

CAPÍTULO I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

CONCEPTO 61135 DE MARZO 29 DE 2006

TEMA: Plan General de Contabilidad Pública

SUBTEMA: Ámbito de aplicación del PGCP – Enertolima.

Doctor
JHON JAIRO TORO RIOS
Representante Legal
Compañía Energética del Tolima S. A. E.S.P. – Enertolima S. A. E.S.P.

ANTECEDENTES

En atención a su consulta radicada con el expediente 20062-61135 en el cual solicita concepto sobre la aplicabilidad de las Resoluciones 400 de 2000 y 550 de 2005 emitidas por la Contaduría General de la Nación – CGN, este despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Por mandato del artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 del 23 de julio de 1996, se le asignó al Contador General de la Nación, las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país, para el sector público; de donde se desprende que los actos normativos por medio de los cuales se desarrollen tales facultades, tienen la jerarquía de todos los actos jurídicos que se expidan en ejercicio directo de la Constitución y/o la ley.

La Corte Constitucional mediante la Sentencia C487 de 1997 expresa que "*por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad, el cual a su vez y por disposición del legislador adoptada en desarrollo del mandato del artículo 269 de la Constitución, hará parte del sistema de control interno*" (...). (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, el Contador General de la Nación, por disposición del Constituyente, es la autoridad reguladora, lo cual implica que es la única autoridad que tiene la facultad en materia de contabilidad pública, en la misma condición y jerarquía que otras autoridades constitucionales.

La competencia y alcance de las disposiciones expedidas por el Contador General de la Nación en cuanto a contabilidad pública se refiere, son aplicables por la Administración

Pública, entendida por tal las entidades u organismos públicos del sector central y descentralizado territorialmente o por servicios.

Mediante información suministrada por la Doctora Marcie Carolina Arbeláez, Enertolima S.A. E.S.P. es una empresa de servicios públicos mixta, constituida como sociedad por acciones y cuya composición accionaria es la siguiente: Financiera Energética Nacional-FEN 20%, Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE 20%, Financiera de Desarrollo Territorial-FINDETER 20%, Empresa de Energía de Cundinamarca S.A. E.S.P.–EEC 20% y Centrales Eléctricas de Nariño S.A. E.S.P. -CEDENAR 20%, de lo cual puede concluirse que la entidad posee un mayor porcentaje de participación pública.

La Corte Constitucional expresó en la sentencia C-953/99 que "(...) *La naturaleza jurídica surge siempre que la composición del capital sea en parte de propiedad de un ente estatal y en parte por aportes o acciones de los particulares, que es precisamente la razón que no permite afirmar que en tal caso la empresa respectiva sea "del Estado" o de propiedad de "particulares" sino, justamente de los dos, aunque en proporciones diversas, lo cual le da una característica especial, denominada "mixta", por el artículo 150, numeral 7º de la Constitución (...)*". Es decir, mientras en la composición patrimonial de una empresa exista capital público y privado, dicha empresa será de economía mixta y la proporción de la participación patrimonial determinará el régimen por el cual se regulará.

La Sala de Consulta del Consejo de Estado, en relación a la naturaleza de las empresas de servicios públicos mixtas, mediante consulta radicada 1141 de 1998, expresa: "*Las empresas de servicios públicos mixtos constituyen una nueva categoría especial de personas jurídicas, distintas de las sociedades de economía mixta reguladas por las disposiciones generales que tienen origen en la reforma constitucional de 1968. Las primeras son autorizadas por el legislador con fundamento en la competencia que la Constitución le otorga para establecer el régimen jurídico al que están sometidos los servicios públicos. El hecho de que el legislador, en ejercicio de su capacidad normativa para establecer el régimen de los servicios públicos, haya determinado que los aportes efectuados a las empresas de servicios públicos, por la Nación, las entidades territoriales y las entidades descentralizadas de cualquier nivel administrativo, se rigen por el derecho privado, no les hace perder a esos aportes o participaciones su naturaleza pública, y en cuanto tales procedencia del ejercicio de la función pública de control fiscal sobre ellos*".

Así mismo, el Consejo de Estado mediante Sentencia 6508 de 2001, señala: "*(...) La ley 142 de 1994 en su artículo 27,4 dispone que, las empresas de servicios públicos con aportes oficiales o bienes de la nación, de las entidades territoriales, o de las entidades descentralizadas, los aportes hechos por ellas al capital, los derechos que ellos confieren sobre el resto del patrimonio, y los dividendos que puedan corresponderles, y que a tales bienes y a los actos o contratos que versen en forma directa,, expresa y exclusiva sobre ellos, se les aplica la vigencia de la contraloría respectiva...*".

De otra parte, el numeral 6 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994 define la empresa de servicios públicos mixta, estableciendo que "*Es aquella en cuyo capital la Nación, las entidades territoriales, o las entidades descentralizadas de aquella o éstas tienen aportes iguales o superiores al 50%*".

La misma norma en su artículo 32, para definir el régimen de los actos y contratos de las empresas prestadora de servicios públicos, establece que "*Salvo en cuanto la Constitución Política o esta ley dispongan expresamente lo contrario, la constitución, y los actos de todas las empresas de servicios públicos, así como los requeridos para la administración y el ejercicio de los derechos de todas las personas que sean socias de ellas, en lo no dispuesto en esta ley, se regirán exclusivamente por las reglas del derecho privado. La regla precedente se aplicará, inclusive, a las sociedades en las que las entidades públicas sean parte, sin atender al porcentaje que sus aportes representen dentro del capital social, ni a la naturaleza del acto o del derecho que se ejerce*". La situación expuesta en ningún momento cambia la naturaleza jurídica de las empresas que fueron creadas como mixtas con aportes públicos. (Subrayado fuera de texto).

La constitucionalidad del mencionado artículo 32 fue interpretada por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-066/97 al expresar que "*Pretende la ley objeto de control someter a un régimen de derecho privado los actos y contratos que celebren las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios*". El Constituyente dejó en manos de la ley, sin tener en cuenta su pertenencia a un régimen de derecho público o privado, la fijación de las competencias y responsabilidades relativas a la prestación de tales servicios, su cobertura, calidad, financiación, tarifas, etc. Luego, el legislador, en uso de la facultad constitucional, expidió la ley correspondiente y entregó a las normas que regulan la conducta de los particulares la forma de actuar y contratar de las empresas prestadoras de los servicios, sin transgredir con ello la normatividad Superior.

En este orden de ideas, se concluye que las empresas de servicios públicos mixtas no pertenecen al sector central o descentralizado de la Nación, puesto que su régimen es de derecho privado, no obstante, el hecho de que la Ley condicione la regulación de las empresas de servicios públicos domiciliarios al régimen que contiene el derecho privado, para todo lo que tiene que ver con los actos y contratos que se relacionan con la prestación de los servicios públicos, no significa, al mismo tiempo, que las empresas en las cuales la participación patrimonial del Estado sea mayoritaria y en las que el patrimonio sea por completo estatal, dejen de ser públicas o dejen de pertenecer a la estructura del Estado. Esa no es la conclusión, sino que los actos y contratos que se relacionan con la prestación de los servicios públicos domiciliarios se rigen por el derecho privado, pero pertenecen al sector público y como tales deben cumplir con la normatividad contable pública que se aplica a los entes incluidos en el ámbito de aplicación del PGCP.

El artículo 90. de la Ley 298 de 1996, establece que: "*Para los efectos de la presente ley la Contabilidad pública comprende, además de la Contabilidad General de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y solo en lo relacionado con estos.*" (Resaltado fuera de texto).

Con la expedición de la Resolución 400 de 2000, fue adoptada la versión 2001 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el cual constituye el documento básico para la estructuración ordenada, coherente y comprensible de la situación financiera, económica y social y los resultados de las operaciones de los entes públicos del país.

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, está compuesto por el Marco Conceptual, el Modelo Instrumental y el Manual de Procedimientos, y establece en el ámbito de aplicación contenido en la mencionada Resolución 400/00, que debe ser aplicado además de los entes públicos propiamente dichos a que hace alusión la Ley 489 de 1998, **por las personas jurídicas o naturales que administren o manejen, de manera temporal o permanente, recursos públicos, en lo relacionado con estos**, como los fondos de fomento, las cámaras de comercio, las cajas de compensación, entre otros.

Establece además la mencionada Resolución, que el Plan General de Contabilidad Pública - PGCP debe ser aplicado por regla general a nivel de documento fuente o soporte, lo cual implica sustituir cualquier otro código de registro básico e incorporar las operaciones de acuerdo con las normas determinadas en el mismo.

