con base en estudios actuariales, preparados en forma consistente y siguiendo el método señalado por la entidad encargada de ejercer la inspección, vigilancia y control o por la Oficina de Obligaciones Pensionales*". (Subrayado fuera de texto)

Igualmente, el numeral 2.5.5 del PGCP para efectos revelar en forma adecuada los pasivos pensionales señala: "*Las entidades públicas que reconocen y pagan pensiones ya sea como administradoras, como empleadoras, o porque en cabeza de ellas están las Cuentas o fondos especiales, deberán revelar en notas a los estados contables la información correspondiente al monto del cálculo actuarial y de la amortización del mismo al 31 de diciembre, en forma comparativa con el del año inmediatamente anterior, la metodología técnica y el tiempo que resta para la amortización del cálculo actuarial.*"

La Carta Circular 44 de 2003, establece la obligatoria de la clasificación del cálculo actuarial en el pasivo no corriente, debido a que su disponibilidad se requiere en el largo

plazo y que éste pasivo representa una estimación que permite identificar la reserva actuarial y los recursos que conforman la reserva actuarial.

## **CONCLUSIÓN**

De las consideraciones expuestas se concluye que por mandato de la Ley 549 de 1999, le corresponde al Ministerio de Hacienda y Crédito Público diseñar la metodología para el cálculo del pasivo pensional y para tal efecto se desarrolló el software denominado PASIVOCOL, el cual permite realizar el cálculo actuarial a partir de la información de las historias laborales.

En este sentido, constituye soporte contable para el registro de los pasivos pensionales, la información suministrada por PASIVOCOL. No obstante, para garantizar la confiabilidad de la información las entidades territoriales y sus descentralizadas deberán cumplir con los instructivos requeridos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para incorporar o actualizar dichas historias laborales.

Finalmente, en relación con la consulta sobre normas posteriores que modifiquen el numeral 2.5 del Plan General de Contabilidad Pública, que determina las instrucciones para el reconocimiento y registro de los pasivos pensionales (Circular Externa 024 de 1998) informo que la Contaduría General de la Nación no ha expedido ninguna norma que la modifique.

Ahora bien, la referida Circular Externa 44 de 2003 no existe. Por lo tanto, se trata de la Carta Circular 44 de 2003, que corresponde a la clasificación de los pasivos pensionales como no corrientes y no hace referencia a ningún registro contable como lo expresa en su comunicación.

### **CONCEPTO 36528 DE SEPTIEMBRE 21 DE 2005**

**TEMA:** Cálculo actuarial

**SUBTEMA:** Registro contable de ajuste

Doctor  
WILLIAM J. VARGAS AROCA

## **ANTECEDENTES**

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20058-36528 en el cual informa que, mediante requerimiento 20056-29146 de la Contaduría General de la Nación en un cuadro se establece una diferencia en las cifras del pasivo estimado – Cálculo

actuarial por \$1.546.468.419 (miles de pesos) entre el valor reportado en el formato CGN96-001 con corte a 31 de diciembre de 2004 por \$3.588.620.080 y el valor reportado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público por \$5.135.088.499.

Informa la entidad que el cálculo actuarial fue elaborado por la Facultad de Ingeniería de la Universidad Nacional, objetado por la Superintendencia Bancaria y por la Contraloría General de la República, por haber sido levantado sobre bases de datos no sólidas, incluso se contrató un nuevo estudio actuarial, e igualmente fue rechazado, y que al respecto consulta si es posible registrar el ajuste en el cálculo actuarial basado en las cifras reportadas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, solicitando previamente el soporte de la actualización o en su defecto mantener las cifras reportadas hasta la contratación de un nuevo estudio.

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

### **CONSIDERACIONES**

El numeral 1.2.5.5 del Plan General de Contabilidad Pública- PGCP, respecto a los requisitos de la información contable pública, determina que debe ser verificable, esto es: *"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"*.