CONCLUSIÓN

En atención a lo expuesto, y realizado el análisis correspondiente, se concluye que el hecho de que una sociedad de economía mixta desarrolle las actividades relacionadas con el objeto social rigiéndose por las reglas del derecho privado, no cambia la naturaleza jurídica de su creación, ni la composición patrimonial con la cual fue constituida. Por lo tanto, deben rendir a nivel de documento fuente la información financiera, económica y social a la Contaduría General de la Nación dentro de los plazos y parámetros establecidos por ésta.

CONCEPTO 54405 DE JUNIO 30 DE 2006

TEMA: Plan General de Contabilidad Pública

SUBTEMA: Aplicación por parte de las Curadurías Urbanas

Doctor
IGNACIO RESTREPO MANRIQUE
Presidente
Corporación Curadores Urbanos de Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200512-54405, mediante la cual formula las siguientes consultas:

1. *"¿Están obligados los Curadores Urbanos a someter su contabilidad a las normas que gobiernan la Contabilidad Pública?"*
2. *¿Los Curadores Urbanos administran o manejan de manera temporal o permanente recursos públicos?"*

3. *¿Constituyen dineros públicos los ingresos pagados a los Curadores Urbanos por quienes adelantan trámites ante ellos?*
4. *¿En caso de que aplique la Contabilidad Pública para los Curadores Urbanos, cual es el Plan de Cuentas y Sistema que se debe utilizar?*

CONSIDERACIONES

Para dirimir sus inquietudes es necesario, en primer lugar, determinar si los ingresos percibidos por los Curadores Urbanos en desarrollo de su función son recursos públicos.

Al respecto, me permito informarle que 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. (...)".* En consonancia con ello, la Ley 298 del 23 de julio de 1996, en los literales i) y j) del artículo 4, relacionados con las funciones de la Contaduría General de la Nación, establecen: *"j) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa".*

De lo anterior se desprende que, dadas las funciones constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación, excede su competencia funcional pronunciarse sobre la naturaleza jurídica de los recursos que perciben los Curadores Urbanos.

No obstante, el Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, en concepto radicado con el número 1.624 del 3 de febrero de 2005, Consejero Ponente: Gustavo Aponte Santos, dirime esta inquietud al expresar: *"Las expensas que reciben los curadores urbanos son fondos de naturaleza pública, en tanto surgen de la soberanía impositiva del Estado, provienen del ejercicio de funciones públicas y corresponden materialmente al concepto de tasas".*

Basados en lo anterior procedemos a establecer si los Curadores Urbanos están sujetos, o no, al ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública el cual se estableció en el artículo segundo de la Resolución 400 de 2000, así: *"El Plan General de Contabilidad Pública – PGCP, compuesto por el Marco Conceptual, el Modelo Instrumental y el Manual de Procedimientos, debe ser aplicado (...). Por las personas jurídicas o naturales que administren o manejen, de manera temporal o permanente, recursos públicos, en lo relacionado con estos, (...)"*.

En tal sentido, de conformidad con el concepto 1.624 del Consejo de Estado, los Curadores Urbanos perciben recursos públicos. Por lo tanto, pertenecen al ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública.

Procede ahora, revisar si los Curadores Urbanos deben someter su Contabilidad a las normas que gobiernan la Contabilidad Pública y, por tanto, si deben aplicar el Plan General de Contabilidad Pública. Sobre este particular, la Contaduría General de la Nación se pronunció mediante el concepto 20058-38575, del 22 de agosto de 2005, dirigido al Director de Recursos Naturales y del Medio Ambiente de la Contraloría de Bogotá, D.C., basándose en lo establecido en la Carta Circular número 60 de 2004, que dice: "(...) *la información contable relacionada con los recursos públicos que manejan o administran estas entidades debe llevarse en forma separada de cualquier otra información que corresponda a ellas, y debe disponerse lo necesario para garantizar que en el momento que sea requerida se pueda obtener y reportar. Así mismo, se aclara que el registro de la información contable de estas entidades se lleva utilizando al nivel de documento fuente los catálogos generales de cuentas de la contabilidad que les son aplicables y exigidos por el organismo de inspección y vigilancia competente, y que cualquier reporte que solicite la Contaduría sobre los recursos públicos se hará previo un proceso técnico de homologación al Plan General de Contabilidad Pública, (...)*".

De lo anterior puede inferirse que los Curadores Urbanos, en su condición de particulares, pueden utilizar el Catálogo General de Cuentas que les sea aplicable, garantizando que la información contable relacionada con los recursos públicos se lleva en forma separada. En ese sentido, se pronunció la Contaduría General de la Nación, mediante el concepto 200511-53077, que anexo a esta comunicación.

En la comunicación enviada por el Presidente de la Corporación de Curadores Urbanos de Bogotá, D.C., el doctor Ignacio Restrepo Manrique expresa que "*el Curador Urbano celebra como particular, contratos de Derecho privado de conformidad con las normas Civiles y Mercantiles, por lo que llevan una contabilidad para personas naturales, y se rigen por las normas tributarias y mercantiles vigentes, (...)*".

De otra parte, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, en concepto OFCTCP/0026/2006 del 18 de abril de 2006 establece la obligatoriedad para los Curadores urbanos, en su condición de personas naturales de llevar su contabilidad regidos por el Decreto 2649 de 1993 con los siguientes fundamentos: "*por regla general, todo comerciante, dada su obligación de llevar contabilidad, debe someterse para ello a las disposiciones del Decreto 2649 de 1993, obligación que se extiende a las personas naturales no comerciantes, por la necesidad de hacer valer sus cuentas como prueba para (...) la rendición de las respectivas cuentas de dineros administrados a terceros, (...)*".

"Otro aspecto no menos importante que se relaciona con debida unidad de la contabilidad de cada ente económico que, de suyo, también es aplicable a las personas naturales, punto sobre el cual este organismo se ha pronunciado en el sentido de que los registros contables deben hacer referencia al patrimonio de las personas tanto jurídicas como naturales, ya que éste se ha considerado como uno de los atributos legales de la personalidad, enfatizando que la contabilidad debe ser única también para personas naturales, independiente de si son comerciantes o no, como único es su patrimonio".

"Otro aspecto resaltado por el Consejo en el Concepto CCTCP 094 (...), el cual apunta a que no se puede dejar a un lado el principio general del derecho con base en el cual el

patrimonio de una persona es la prenda general de los acreedores, conforme lo establece el artículo 2488 del Código Civil, disposición que no podría cumplirse si se aceptara una dicotomía de patrimonios en cabeza de una sola persona sin la debida definición formal, por cuanto los acreedores, incluyendo el estado, no podrían establecer sobre cuáles bienes del deudor tienen el derecho de persecución consagrado en la norma citada”.

Respecto al control fiscal de los recursos que reciben los curadores, el Consejo de Estado en el concepto citado anteriormente señala: *“Cuando el Estado delega una función pública en un particular e impone un cobro en virtud de su soberanía fiscal a favor de ese particular, el mínimo derecho que le asiste, en concepto de esta Sala, es el de conocer si los recursos que se perciben por ese concepto se están aplicando a la finalidad prevista por el legislador; es decir, a satisfacer las necesidades propias de la función pública encomendada y controlar que su manejo y administración se efectúe con la transparencia debida en beneficio del interés general. Sustraer del control fiscal los recursos que por gracia de la ley administran y manejan los particulares, alegando que son personas privadas, sería tanto como invertir las bases mismas de la estructura del sistema de control desarrollado en la Constitución. El hecho generador del control fiscal colombiano está dado en función de la naturaleza del ingreso y no de la naturaleza jurídica, pública o privada de quien administra o maneja los recursos.*

En el caso de los curadores urbanos la ley y los reglamentos son claros en precisar las finalidades que se buscan con el pago de la expensas. Siendo estas expensas fondos públicos, el control fiscal procede para verificar el cumplimiento de dichas finalidades legales. Esa verificación contribuye a evitar que se generen privilegios exagerados y exclusivos no deseados por la Constitución ni por la ley al permitir la llamada descentralización por colaboración.

Los sistemas de control a la gestión de los particulares que cumplen funciones públicas, como es el caso de los curadores, permiten también evaluar la eficacia y eficiencia de la delegación, de manera que cuando se presenten desviaciones en la prestación de las mismas o que el resultado de la evaluación costo-beneficio no se adecue a las finalidades del servicio, el Estado pueda reasumir su prestación en beneficio del interés general”.

CONCLUSIÓN

Preguntas 1 y 4.

Atendiendo lo establecido en la Carta Circular número 60 de 2004, los Curadores Urbanos, en su condición de particulares, pueden utilizar el Catálogo General de Cuentas que les sea aplicable, siempre que garanticen que la información contable relacionada con los recursos públicos que tienen a su cargo, se lleve en forma separada.

En tal sentido, consideramos procedente la aplicación del Decreto 2649 de 1993 para llevar la contabilidad de los Curadores Urbanos, como lo establece el Consejo de Técnico de la Contaduría Pública debidamente fundamentado en las razones expuestas en el concepto emitido, siempre que garantice que la información contable relacionada con los recursos públicos se lleva en forma separada.

El registro de la contabilidad en forma separada no implica llevar dos contabilidades diferentes sino la utilización de un sistema único de contabilidad que permita la identificación y extracción de la información contable relacionada con los recursos públicos manejados o administrados por los Curadores Urbanos con el fin de garantizar la rendición de cuentas a los organismos de inspección y vigilancia para efectos del control fiscal sobre los mismos.

Preguntas 2 y 3

Dadas las funciones constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación, excede su competencia funcional pronunciarse sobre la naturaleza jurídica de los recursos que perciben los Curadores Urbanos.

No obstante, el concepto radicado con el número 1.624 del 3 de febrero de 2005, de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, Consejero Ponente: Gustavo Aponte Santos, resuelve sus inquietudes al señalar: "*Las expensas que reciben los curadores urbanos son fondos de naturaleza pública, en tanto surgen de la soberanía impositiva del Estado, provienen del ejercicio de funciones públicas y corresponden materialmente al concepto de tasas*".

CONCEPTO 73801 DE SEPTIEMBRE 1 DE 2006

TEMA: Plan General de Contabilidad Pública

SUBTEMA: Ámbito de aplicación PGCP Parque Tecnológico de Antioquia S.A.

Doctora
LUCÍA DEL S. GÓMEZ DUQUE
Profesional universitaria
Contraloría Auxiliar de la Auditoría Integral Departamental
Contraloría General de Antioquia

ANTECEDENTES

En atención a su consulta radicada con el expediente 20068-73801 en el cual solicita concepto sobre la aplicabilidad de las Resoluciones 400 de 2000 expedida por la Contraloría General de la Nación–CGN, este despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Por mandato del artículo 354 de la Constitución Política y el desarrollo contenido en la Ley 298 del 23 de julio de 1996, se le asignó al Contador General de la Nación, las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y

determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país, para el sector público; de donde se desprende que los actos normativos por medio de los cuales se desarrollen tales facultades, tienen la jerarquía de todos los actos jurídicos que se expidan en ejercicio directo de la Constitución y/o la ley.

La Corte Constitucional mediante la Sentencia C487 de 1997 expresa que "*por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad, el cual a su vez y por disposición del legislador adoptada en desarrollo del mandato del artículo 269 de la Constitución, hará parte del sistema de control interno*" (...). (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, el Contador General de la Nación, por disposición del Constituyente, es la autoridad reguladora, lo cual implica que es la única autoridad que tiene la facultad de expedir normas en materia de contabilidad pública, en la misma condición y jerarquía que otras autoridades constitucionales.

La competencia y alcance de las disposiciones expedidas por el Contador General de la Nación, en cuanto a contabilidad pública se refiere, son aplicables por la Administración Pública, entendida por tal las entidades u organismos públicos del sector central y descentralizado territorialmente o por servicios.

Mediante información suministrada por la Contraloría General de Antioquia, la composición patrimonial de la entidad que se denomina Parque Tecnológico de Antioquia S.A., es la siguiente: sector público 74.47% y sector privado 25.53%, de lo cual puede concluirse que la entidad posee un mayor porcentaje de participación pública.

El artículo 467 del Código de Comercio, en referencia a la clasificación de los aportes, expresa que "*Para los efectos del presente título, se entienden por aportes estatales los que hacen la Nación o las entidades territoriales o los organismos descentralizados de las mismas personas*". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, la Corte Constitucional expresó en la Sentencia C-953/99 que "*(...) La naturaleza jurídica surge siempre que la composición del capital sea en parte de propiedad de un ente estatal y en parte por aportes o acciones de los particulares, que es precisamente la razón que no permite afirmar que en tal caso la empresa respectiva sea "del Estado" o de propiedad de "particulares" sino, justamente de los dos, aunque en proporciones diversas, lo cual le da una característica especial, denominada "mixta", por el artículo 150, numeral 7º de la Constitución (...)*". Es decir, mientras en la composición patrimonial de una empresa exista capital público y privado, dicha empresa será de economía mixta y la proporción de la participación patrimonial determinará el régimen por el cual se regula.

A su vez, el artículo 9º de la Ley 298 de 1996, establece que "*Para los efectos de la presente ley la Contabilidad pública comprende, además de la Contabilidad General de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios,*

cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y solo en lo relacionado con estos."
(Resaltado fuera de texto).

Con la expedición de la Resolución 400 de 2000 fue adoptada la versión 2001 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el cual constituye el documento básico para la estructuración ordenada, coherente y comprensible de la situación financiera, económica y social y los resultados de las operaciones de los entes públicos del país.

El PGCP está compuesto por el Marco Conceptual, el Modelo Instrumental y el Manual de Procedimientos, y establece en el ámbito de aplicación contenido en la mencionada Resolución 400/00, que debe ser aplicado, además de los entes públicos propiamente dichos a que hace alusión la Ley 489 de 1998, **por las personas jurídicas o naturales que administren o manejen, de manera temporal o permanente, recursos públicos, en lo relacionado con estos**, como los fondos de fomento, las cámaras de comercio, las cajas de compensación, entre otros.

Además, la mencionada Resolución establece que el PGCP debe ser aplicado por regla general a nivel de documento fuente o soporte, lo cual implica sustituir cualquier otro código de registro básico e incorporar las operaciones de acuerdo con las normas determinadas en el mismo.

CONCLUSIÓN

En atención a lo expuesto, y realizado el análisis correspondiente, se concluye que el hecho de que una sociedad de economía mixta desarrolle las actividades relacionadas con el objeto social rigiéndose por las reglas del derecho privado, no cambia la naturaleza jurídica de su creación, ni la composición patrimonial con la cual fue constituida. Por lo tanto, deben aplicar las normas contables que expida el Contador General de la Nación y rendir a nivel de documento fuente la información financiera, económica y social a la Contaduría General de la Nación dentro de los plazos y parámetros establecidos por ésta.

CONCEPTO 81230 DE DICIEMBRE 14 DE 2006

TEMA: Reconocimiento y registro

SUBTEMA: Provisión de cuentas por cobrar

Doctor
FABIO ENRÍQUEZ MIRANDA
Gerente General
EPS - Indígena Mallamas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200611-81230 mediante la cual consulta sobre la posibilidad de aplicar el procedimiento del cálculo de la provisión para Cuentas por cobrar establecido por el Decreto 2649 de 1993.

CONSIDERACIONES

Mediante la comunicación 20061-14161 que adjunto se estableció que *"Mallamas –EPS Indígena maneja y administra recursos públicos por lo que en lo relacionado con estos, deben rendir a nivel de documento fuente, so pena de sanciones, información financiera, económica y social a la Contaduría General de la Nación (...)"*.

Conforme a lo anterior, Mallamas EPS Indígena, como administradora de recursos públicos, está sujeta al ámbito de aplicación de la Resolución 400 de 2000 que, en el inciso tercero del artículo 2º, incluye a *"Las personas jurídicas o naturales que administren o manejen, de manera temporal o permanente, recursos públicos, en lo relacionado con estos, (...)"*.

No obstante, la Resolución 400 de 2000 es derogada por la Resolución 222 de 2006 a partir del 1º de enero de 2007 y, en el párrafo del artículo 3º señala, respecto a los entes privados que administran recursos públicos, que: *"El Régimen de Contabilidad Pública no es de obligatoria aplicación para (...), así como las personas jurídicas o naturales que tengan a su cargo, a cualquier modo, de manera temporal o permanente, recursos públicos, en lo relacionado con estos, (...), en cuyo caso aplicarán las normas de contabilidad que correspondan a su ámbito. No obstante, cuando el Contador General de la Nación lo considere conveniente, podrá solicitar los informes que sean necesarios, para lo cual expedirá las instrucciones que permitan llevar a cabo la homologación técnica respectiva"*.

De tal forma que, a partir del 1º de enero de 2007, la entidad deberá aplicar el Plan de Contabilidad Pública que corresponda a su ámbito, el cual es definido por la Superintendencia Nacional de Salud, entidad encargada de su vigilancia y control.

CONCLUSIÓN

A partir del 1º de enero de 2007, fecha en que inicia la aplicación de la Resolución 222 de 2006 que deroga la Resolución 400 de 2000, los entes privados no estarán sujetos al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública sin perjuicio de la presentación de los informes que sean requeridos de manera expresa por el Contador General de la Nación siempre que tengan a cargo el manejo o administración de recursos públicos.