Así mismo, uno de los principios de contabilidad pública enunciados en el PGCP, referente a la Revelación, indica: *"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)

De otra parte, el numeral 2.5 del PGCP relacionado con las instrucciones para el reconocimiento y registro de los pasivos pensionales, específicamente el numeral 2.5.3.1.2 – Periodicidad del cálculo actuarial, establece que *"El valor debe reconocerse por lo menos al cierre del período contable (anualmente) con base en estudios actuariales, preparados en forma consistente y siguiendo el método señalado por la entidad encargada de ejercer la inspección, vigilancia y control o por la Oficina de Obligaciones Pensionales"*. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.5.5 del PGCP, para efectos de revelar en forma adecuada los pasivos pensionales, señala: *"Las entidades públicas que reconocen y pagan pensiones ya sea como administradoras, como empleadoras, o porque en cabeza de ellas están las Cuentas o fondos especiales, deberán revelar en notas a los estados contables la información correspondiente al monto del cálculo actuarial y de la amortización del mismo al 31 de diciembre, en forma comparativa con el del año inmediatamente anterior, la metodología técnica y el tiempo que resta para la amortización del cálculo actuarial"*.

Así mismo, los documentos soporte 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.

Así las cosas, se infiere que la reserva actuarial para pensiones, que incluye el cálculo actuarial de pensiones actuales, futuras pensiones y cuotas partes de pensiones, no corresponde a un monto estático. Siendo un pasivo estimado, se debe someter a una constante revisión y actualización, mínimo una vez al año. En ese orden de ideas, se deberá estar ajustando constantemente el monto registrado en las subcuentas del 272003 al 272008, con el valor de la diferencia que arroja la actualización con respecto al registrado, y recalcular nuevamente la alícuota correspondiente al monto por amortizar por pensiones actuales.

Ahora, el artículo 9 de la Ley 549 de 1999 que trata de los cálculos actuariales establece: *"Para el cumplimiento de la presente ley, deberá elaborarse un cálculo actuarial respecto de cada entidad territorial y sus entidades descentralizadas de acuerdo con la metodología y dentro del programa que diseñe la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con cargo a sus recursos. Este programa deberá comprender el levantamiento de historias laborales y el cálculo del pasivo y podrá contar con la participación de los departamentos en la coordinación de sus municipios.* (Subrayado fuera de texto)

*La Contaduría General de la Nación verificará la existencia de los recursos y reservas necesarios para responder por los pasivos pensionales en la forma prevista en la presente ley".*

Conforme la norma señalada, la facultad otorgada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para desarrollar una metodología para la elaboración del cálculo actuarial, se restringe a las entidades territoriales. Sin embargo, de acuerdo con la información suministrada telefónicamente por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social, la implementación de la Ley 549 de 1999, se hizo extensible su aplicación a los entes del orden nacional aprovechando su existencia.

Así mismo, en el entendido que el reporte del cálculo actuarial suministrado por PASIVOCOL constituye soporte contable para el registro de los pasivos pensionales, de las entidades territoriales, igual lo es, para las del orden nacional. No obstante, para garantizar la confiabilidad de la información, las entidades deberán cumplir con los instructivos requeridos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para incorporar o actualizar dichas historias laborales.

## **CONCLUSIÓN**

De las consideraciones expuestas se concluye que la información del cálculo actuarial suministrada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, constituye soporte contable para el registro de los pasivos pensionales.



De la diferencia del valor registrado con respecto al valor actualizado, procede el correspondiente ajuste en el pasivo estimado, toda vez que la reserva actuarial para pensiones no corresponde a un monto estático.

**CONCEPTO 38012 DE SEPTIEMBRE 29 DE 2005**

**TEMA: Anticipos para la adquisición de bienes**

**SUBTEMA: Registro contable**

Doctora  
ANA JUDITH CADENA GALVIS  
Gerente  
Contacto Más Fácil

**ANTECEDENTES:**

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20058-38012, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

Contacto Más Fácil EU es una empresa de servicios de gestión que entre sus actividades actúa como intermediario para realizar compras de diferente índole a empresas públicas, privadas y particulares de todo el país, que se encuentran fuera de Bogotá, y que por su distancia se les dificulta agilizar gestiones para el mejor funcionamiento de sus empresas.