Por tanto, a partir del 1º de enero de 2007, Mallamas EPS Indígena estará sujeto a las normas de contabilidad que correspondan a su ámbito, las cuales son definidas por la Superintendencia Nacional de Salud, como entidad rectora.

Así las cosas, la Superintendencia Nacional de Salud, definirá el tratamiento que la entidad deberá aplicar para el manejo de las provisiones de las Cuentas por Cobrar.

Relacionado con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan usuarios, la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *“Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...).”* (Subrayado fuera de texto).

CAPÍTULO II

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS

CONCEPTO 74508 DE ENERO 26 DE 2006

TEMA: Provisiones

SUBTEMA: Propiedades, planta y equipo

Doctora
MARGARITA VELANDIA SIERRA
Jefe Sección de Contabilidad
Senado de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20069-74508, mediante la cual hace alusión a una glosa realizada por la Contraloría General de la República, al proceso contable del año 2005, indicando que *"el cubrimiento de bienes con pólizas de diferentes coberturas, no exime a la entidad del registro contable de provisiones..."* Sobre el particular solicita que se le indique si la provisión exigida para el caso del Senado de la República es factible para protegerse de futuras contingencias y cual sería el procedimiento administrativo que debe llevarse a cabo para establecer el porcentaje de provisión.

CONSIDERACIONES

Para absolver los interrogantes formulados es necesario referenciar la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

La norma técnica relativa a Propiedades, planta y equipo definida en el numeral 1.2.7.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que *"Deben reconocerse provisiones de conformidad con las normas contables vigentes, cuando éstas sean procedentes como resultado de la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos; así mismo, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo, o por el deterioro que sufren las propiedades, que requieren condiciones ambientales específicas para su funcionamiento o conservación"*. (Subrayado fuera de texto). Esto significa que la provisión a un bien de propiedad de la entidad se encuentra vinculada a alguna de las causas definidas en la presente norma, con base en el avalúo técnico que se haya realizado en cumplimiento de la Circular Externa 060 de 2005.

Por su parte, la Circular Externa 060 de 2005 que establece los factores a considerar en el proceso de avalúo de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad, define que *"Para efectos de revelación contable, los avalúos deberán considerar, entre otros factores, los siguientes:*

Bienes Muebles: Estado, Tiempo de uso o capacidad productiva, Modelo, Destinación y Comercialización o grado de negociabilidad.

Bienes inmuebles: Ubicación geográfica de los lotes Urbanos y Rurales, Construcción y Comercialización o grado de negociabilidad”.

En este contexto, es preciso anotar que la procedencia de la provisión de bienes muebles e inmuebles de propiedad del ente público se encuentra relacionada con factores asociados a la pérdida de valor económico del bien, lo cual se debe determinar con base en el estudio técnico adelantado para tal efecto y ello es responsabilidad del ente público.

Teniendo en cuenta que el cálculo y registro de la provisión de un bien mueble o inmueble de propiedad de la entidad, no está asociado a posibles contingencias por pérdida o devaluación, sino que por el contrario, su pertinencia depende del demérito, obsolescencia o pérdida de valor económico, se infiere que si una vez llevado a cabo el proceso de evaluación técnica de los bienes se determina que cumplen con las condiciones definidas en la norma técnica, es preciso provisionar dichos bienes, o si las condiciones no se cumplen, no será necesario llevar a cabo este proceso, sin que esto tenga relación con el amparo mediante pólizas de seguros, por cuanto su propósito es amparar el valor patrimonial de los bienes ante la ocurrencia de un siniestro.

Finalmente, es importante señalar que el numeral 2.9.1.1.5, párrafo 173 del nuevo Régimen de Contabilidad Pública, vigente a partir del primero de enero de 2007, en relación con la provisión de las Propiedades, planta y equipo establece que: *"Deben reconocerse provisiones o valorizaciones, de conformidad con las normas contables vigentes, cuando el valor en libros de los bienes difiera del que se determina en los avalúos realizados, sean éstos con fines de revelación contable o para otros efectos. Los avalúos deberán considerar, entre otros, criterios de ubicación, estado, capacidad productiva, situación de mercado y grado de negociabilidad de los bienes, la obsolescencia, y el deterioro que sufren las propiedades. El reconocimiento de las provisiones en las entidades contables públicas del gobierno general afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como gasto"*. Es decir, que a la luz de lo definido en el nuevo marco conceptual del PGCP, se entiende también que el reconocimiento de la provisión de las Propiedades, planta y equipo, tiene el propósito de revelar la diferencia que se presente entre los avalúos técnicos y el valor en libros, mas no para cubrir otro tipo de eventualidades.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

La procedencia para el cálculo y registro de la provisión de bienes muebles e inmuebles de propiedad del ente público, se encuentra relacionada con factores asociados a la pérdida de valor económico del bien, lo cual se debe determinar con base en el estudio técnico adelantado para tal efecto y ello es responsabilidad del ente público.

El cálculo y registro de la provisión de un bien mueble o inmueble de propiedad de la entidad, no está asociado a posibles contingencias por pérdida o devaluación, sino que por el contrario, su pertinencia depende del demérito, obsolescencia o pérdida de valor económico. Se infiere que si una vez llevado a cabo el proceso de evaluación técnica de los bienes, se determina que cumplen con las condiciones definidas en la norma técnica, es preciso provisionar dichos bienes con independencia de su cubrimiento con pólizas de seguros.

Es importante señalar, que a la luz de lo definido en el nuevo marco conceptual del PGCP, se entiende también que el reconocimiento de la provisión de las Propiedades, planta y equipo, tiene el propósito, revelar la diferencia que se presente entre los avalúos técnicos y el valor en libros mas no para cubrir otro tipo de eventualidades.

Relacionado con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan usuarios, la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *"Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)"*.

CONCEPTO 57132 DE ENERO 27 DE 2006

TEMA: Convenios Interadministrativos

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
ANA SOFÍA CASTAÑEDA HERNÁNDEZ
Profesional Especializado
División Financiera-Contabilidad
Universidad Pedagógica Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20061-57132, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

En cumplimiento de su misión estatal, con carácter docente e investigativo, la Universidad celebra convenios con diferentes entidades estatales. En la actualidad, una vez legalizado el convenio se registra por el valor total en Cuentas de Orden, y de acuerdo con su ejecución, es decir, con los informes entregados, la Universidad presenta la respectiva factura por el porcentaje pactado, registrando una cuenta por cobrar, cuya contrapartida será el ingreso correspondiente. Cuando la entidad efectúa el pago, cancela la cuenta por cobrar y afecta la respectiva subcuenta de bancos.

Sin embargo, existe la duda si este registro es correcto, o si por el contrario, una vez legalizado el convenio debe registrarse la totalidad en el ingreso con contrapartida a la cuenta por cobrar.

CONSIDERACIONES

Los numerales 1.2.6.2 y 1.2.6.7 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP definen los principios de Causación y Prudencia en los siguientes términos:

"1.2.6.2 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. (Subrayado fuera de texto)

1.2.6.7 Prudencia

En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Igualmente y con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo los realizados, sino también aquellos potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, aquellos que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se determine en el período actual o en períodos anteriores. (...)"

A su vez, el numeral 1.2.7.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica y social, en lo relacionado con los Ingresos, define que son *"Expresión monetaria de los flujos percibidos por el ente público en el período contable, que refleja la obtención de recursos originados en desarrollo de la actividad financiera, económica y social, básica o complementaria, susceptibles de incrementar el patrimonio público.*

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

Por su parte, el numeral 1.2.7.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden 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. 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”.

Considerando que el registro contable debe efectuarse cuando surjan los derechos y obligaciones, y que atendiendo el principio de Prudencia, en el caso de los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna, es correcto que la entidad registre el convenio en Cuentas de Orden, y una vez se haga exigible cada uno de los pagos, según las condiciones y porcentajes pactados, se reconozca la cuenta por cobrar y el ingreso respectivo.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que el registro contable debe efectuarse una vez surja el derecho o la obligación, y que no deben contabilizarse ingresos potenciales o sometidos a condición alguna, según lo establecen los principios de Causación y Prudencia, respectivamente, es correcto que la entidad registre el convenio en Cuentas de Orden, para efectos de control. Una vez surja el derecho de cobro por las actividades adelantadas y los informes presentados, deberá reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso correspondiente.

CONCEPTO 53217 DE FEBRERO 15 DE 2006

TEMA: Contratos de Concesión

SUBTEMA: Registro contable de los rendimientos financieros

Doctora
MARIA TERESA PARDO CAMACHO
Subgerente Administrativa y Financiera
Instituto Nacional de Concesiones-INCO
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200511-53217, en la cual solicita concepto sobre la contabilización de los rendimientos financieros generados en un contrato de concesión y un contrato de transacción con el Concesionario Tren de Occidente S.A. Aclara la consulta que algunos de estos rendimientos serán reinvertidos en el proyecto y otros se reintegrarán a la DTN, si después de un año los recursos no se han utilizado, de acuerdo a un concepto que solicitó Ferrovías al Ministerio de Hacienda (sic). Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para empezar es pertinente considerar la información suministrada, mediante comunicación telefónica, por la doctora Mireyi Vargas Oliveros, Contadora del Instituto Nacional de Concesiones-INCO, en el sentido de que los contratos objeto de consulta son los mismos que Ferrovías cedió a INCO por efectos de su liquidación, por tanto les aplica el concepto emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Por lo anterior, es necesario retomar los numerales 3.1.4 y 3.1.6 del citado concepto, donde señala: "*3.1.4. De acuerdo con el contrato de Fiducia los rendimientos financieros de los recursos del patrimonio autónomo, por ser de los recursos de éste, pueden ser utilizados como fuente de pago para el proyecto, (...)*"

"3.1.6 El contrato de Fiducia Mercantil irrevocable de Administración y fuente de pagos 178 01 reguló el uso de los intereses generados por los recursos aportados por FERROVIAS, estableciendo que durante el año en el cual se realice el aporte, los intereses que se generen pertenecen al patrimonio autónomo, pero que los rendimientos financieros de esos recursos generados durante los años siguientes al de la realización del aporte pertenecen a FERROVIAS y le serán transferidos mediante cortes mensuales." (Subrayado fuera de texto)

Además, para el caso consultado por FERROVIAS, la consulta concluye: "*Como*

consecuencia de las cláusulas del contrato, los rendimientos generados por los aportes realizados por FERROVIAS al patrimonio autónomo, constituido mediante contrato de fiducia mercantil irrevocable de administración y fuente de pagos 178 01, pertenecen al patrimonio autónomo si se generan durante el año en el cual se realizan dichos aportes y pueden ser utilizados como fuente de pago de actividades del proyecto. (Subrayado fuera de texto)

Los rendimientos de los aportes realizados por FERROVIAS al patrimonio autónomo, generados durante años posteriores al del aporte, igual que los saldos existentes al vencimiento del plazo del plan de obras y sus rendimientos, son de FERROVIAS". (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, estamos frente a recursos que entran al desarrollo del proyecto por el cual se suscribió el contrato de fiducia mercantil o patrimonio autónomo y recursos que se constituyen en ingresos para la Nación, y por tanto deben ser girados en el tiempo estipulado a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, de acuerdo con lo definido en el artículo 12 del Decreto 06300 de 1996, donde se establece que "Los rendimientos de inversiones financieras obtenidos con recursos de la Nación, si se causan pertenecen a ésta y en consecuencia, deberán consignarse dentro de los (tres) 3 días hábiles siguientes a la fecha de su liquidación, en la Dirección del Tesoro Nacional". (Subrayado fuera de texto)

En consonancia, el numeral 2.8.4.1.1- Ingresos tributarios y no tributarios, relativo a las instrucciones para el registro contable de las operaciones relacionadas con la causación, recaudo, consignación de los ingresos de la nación, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, indica que "En el nivel nacional, administración central, por norma general los ingresos son recaudados en la Dirección del Tesoro Nacional, y la administración de los mismos está a cargo de cada uno de los entes que la conforman".

El artículo 32 del Decreto 2789 de 2004 que reglamenta el Sistema Integrado de Información Financiera SIIF-Nación, determina que para el registro de los ingresos en el Sistema "Los órganos encargados de generar la información sobre los ingresos de la Nación deberán reconocer y clasificar a través del SIIF Nación, los recaudos por cada uno de los conceptos que los originen de conformidad con las normas presupuestales y contables vigentes".

Ahora, teniendo en cuenta que el INCO es una entidad descentralizada del nivel nacional adscrita al Ministerio de Transporte, en el SIIF-Nación, corresponde a este Ministerio, efectuar el reconocimiento del ingreso por rendimientos financieros generados en los contratos de concesión, según lo definido en el contrato respectivo.

Para el efecto, el módulo de ingresos del SIIF-Nación, tiene asociado el rubro concepto de ingresos 2.4.0.0.1.11 denominado Rendimientos Financieros, a través del cual el Ministerio de Transporte viene registrando presupuestal y contablemente los recursos por rendimientos financieros de los contratos de concesión de INCO.

Ahora bien, considerando que el contrato entre FERROVIAS y Tren de Occidente corresponde a un contrato de fiducia mercantil o patrimonio autónomo, el INCO debe

registrar los rendimientos financieros que incrementan tal patrimonio, en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, contenida en el Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública, que revela el "*Valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil que dan al fideicomitente o beneficiario la posibilidad de ejercerlos de acuerdo al acto constitutivo o la Ley*", con crédito en la cuenta 4805-FINANCIEROS que representa el "*Valor de los ingresos obtenidos por el ente público, provenientes de las inversiones o depósitos efectuados en moneda nacional o extranjera, la prestación de servicios de crédito o cualquier otra operación*". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas se concluye que los recursos por rendimientos financieros del contrato de fiducia mercantil suscrito entre Tren de Occidente y FERROVIAS son de dos tipos: los que se constituyen como ingresos de la Nación y los que corresponden al patrimonio autónomo.

Los que se constituyen como ingresos de la Nación, el Ministerio de Transporte debe registrarlos como un ingreso a nombre de la Nación, a través del Sistema SIIF-Nación, los cuales en virtud de las normas legales, deben ser consignados en las cuentas de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Los que corresponden al patrimonio autónomo, el INCO debe registrarlos como mayor valor del patrimonio autónomo mediante un registro débito en la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, subcuenta 192603-Fiducia mercantil - Constitución de patrimonio autónomo y un crédito en la cuenta 4805-FINANCIEROS, subcuenta 480590-OTROS INGRESOS FINANCIEROS.

CONCEPTO 56847 DE MARZO 23 DE 2006

TEMA: Fondo de Servicios Educativos

**SUBTEMAS: 1. Agregación de la información Financiera, Económica y Social
2. Registro contable en la cuenta Fondos de Servicios Educativos**

Doctor
ARBAY NAVARRO CASTRO
Jefe Unidad de Contabilidad
Gobernación del Meta
Villavicencio, Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20061-56847, mediante la cual solicita concepto para establecer qué entidad debe agregar a sus estados financieros los balances de los colegios, si las Alcaldías o la Gobernación, considerando que en el Departamento del Meta, el único Municipio que se ha certificado es Villavicencio, el cual ya viene agregando sus colegios.

Así mismo, informa que el Departamento del Meta ha venido pagando la educación de la totalidad de los alumnos matriculados en colegios oficiales, mediante el programa de gratuidad, con recursos propios de regalías petrolíferas. Con éstos, los colegios pagan sus gastos de funcionamiento, gastos que son contabilizados por la Gobernación en la cuenta 550105-EDUCACIÓN-GENERALES y se controlan por su NIT, y la nómina de los docentes en la cuenta 560201-SUELDOS Y SALARIOS¹. Por lo anterior, requiere información sobre los valores que deben registrarse en la cuenta Fondo de Servicios Educativos, o si la forma como se está registrando es la correcta.

CONSIDERACIONES

1. Agregación de la información financiera, económica y social

El parágrafo 2º del artículo 3º de la Resolución 550 de 2005² establece que "*Las entidades y organismos sin personería jurídica del orden nacional y territorial, que deban enviar su información para que sea agregada y/o consolidada a otra entidad del sector central o descentralizado, previa conciliación de sus operaciones, deberán remitir la información en las siguientes fechas:*

FECHA DE CORTE:	FECHA LIMITE DE PRESENTACIÓN:
31 DE MARZO	15 DE ABRIL
30 DE JUNIO	15 DE JULIO
30 DE SEPTIEMBRE	15 DE OCTUBRE
31 DE DICIEMBRE	30 DE ENERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERIODO CONTABLE

En el orden territorial, tanto la administración central como las entidades del sector descentralizado por servicios, serán los entes públicos que deberán reportar la información a la Contaduría General de la Nación. En este sentido, los órganos de control, corporaciones públicas y organismos públicos sin personería jurídica que prestan servicios de educación, salud y otros servicios públicos, deberán enviar la información contable a la administración central correspondiente para que sea objeto de agregación y/o consolidación por parte de las gobernaciones y alcaldías, según el caso, del departamento o municipio al cual pertenecen". (Subrayado fuera de texto).