Contacto Más Fácil se encarga de recibir el dinero, realizar la compra y enviar la mercancía a las empresas respectivas. Así mismo, factura el servicio de gestión o trámite en la ciudad.

Por tanto, ¿cuál debe ser el procedimiento a seguir por parte del pagador de una entidad pública para consignar el dinero a la cuenta de la empresa Contacto Más Fácil EU, teniendo en cuenta que la factura de compra sale a nombre de la entidad respectiva y la expide la empresa que vende los artículos, pero el giro es anterior a la compra, ya que debe consignarse antes para que lleve el dinero y cancele la compra a nombre de la entidad?.

**CONSIDERACIONES**

El numeral 1.2.6.2 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP define el principio de Causación en el siguiente sentido: *"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”.*

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".*

En el caso específico de su consulta, dado que la empresa Contacto Más Fácil actúa como intermediario de algunas entidades públicas para la adquisición de bienes, y que las entidades realizan la entrega de anticipos para que dicha empresa realice las gestiones y trámites correspondientes, el registro de la entrega por parte de la entidad deberá afectar la cuenta 1420-ANTICIPOS Y AVANCES ENTREGADOS. En el momento en que sean recibidos los bienes deberá afectar las cuentas que guarden relación con el objeto de la operación.

## **CONCLUSIÓN**

El registro contable de los dineros consignados por la entidad pública a la empresa Contacto Más Fácil deberá afectar la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, considerando que constituyen recursos entregados por adelantado para el suministro de bienes, donde la citada empresa actúa como intermediario.

Una vez sean recibidos los bienes y se establezcan los costos generados por la gestión de la empresa, deberá disminuir el valor registrado como anticipo y afectar las cuentas que guarden relación con la respectiva operación, es decir, cuentas de ACTIVO, GASTOS o COSTOS.

**CONCEPTO 40503 DE OCTUBRE 11 DE 2005**

**TEMA:** Deudores

**SUBTEMA:** Causación

Doctor  
ANDRES FELIPE GARCIA AZUERO  
Subgerente Administrativo y Financiero  
Instituto Colombiano Agropecuario  
Ciudad

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20058-40503, mediante la cual solicita concepto sobre la viabilidad de efectuar el registro contable directamente en bancos o ingresos, sin realizar causación de un deudor inexistente, teniendo en cuenta que la entidad en su proceso de actualización de procedimientos serán cancelados por el usuario a través de medio electrónico. Al respecto este despacho se permite informarle:

**CONSIDERACIONES**

El Plan General de Contabilidad pública- PGCP adoptó el sistema de contabilidad por causación y en el numeral 1.2.6.2 del PGCP definió 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".*

Consecuentemente la norma técnica relativa a los activos contenida en el numeral 1.2.7.1.1. del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, referente a DEUDORES establece: *"(...) 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)

Así las cosas, corresponde a la entidad establecer el procedimiento para que en el momento en que el servicio sea cancelado por el usuario a través del medio electrónico, quede el soporte contable identificando los datos cuando efectúe la respectiva cancelación.

Además, debe cumplir con las disposiciones de la Ley 527 de 1999, sobre el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales, especialmente lo establecido en el artículo 12º. CONSERVACION DE LOS MENSAJES DE DATOS Y DOCUMENTOS que define: *"Cuando la ley requiera que ciertos documentos, registros o informaciones sean conservados, ese requisito quedará satisfecho, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:*

- 1. Que la información que contengan sea accesible para su posterior consulta.*
- 2. Que el mensaje de datos o el documento sea conservado en el formato en que se haya generado, enviado o recibido o en algún formato que permita demostrar que reproduce con exactitud la información generada, enviada o recibida, y*
- 3. Que se conserve, de haber alguna, toda información que permita determinar el origen, el destino del mensaje, la fecha y la hora en que fue enviado o recibido el mensaje o producido el documento.*

*No estará sujeta a la obligación de conservación, la información que tenga por única finalidad facilitar el envío o recepción de los mensajes de datos (...)"*.