¹ Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, el grupo 56-GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL fue eliminado. Los conceptos relacionados deben registrarse en el grupo 52-DE OPERACIÓN.

² Esta norma fue derogada por la Resolución 248 de 2007, la cual a su vez fue modificada por la Resolución 375 de 2007.

Ahora bien, el numeral 4.1.7.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, relacionado con el tratamiento contable de otros organismos territoriales sin identidad jurídica de los sectores educación y salud, establece que "Las Secretarías de Educación de las entidades territoriales que manejen recursos de la educación tienen dentro de sus funciones la coordinación de los establecimientos educativos, razón por la cual, en materia contable, deben recibir la información contable generada por éstos para el correspondiente proceso de agregación y/o consolidación por la respectiva entidad territorial. (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con la organización del sector los establecimientos educativos manejan su contabilidad en forma independiente, por cuanto tienen presupuestos propios (Fondo de Servicios Docentes), dentro del cual se incluyen los recursos que reciben para su funcionamiento del presupuesto de la respectiva entidad territorial.

En este evento, por tratarse de manejo de contabilidades independientes, el tratamiento del proceso de agregación y/o consolidación y de registro, se enmarca dentro de lo anotado en tal situación".

Por consiguiente, las instituciones educativas deben remitir su información a la Secretaría de Educación a la cual se encuentren administrativamente adscritas, para que se lleve a cabo el proceso de agregación y/o consolidación por parte de la entidad territorial. Para el efecto, debe tenerse en cuenta el acto administrativo de creación vigente de cada una de las instituciones, en donde se determine si dependen de la Gobernación o de la Alcaldía, dado que dichas entidades son las responsables de rendir la información a la Contaduría General de la Nación.

2. Fondo de servicios educativos

En cuanto al pago de la educación de los alumnos matriculados en los colegios oficiales, mediante el programa de gratuidad, con recursos propios de regalías petrolíferas, es pertinente indicar que el numeral 1.2.7.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica y social del PGCP, en lo relacionado con los Gastos, expresa que "El gasto público social incluye el importe de la ejecución de recursos destinados a cubrir las necesidades insatisfechas de la población en los sectores básicos de salud, educación, vivienda, agua potable y saneamiento básico, o en procura del bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida de la población, contemplados presupuestalmente como proyectos de inversión o gastos de funcionamiento, en cumplimiento de lo dispuesto en normas legales. (Subrayado fuera de texto)

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

En este sentido, la entidad debe analizar si el pago de la educación de los alumnos de los colegios oficiales se encuentra presupuestado como gasto público social, y el pago de nómina de los docentes como gasto de inversión social, enmarcados en proyectos de inversión del Plan de Desarrollo con unos objetivos específicos, para lo cual debe afectar

las cuentas 5501-EDUCACIÓN y 5602-EDUCACIÓN, ARTE Y CULTURA Y RECREACIÓN Y DEPORTE, respectivamente.

En cuanto a la utilización de la cuenta Fondo de Servicios Educativos, el artículo 11 de la Ley 715 de 2001 señala que *"Las instituciones educativas estatales podrán administrar Fondos de Servicios Educativos en los cuales se manejarán los recursos destinados a financiar gastos distintos a los de personal, que faciliten el funcionamiento de la institución".* (Subrayado fuera de texto)

El artículo 12 de la citada Ley expresa: *"Las entidades estatales que tengan a su cargo establecimientos educativos deben abrir en su contabilidad una cuenta para cada uno de ellos, con el propósito de dar certidumbre a los Consejos Directivos acerca de los ingresos que pueden esperar, y facilitarles que ejerzan, con los rectores o directores, la capacidad de orientar el gasto en la forma que mejor cumpla los propósitos del servicio educativo dentro de las circunstancias propias de cada establecimiento. Esa cuenta se denomina "Fondo de Servicios Educativos"".* (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el artículo 14 de la misma Ley establece que *"Las entidades territoriales incluirán en sus respectivos presupuestos, apropiaciones para cada Fondo de Servicios educativos en los establecimientos educativos a su cargo, tanto de la participación para educación como de recursos propios". (...)* El Consejo Directivo en cada establecimiento elaborará un presupuesto de ingresos y gastos para el Fondo, en absoluto equilibrio. El Consejo Directivo no podrá aumentar el presupuesto de ingresos sin autorización del Distrito o Municipio al que pertenece el establecimiento".

De otra parte, el artículo 1º del Decreto 992 de 2002 determina que *"Los Fondos de Servicios Educativos como mecanismo presupuestal de las Instituciones Educativas Estatales, han sido dispuestos por la ley, para la adecuada administración de sus rentas e ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento, e inversión, distintos a los de personal*. (Subrayado fuera del texto)

Parágrafo. Las entidades territoriales definirán y determinarán los Establecimientos Educativos Estatales que dispondrán de Fondo de Servicios Educativos, y cuáles deben asociarse para ello, y las formas de administración de los mismos ".

El artículo 2º del citado Decreto señala que *"Los Fondos de Servicios Educativos podrán estar financiados con recursos de la Nación, de las entidades territoriales, de las entidades oficiales, de los vinculados por los particulares para favorecer a la comunidad, de los producidos por la venta de los servicios que presta el establecimiento educativo, siempre y cuando estén destinados a financiar gastos distintos de los de personal. En la administración y ejecución de estos recursos los establecimientos educativos estatales, a través de su respectivo consejo directivo y del rector o director, deberán sujetarse a lo dispuesto en el presente decreto, y demás disposiciones pertinentes"*.

Así mismo, el artículo 3º del mencionado Decreto establece que el Presupuesto Anual del Fondo de Servidos Educativos *"Es el instrumento financiero mediante el cual se programa el presupuesto de ingresos desagregado a nivel de grupos y fuentes de ingresos y el presupuesto de gastos desagregado en funcionamiento a nivel de rubros, e inversión a*

nivel de proyectos, para la correspondiente vigencia fiscal en las instituciones educativas oficiales".

El párrafo del citado artículo señala que "Corresponde al rector o director del establecimiento educativo, antes del inicio de la vigencia fiscal, elaborar el proyecto de presupuesto y sus correspondientes modificaciones, teniendo en cuenta el desarrollo del plan operativo y el proyecto educativo institucional. la aprobación del proyecto de presupuesto y sus modificaciones queda a cargo del Consejo Directivo mediante Acuerdo".

En este orden de ideas, mediante el concepto 23728 del 16 de diciembre de 2003, del cual anexo copia, la Contaduría General de la Nación se pronunció respecto al sistema de contabilidad aplicable a las Fondos de servicios educativos indicando que *"de acuerdo con la organización del sector los establecimientos educativos manejan su contabilidad en forma independiente, por cuanto tienen presupuestos propios (...).*

En este evento, por tratarse de manejo de contabilidades independientes, el tratamiento del proceso de agregación y/o consolidación y de registro, se enmarca dentro del numeral 4.1.7.1 del "Procedimiento para el manejo contable, la agregación y/o consolidación de la información financiera, económica y social", del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el cual establece el tratamiento contable de los organismos territoriales sin identidad jurídica del sector educación, en los siguientes términos: "Las Secretarías de Educación de las entidades territoriales que manejan recursos de la educación tienen dentro de sus funciones la coordinación de los establecimientos educativos, razón por la cual, en materia contable, deben recibir la información contable generada por éstos para el correspondiente proceso de agregación y/o consolidación por la respectiva entidad territorial.

En tal sentido, las instituciones educativas reciben de las entidades territoriales una serie de recursos que administran a través de los Fondos de Servicios Educativos, generándoles una autonomía relativa que les permite elaborar su información contable de forma independiente, la cual debe remitirse a la entidad territorial correspondiente para su agregación y/o consolidación.

CONCLUSIÓN

1. Las instituciones educativas deben remitir la información contable a la Secretaría de Educación a la cual se encuentren administrativamente adscritas, para que sea agregada y/o consolidada por la Alcaldía o la Gobernación, considerando que dichas entidades son las responsables de rendir la información a la Contaduría General de la Nación.
2. Si el pago de la educación de los alumnos de los colegios oficiales se encuentra presupuestado como gasto público social, y el pago de nómina de los docentes como gasto de inversión social, enmarcados en proyectos de inversión del Plan de Desarrollo con unos objetivos específicos, la entidad deberá seguir afectando las cuentas 5501-EDUCACIÓN y 5602-EDUCACIÓN, ARTE Y CULTURA Y RECREACIÓN Y DEPORTE.