## **CONCLUSIÓN**

Con base en lo expuesto se concluye que la Contaduría General de la Nación estableció el principio de causación para las entidades del sector público, de acuerdo con el cual los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan. En este sentido, la entidad deberá establecer administrativamente el control para que en el momento que el usuario cancele el servicio por medio electrónico quede el soporte contable respectivo que documente la transacción.

### **CONCEPTO 47675 DE DICIEMBRE 7 DE 2005**

**TEMA: Reconocimiento y revelación**

**SUBTEMA: Litoteca y Banco de Información Petrolera-BIP**

Doctor  
JOSÉ ARMANDO ZAMORA REYES  
Director General  
Agencia Nacional de Hidrocarburos  
Ciudad

## ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número ANH- 1 -000893 – 2005-S, mediante la cual formula las siguientes inquietudes:

1. ¿La Contaduría General de la Nación considera pertinente efectuar la valoración del Banco de Información Petrolera-BIP, la Cintoteca y la Litoteca?
2. ¿En el evento de ser afirmativa la anterior pregunta, existe algún procedimiento de valoración de reconocido valor técnico, del cual tenga conocimiento la Contaduría General de la Nación, que pueda ser aplicado por la ANH?
3. ¿Ante la imposibilidad de contar con antecedentes respecto de la valoración de dichos activos, es procedente y suficiente la revelación de estos acontecimientos en las notas a los estados financieros de la ANH?
4. ¿Es importante para la ANH conocer la incidencia que pueda tener este proceso de valoración en el balance general consolidado de la Nación?

Para el efecto informa la entidad que, en virtud del artículo 11 del Decreto 1760 de 2003, tanto la Litoteca como el Banco de Información Petrolera, fueron entregados a la ANH. Sin embargo, dado que dichos activos no se encontraban incorporados en la información contable de Ecopetrol no fue posible establecer su valor en libros, razón por la cual les fue asignado un valor simbólico para efectos de incorporarlos en la información contable de la ANH.

No obstante, la Contraloría General de la República se abstuvo de opinar sobre la razonabilidad de los estados contables de la entidad, a 31 de diciembre de 2004, dado que no ha valorado financieramente los activos del Banco de Información Petrolera, Cintoteca y Litoteca y que existe incertidumbre sobre la no valoración de los activos intangibles recibidos por la ANH.

## CONSIDERACIONES

El Artículo 11 del Decreto 1760 de 2003 establece como Patrimonio de la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH:

*"11.1 La información geológica y técnica contenida en el Banco de Información Petrolera, BIP, y los activos asociados, que se escinden de la Empresa Colombiana de Petróleos y que le serán transferidos a título gratuito por esta dentro de los doce (12) meses siguientes a la vigencia del presente decreto.*

*11.2 La información técnica y los activos asociados a la litoteca que se escinden de la Empresa Colombiana de Petróleos y que le serán transferidos a título gratuito por esta dentro de los doce (12) meses siguientes a la vigencia del presente decreto. (...).*

*11.4 El activo originado en la venta de información geológica y técnica contenida en el Banco de Información Petrolera, BIP, y en la litoteca. (...)'.*

En tal sentido, la Litoteca, la Cintoteca y el Banco de Información Petrolera constituyen activos para la ANH que deben ser reconocidos en la información contable de la entidad, en aplicación del Principio de Reconocimiento<sup>17</sup>, contenido en el numeral 1.2.6.1 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP que expresa: "*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'.*

Así las cosas, y dado que dichos activos no se encontraban incorporados en la información contable de Ecopetrol para establecer su valor en libros, para efectos de incorporarlos en la información contable de la ANH les fue asignado un valor simbólico.

No obstante, el Principio de Revelación, contenido en el numeral 1.2.6.4 del Marco Conceptual del PGCP, señala: "*Los estados contables deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos; (...)'.*

En tal sentido, la Norma técnica relativa al reconocimiento y revelación de los hechos económicos, financieros y sociales contenida en el numeral 1.2.7.1 del Marco Conceptual del PGCP señala sobre el Costo histórico: "*(...) 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)

No obstante, la dificultad radica en establecer una metodología de valoración que permita determinar un costo de dichos bienes para efectos de reconocerlos y revelarlos en forma adecuada.

Sobre la determinación de metodologías de valoración, la Contaduría General de la Nación-CGN se ha pronunciado reiteradamente, indicando que excede su competencia funcional pronunciarse sobre este tema, dadas las funciones constitucionales y legales asignadas en el artículo 354 de la Constitución Política que establece "*Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la*

---

<sup>17</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, este principio fue eliminado.

*Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley. (...)*". En consonancia con ello, la Ley 298 del 23 de julio de 1996, la cual en los literales i) y j) del artículo 4, relacionados con las funciones de la Contaduría General de la Nación, establecen: "*i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa*".

En tal sentido, consideramos pertinente la valoración de dichos bienes para efectos de reconocimiento y revelación contable. No obstante, excede nuestra competencia funcional definir un método de valoración de los mismos, para su aplicación por parte de la ANH.

Por otra parte, el numeral 1.2.7.3 Normas técnicas relativas a los estados contables y económicos e informes complementarios de los entes públicos, define las Notas a los estados contables así: "*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*". (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, consideramos procedente que, ante la inexistencia de un método de valoración que permita definir el valor de la Litoteca, la Cintoteca y el Banco de Información Petrolera, se revele dicha información a través de las Notas a los estados contables, las cuales forman parte integral de los mismos.

De otro lado, dado que anteriormente estos bienes no fueron valuados para su reconocimiento y registro en los estados contables de Ecopetrol, la inexistencia de la valuación en los estados contables de la ANH no incide en el Balance General de la Nación y del Sector Público, teniendo en cuenta que su revelación se efectúa a través de las Notas a los estados contables.

## **CONCLUSIÓN**

Atendiendo la normatividad contable pública, los hechos financieros, económicos y sociales deben ser reconocidos empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. En tal sentido, la Litoteca, Cintoteca y el Banco de Información Petrolera deben ser valuados empleando metodologías técnicas de valoración. Sin embargo, excede la competencia funcional de la Contaduría General de la Nación definir tal metodología.

Por tanto, mientras se define la metodología técnica de valoración monetaria pertinente, se considera procedente la revelación en Notas a los estados contables, considerando que éstas constituyen parte integral de los mismos, y no con un valor simbólico monetario, que podría distorsionar la información financiera.

Ahora bien, el hecho de no reconocer en la información contable de la ANH los activos señalados por el valor resultante de la aplicación de una metodología técnica de valoración, no incide en mayor grado en la información de los Balances General Consolidado de la Nación y del Sector Público por cuanto dichos bienes no han sido reconocidos y registrados en los años anteriores, no obstante que han sido revelados a través de las Notas a los estados contables.

**CONCEPTO 48190 DE DICIEMBRE 12 DE 2005**

**TEMA: Registros contables**

**SUBTEMA: Contrato leasing**

Doctora  
LUZ DARY CORTES TABORDA

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación enviada por correo electrónico y radicada con el expediente 200510-48190, en la cual solicita que se le indique la manera de contabilizar en una EPS un contrato de leasing para la adquisición de un vehículo, en el cual la ESE pagó o reajustó el valor del vehículo a comprar; así mismo, la forma de contabilizar los pagos de capital y de intereses. Al respecto este despacho se permite informarle:

**CONSIDERACIONES**

Para absolver los interrogantes formulados es necesario referenciar la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, por cuanto no se conocen las condiciones específicas del contrato leasing celebrado por la EPS.

Con relación a los registros contables que tienen que ver con la adquisición de bienes a través de contratos de leasing, es importante señalar que el Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP ha definido los conceptos y cuentas que permiten el reconocimiento, registro y revelación de las situaciones que se derivan de dichos contratos, 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".*

Igualmente, 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*".