Respecto al Fondo de Servicios Educativos, debe ser administrado por las instituciones educativas, lo que les genera una autonomía relativa para elaborar su información de

forma independiente, la cual debe remitirse a la entidad territorial correspondiente para su agregación y/o consolidación.

CONCEPTO 55806 DE MARZO 29 DE 2006

TEMA: Donaciones

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
WILLIAM TORRES SÁNCHEZ
Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional
Acción Social
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200512-55806, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

La entidad tiene por objeto coordinar, administrar y ejecutar los programas de acción social dirigidos a la población pobre y vulnerable y los proyectos de desarrollo, coordinando y promoviendo la cooperación nacional e internacional, técnica y financiera no reembolsable que reciba y otorgue el país.

En desarrollo de su objeto, recepciona donaciones en forma masiva, en las cuales los donantes no se encuentran debidamente identificados, bien sea por privacidad de la información o porque el tipo de proceso no permite identificar a las personas. Por tanto, ¿cuál debe ser el procedimiento contable a seguir en este tipo de donaciones?, ¿es posible recepcionar estas donaciones sin identificación del donante?.

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.7.1.3 de las normas técnicas relativas al patrimonio público, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, expresa que el superávit donado "*Comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, que tienen como característica su permanencia relativa y que no corresponden a un reconocimiento del gasto por extinción del bien.*

Las donaciones en dinero, por norma general, se registran como superávit por donación, excepto aquellas que tengan como destino la financiación de gastos de funcionamiento, las cuales se registrarán como ingreso". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, la descripción de la cuenta 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN establece: *"Representa los valores acumulados que el ente público ha recibido de personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, por concepto de donaciones en dinero, bienes tangibles, títulos valores u otros activos, tales como propiedad, planta y equipo, que correspondan a un incremento patrimonial.*

La contrapartida corresponde al tipo de bienes y derechos recibidos en donación".

En este sentido, cuando un ente público recibe una donación de permanencia relativa, por tratarse de un bien que va a ser utilizado en desarrollo de su cometido estatal, contablemente debe tratarse como un activo, cuya contrapartida será la cuenta de 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN. No obstante, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos de funcionamiento deberán reconocerse como ingreso, afectando la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS subcuenta 481022-DONACIONES³.

Con relación al procedimiento para realizar la incorporación de las donaciones, el numeral 1.2.7.2 de las normas técnicas relativas a los libros de contabilidad señala que los documentos soporte *"Comprenden las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice el ente público. (...) Son de origen externo aquellos que contienen operaciones que involucran a un tercero, tales como, comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen el registro de una operación".*

Teniendo en cuenta que en el caso específico de la consulta, la recepción de donaciones en forma masiva no permite identificar adecuadamente a los donantes, o existe privacidad de la información, la entidad deberá definir y expedir el documento soporte idóneo que respalde el registro contable y en el cual se señale dicha imposibilidad.

CONCLUSIÓN

Si las donaciones recibidas tienen como característica su permanencia relativa, al ser utilizadas en desarrollo del cometido estatal de la entidad, deben registrarse como activo y la contrapartida corresponderá a la cuenta 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN. No obstante, si las donaciones tienen como destino la financiación de gastos de funcionamiento, deberán reconocerse como ingreso afectando la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS subcuenta 481022-DONACIONES.

Considerando que se trata de donaciones sin la adecuada identificación de los donantes, la entidad deberá definir y expedir el documento soporte idóneo que respalde el registro contable y en el cual se señale dicha imposibilidad.

³ Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, esta subcuenta fue eliminada. La nueva subcuenta es la 480819-Donaciones.

CONCEPTO 54600 ABRIL 25 DE 2006

TEMA: Reconocimiento y registro

SUBTEMA: Acuerdo de pago en proceso de jurisdicción coactiva

Doctora
MARÍA DEL PILAR CHUÑA R.
Jefe División Administrativa y Financiera
Empresa de Energía del Amazonas S.A. ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada DOC-EEASA-DAF-, mediante la cual solicita concepto sobre la forma de contabilizar un acuerdo de pago suscrito con el Ministerio de Minas y Energía, por concepto de recursos que fueron asignados por el Ministerio y distribuidos por el IPSE a las empresas prestadoras del servicio de energía eléctrica ubicadas en las zonas no interconectadas, con el fin de subsidiar a las personas de menores recursos en las zonas mencionadas.

Informa la entidad que *"Este dinero fue destinado por la EEASA a la compra de combustible para generación eléctrica en el Municipio de Leticia y comunidades del Departamento del Amazonas, y otros gastos relacionados con el mantenimiento de las plantas de generación y redes eléctricas ubicadas en estas comunidades"*.

"Luego de que la EEASA hizo utilización de estos dineros, el Ministerio determinó que el valor girado a la empresa superaba el monto que debía asignársele y por lo tanto inició proceso de cobro coactivo para la recuperación del valor excedente".

Por lo anterior, la entidad firmó el acuerdo de pago *"para frenar los intereses que venían generándose sobre el valor del capital "adeudado" por la EEASA, sin embargo el acuerdo contempla en su redacción que la empresa no renuncia a los derechos sobre estos recursos y a iniciar acciones tendientes a su recuperación"*.

Conforme a lo anterior, *"el monto de este acuerdo se encuentra registrado en los estados contables de la empresa como una cuenta de orden contingente"*.

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.7.1.5 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública relacionado con 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, (...)*.

Las cuentas de orden se revelan atendiendo su naturaleza en deudoras y acreedoras. Así mismo, teniendo en cuenta la posibilidad de ocurrencia de hechos que puedan llegar a afectar la situación financiera del ente público y la necesidad de contar con información detallada sobre aspectos administrativos, transacciones con terceros, (...), en contingentes, (...).

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. (...). Las acreedoras contingentes se revelan teniendo en cuenta las posibles obligaciones provenientes de garantías, demandas y compromisos contractuales.

Conforme a lo anterior, si la obligación contenida en el acuerdo de pago implica "(...) *incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación*" debe registrarse y revelarse en Cuentas de Orden Contingentes.

Ahora bien, el numeral 1.2.7.1.2 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública que contiene las Normas técnicas relativas a los Pasivos señala que: "*Las normas técnicas de pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las obligaciones ciertas o estimadas, contraídas por el ente público y derivadas del desarrollo de su función administrativa o cometido estatal.* (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. (Subrayado fuera de texto)

Las obligaciones ciertas a diferencia de las estimadas, se caracterizan porque su determinación se obtiene de forma objetiva y exacta, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, fijado por las partes o las normas legales, como en la cuantía del valor a restituir".

En el entendido que los acuerdos de pago son mecanismos de financiación de deudas contraídas, la firma de un acuerdo de pago tendría implícita la aceptación de la deuda. No obstante, en el acuerdo de pago se estableció una cláusula que permite la posibilidad de ejercer acciones legales posteriores, dejando entrever incertidumbre sobre la inexistencia de la deuda.

Así las cosas, la entidad debe establecer la posibilidad jurídica real de controvertir el acto administrativo que dio lugar a la iniciación del proceso de jurisdicción coactiva. Si existiere la posibilidad de ejercer alguna acción legal para esclarecer si existe o no la deuda, el acuerdo de pago servirá como soporte para el registro contable de una cuenta de orden contingente.

Si por el contrario, no existiere la posibilidad jurídica de controvertir el acto administrativo que origina el proceso de jurisdicción coactiva y por tanto se establece la obligación clara, expresa y exigible, la entidad debe reconocer el pasivo correspondiente registrando como

contrapartida la disminución del ingreso afectado en el momento de recepción de los recursos asignados en exceso, si el reconocimiento del ingreso se realizó en la vigencia actual.

Si el reconocimiento del ingreso corresponde a una vigencia anterior, se utilizará para el efecto la Cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, que el Catálogo General de Cuentas describe como: *"Valor de las partidas correspondientes al reconocimiento y causación en la vigencia, de hechos o eventos financieros, económicos y sociales originados en vigencias anteriores. Igualmente registra la corrección de errores, originados por equivocaciones matemáticas o, en la aplicación de los principios y normas contables"*. Para el efecto la dinámica de la cuenta señala: *"SE DEBITA CON: 1-. El valor de las correcciones de errores de períodos contables anteriores, por mayores valores causados"*.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Principio contable de Prudencia, contenido en el numeral 1.2.6.7 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública que señala: *"Prudencia. (...) 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"*, la entidad debe reconocer el valor total originado por la aceptación de la deuda que soporta el acuerdo de pago.

CONCLUSIÓN

La entidad debe registrar y revelar el acuerdo de pago en Cuentas de Orden Contingentes si la obligación contenida en el mismo implica *"(...) incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación"*, por cuanto existe la posibilidad jurídica de controvertir el acto administrativo contentivo de la obligación.