*De otra parte, se tiene la cuenta 2302-CRÉDITOS OBTENIDOS<sup>18</sup>, 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.

## **CONCLUSIÓN**

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.

---

<sup>18</sup> Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, esta cuenta fue eliminada.

En este sentido, los contratos de arrendamiento financiero o de Leasing con opción de compra, el bien se registra dentro del balance como un activo no monetario que debe ser depreciado, de conformidad con la naturaleza del bien. Simultáneamente, debe contabilizarse un pasivo por el mismo valor. El valor del activo y del pasivo debe ser igual al valor presente de los cánones y de la opción de adquisición pactada al iniciarse el contrato de leasing.

Los cánones serán divididos en amortización y costo financiero. La amortización constituirá un menor valor del pasivo registrado y la parte correspondiente al costo financiero será un gasto financiero. En el momento de ejercer la opción de adquisición, con su valor deberá cancelarse el pasivo registrado, para lo cual es permitido efectuar los ajustes que sean necesarios.

Ahora bien, si por las condiciones del contrato se clasifica como leasing operativo, su reconocimiento y registro se hará en gastos y cuentas de orden.

**CONCEPTO 51726 DE DICIEMBRE 27 DE 2005**

**TEMA: Conceptos**

**SUBTEMA: Otros gastos conexos a la salud**

Doctora  
MARÍA ELENA ORTIZ M.  
Contadora  
Calisalud, E.P.S.  
Santiago de Cali, Valle

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200511-51726, mediante la cual solicita que se le indique qué abarca la subcuenta Otros gastos conexos a la salud y si el valor contratado y pagado para realizar la auditoría médica a las cuentas de salud podría registrarse en dicha subcuenta. Al respecto este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

**CONSIDERACIONES**

Las cuentas y subcuentas de Otros, corresponden a valores del ente público que por su naturaleza no son susceptibles de clasificarse en algunas de las cuentas y subcuentas definidas de manera específica en el Catálogo General de Cuentas - CGC del Modelo Instrumental del Plan General de Contabilidad Pública – PGCP.

Ahora bien, para el caso específico de la cuenta 7387-SERVICIOS CONEXOS A LA SALUD – OTROS SERVICIOS, de acuerdo con lo definido en las descripciones y dinámicas del Modelo Instrumental, *"Representa el valor de los costos incurridos por el ente público, originados en la realización de actividades dentro de esta unidad funcional, que no se encuentran contenidas en los centros de costos anteriormente señalados"*.

Con base en la anterior definición, no es posible determinar de manera concreta la relación de costos incluidos en el rubro de Otros gastos conexos a la salud, ya que los mismos deben ser objeto de una evaluación particular y exhaustiva para establecer si podrían clasificarse en una de las unidades funcionales definidas en el Catálogo General de Cuentas - CGC.

Por otra parte, los gastos administrativos de conformidad con el Modelo Instrumental del PGCP, corresponden a *"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"*. En ese orden de ideas, lo contratado y pagado por concepto de auditoría médica a las cuentas de salud no corresponden a servicios conexos a la salud y por consiguiente deben clasificarse dentro de los gastos administrativos de la entidad.

## **CONCLUSIÓN**

De acuerdo con lo expuesto se concluye que no es posible determinar los diferentes conceptos de costos a ser considerados en los Otros servicios conexos a la salud, toda vez que los mismos deben ser objeto de una evaluación particular y exhaustiva para establecer si los respectivos conceptos pueden clasificarse en una de las unidades funcionales definidas en el Catálogo General de Cuentas del PGCP.

Por su parte, también se precisa que las erogaciones efectuadas para atender el servicio de auditoría médica para las cuentas de salud no resulta procedente considerarlas dentro de los Otros servicios conexos a la salud, sino como gastos administrativos.

**CONCEPTO 45397 DE NOVIEMBRE 17 DE 2005**

**TEMA: Plan General de Contabilidad Pública**

**SUBTEMAS: Generación de los Libros Auxiliares de Contabilidad  
Causación Impuesto de Industria y Comercio**

Doctora  
GLORIA HAYDEE ALVARADO HENAO  
Directora Financiera  
MUNICIPIO DE CALDAS

**ANTECEDENTES**

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 200510-45397 en la cual solicita concepto sobre la forma individual o global como se deben generar los libros auxiliares de contabilidad, y sobre el momento en el cual debe causarse el impuesto de industria y comercio.

**CONSIDERACIONES**

Para dar respuesta a su consulta debemos remitirnos al artículo 209 de la Constitución Política en el cual se establece 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, lo cual implica que las actuaciones de los servidores públicos deben enmarcarse en estos principios y formas.

De otra parte, el artículo 25 de la Ley 594 de 2000, denominada Ley General de Archivos, en lo relacionado con 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 Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, 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.

Ahora bien, en cuanto a los objetivos de los libros auxiliares de contabilidad, podemos decir que están encaminados a permitir el conocimiento y la verificación de las transacciones, ordenar y controlar las operaciones que lleven a cabo las entidades, servir de soporte documental para la elaboración de los estados contables e informes complementarios con base en el registro de las operaciones financieras, económicas y sociales y, permitir el ejercicio de las funciones constitucionales y legales que les competen a los órganos de control, inspección y vigilancia, entre otros.

Adicionalmente en cuanto a su contenido, estos comprenden el registro individual de las operaciones con sus débitos y créditos, en el orden cronológico en que se presenten, y que por su naturaleza afectan la situación financiera, económica, y social del ente público, convirtiéndose en la fuente de información.

De lo anterior se colige, que el grado de detalle que deben contener los libros auxiliares de contabilidad es aquel que permite el cumplimiento de los objetivos descritos, teniendo en cuenta que su contenido y registros corresponden al nivel auxiliar del Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública, es decir después del sexto dígito.

En este orden de ideas, es la entidad quien define desde el punto de vista administrativo, la forma de generar los libros auxiliares de contabilidad, ya sea en forma individual o global, lo esencial en éste caso, es que debe garantizarse el cumplimiento de los objetivos para los cuales se producen los libros auxiliares y que éstos se encuentren disponibles en todo momento, tanto para la Contaduría General de la Nación, como para los organismos de control.

En cuanto a la causación del impuesto de industria y comercio, es pertinente observar los principios de Contabilidad Pública descritos en el numeral 1.2.6.2. del Plan General de Contabilidad Pública- PGCP, en donde se expresa con respecto a la causación 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"*.

Igualmente, las NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS en el numeral 1.2.7.1.1. RENTAS POR COBRAR del PGCP, establecen 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)

En ese orden de ideas, el impuesto de industria y comercio 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 derecho debe reconocerse con base en las declaraciones tributarias o en el acto administrativo que expida la entidad para liquidar la obligación a cargo del contribuyente, debidamente notificado.

Así las cosas, consideramos que el municipio deberá realizar un análisis jurídico para determinar si la facturación mensual tal como la genera, puede considerarse como el documento que sustente el derecho de cobro para el ente público, el cual deberá, para tener validez, ir acompañado del acto administrativo que incorpore la obligación de pago por parte del contribuyente.

## **CONCLUSIÓN**

En atención a lo expuesto y realizado el análisis correspondiente, se concluye:

1. Para efectos de generar los libros auxiliares de contabilidad, ya sea en forma individual o global, es la entidad quien define desde el punto de vista administrativo, la forma como éstos deberán diligenciarse, teniendo en cuenta que debe garantizarse el cumplimiento de los objetivos para los cuales se producen los libros auxiliares y que éstos se encuentren disponibles en todo momento, tanto para la Contaduría General de la Nación, como para los organismos de control.
2. Para efectos de determinar el momento en el cual debe causarse el impuesto de industria y comercio, el municipio deberá realizar un análisis jurídico para determinar si la facturación mensual generada, puede considerarse como el documento que sustente el derecho de cobro para el ente público, el cual deberá, para tener validez, ir acompañado del acto administrativo debidamente notificado, que incorpore la obligación de pago por parte del contribuyente.