Si no existiere la posibilidad de ejercer alguna acción legal y la firma del acuerdo implica la aceptación de la deuda, el acuerdo de pago servirá como soporte para el registro contable del pasivo correspondiente cuya contrapartida será la reversión del ingreso registrado, si corresponde a la vigencia actual. Si por el contrario, el ingreso fue reconocido en vigencias anteriores, el registro se efectuará afectando la Cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, por tratarse de un mayor valor causado.

CONCEPTO 63187 DE ABRIL 25 DE 2006

TEMA: Operaciones de crédito publico

SUBTEMA: Acuerdo de pago

Doctor
JOHN JAIRO MESA CUBILLOS

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20063-63187, en la cual consulta si debe contabilizar la renegociación de la deuda pública a la firma del acuerdo de pago o cuando se protocolicen las escrituras públicas. Informa la Entidad que suscribió un acuerdo de pago con Empresas Públicas de Medellín, y se comprometió en entregar en dación de pago un lote de terreno por valor de \$8.000.000, disminuyendo el saldo de la deuda a \$12.000.000. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 29 del Decreto 2681 de 1993, *"Por el cual se reglamentan parcialmente las operaciones de crédito público, las de manejo de la deuda pública, sus asimiladas y conexas y la contratación directa de las mismas"*, señala que *"Son acuerdos de pago los que se celebran para establecer la forma y condiciones de pago de obligaciones adquiridas por determinada entidad estatal. La celebración de acuerdos de pago entre entidades estatales sólo requerirá para su perfeccionamiento la firma de las partes"*. (Subrayado fuera de texto)

De conformidad con la definición transcrita, se colige que los acuerdos de pago pactados tienen por objeto establecer la forma y las condiciones de pago de obligaciones adquiridas con anterioridad, que se encuentran reconocidas contablemente.

En ese orden de ideas, se parte de la base que la obligación está reconocida y por consiguiente el acuerdo de pago firmado no conlleva un nuevo reconocimiento contable, por ser un pacto en el que se señalan las formas y condiciones de pago entre el que tiene el pasivo ya reconocido y quien tiene causado el derecho real.

Así las cosas, conforme al acuerdo suscrito, la parte del pago que corresponde a la entrega del terreno se causará en la fecha de la firma de las escrituras, y el terreno deberá retirarse de la cuenta 1605-TERRENOS en la información contable del Área Metropolitana.

CONCLUSION

De conformidad con las consideraciones expuestas, los acuerdos de pago no constituyen una obligación o un derecho para las partes intervinientes dado que se origina de obligaciones y derechos adquiridos con anterioridad.

En ese orden de ideas, los bienes entregados en dación de pago se retiran del activo en la fecha en que se firma la escritura que indica el traslado de la propiedad.

CONCEPTO 63265 DE ABRIL 25 DE 2006

TEMA: Costos por presentación de servicios

SUBTEMA : Registro de transacciones por centro de responsabilidad

Doctora
BEATRIZ ELENA PATIÑO VALENCIA
Contadora Servicios Financieros
Metro de Medellín

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20063-63265, en la cual consulta acerca de la clasificación y registro de las transacciones en gasto o costo, de acuerdo con el centro de responsabilidad que los genera, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Informa la Empresa, que clasificó en dos grandes grupos los centros de responsabilidad así: administrativo, *"Registran los valores causados para el funcionamiento en el desarrollo de actividades que sin tener relación directa con el objeto social de la empresa, sirven de apoyo para el cumplimiento de éste"*. Los cargos de estos centros afectan las cuentas del grupo 51-ADMINISTRACION⁴.

Asimismo, cuenta que los operativos *"Registran los valores relacionados directamente con la prestación del servicio y de los cuales la empresa obtiene sus ingresos, afectando las cuentas de Costos Operativos (74 Servicio de Transporte). En el evento que se requiera pagar honorarios por asistencia técnica, gastos de viaje, etc., se utiliza esta cuenta cuando el centro de responsabilidad está clasificado como operativo"*.

Sobre el particular, primero que todo es oportuno señalar que las entidades públicas gozan de autonomía administrativa para establecer los centros de responsabilidad para efectos del costeo de sus operaciones. En tal sentido, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP no registra las transacciones por centros de responsabilidad.

Teniendo en cuenta las anteriores aclaraciones, la Clase 5 del Modelo Instrumental del PGCP se utiliza para registrar *"(...) los recursos utilizados por el ente público, en la adquisición de bienes o servicios necesarios para su operación y funcionamiento, así como las transferencias de recursos a los diferentes entes públicos"*.

⁴ Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, la nueva denominación de este grupo es "DE ADMINISTRACIÓN".

En ese orden de ideas, en el numeral 1.2.7.1.4 del PGCP relativo a las normas técnicas de las cuentas de actividad financiera, económica y social, se establece que *"Los gastos de administración corresponden a la porción de aquellos que razonablemente deben atribuirse a actividades como dirección, planeación y apoyo logístico de los entes públicos.* (Subrayado fuera de texto)

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

Además añade, que se consideran costos de producción, *"(...) las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales el ente público obtiene sus ingresos, en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal.*

En el caso de servicios, la producción y el intercambio se da en forma simultánea; por tanto, una vez acumulados los costos de producción, se trasladan al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, es decir, si en un alto porcentaje el costo es recuperable. Si por el contrario, el servicio prestado es suministrado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, el costo de producción se traslada al gasto". (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, se infiere de lo anterior que los cargos asociados directamente con la prestación de servicios colectivos, se registran como costos de producción, y se llevan al gasto aquellos servicios suministrados gratuitamente o a un precio económicamente no significativo.

De otra parte, si los registros contables recogen lo establecido en el PGCP, en ningún momento los estados financieros serán distorsionados, considerando que las cifras son fielmente tomadas de los libros de contabilidad.

CONCLUSION

De conformidad con las consideraciones expuestas, las entidades públicas gozan de autonomía administrativa para establecer los centros de responsabilidad para efectos del costeo de sus operaciones.

Según el PGCP, los gastos de administración corresponden a la porción de aquellos que razonablemente deben atribuirse a actividades como dirección, planeación y apoyo logístico de los entes públicos.

Los costos de producción, corresponden a las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales el ente público obtiene sus ingresos, en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal.

Por último, si los registros contables recogen lo establecido en el PGCP, en ningún momento los estados financieros serán distorsionados, considerando que las cifras son fielmente tomadas de los libros de contabilidad.

CONCEPTO 17058 DE JUNIO 5 DE 2006

TEMA: Sistemas Integrados de Transporte Masivo

SUBTEMA: Registros contables

Doctora
MARTHA CECILIA PIRABAN G.
Profesional Especializado
METROCALI S.A.
Cali, Valle del Cauca

ANTECEDENTES:

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20054-17058, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

METROCALI S.A. es la empresa que desarrolla el Sistema Integrado de Transporte Masivo-SITM de Santiago de Cali, Sociedad Anónima asimilada a Empresa Industrial y Comercial del Estado, contribuyente del impuesto de renta y complementarios. Con base en lo establecido en el Artículo 17 de la Ley 863 de 2003, METROCALI S.A. debe liquidar y pagar el impuesto al patrimonio. Sin embargo, dadas las características del origen de sus recursos como entidad titular del SITM (Transferencias del Municipio y Nación), en el año 2004 se formuló la consulta a la Oficina Jurídica Tributaria de la DIAN en Bogotá, con el fin de tener certeza si los recursos de destinación específica, así como los bienes de beneficio y uso público en construcción, formarían parte de la base gravable de dicho impuesto. La DIAN manifestó que los bienes que no están expresamente exceptuados forman parte de la base gravable. Sin embargo, expresó que corresponde a la Contaduría General de la Nación como entidad competente conceptuar si estos bienes pueden considerarse patrimonio de la empresa.

METROCALI S.A. efectuó una depuración de la base gravable descontando los recursos que no son de propiedad de la empresa (no forman parte de su riqueza) y que son de destinación específica para el proyecto, como son: Transferencias por Cobrar a la Nación, Anticipos y Avances para la construcción de obras del proyecto, Recursos Depositados en Fiducia (Transferencias provenientes de la Nación y el Municipio para el SITM) y Bienes de Beneficio y Uso Público en Construcción.

Por tanto, la entidad presenta las siguientes consideraciones:

1. En el año 2000, METROCALI S.A. planteó a la Contaduría General de la Nación-CGN una forma de registro de los ingresos para el SITM, de tal forma que no se afectara el patrimonio de la empresa. La CGN manifestó que esta manera de registro se hace con el fin de garantizar la reciprocidad entre la operación que registra la Nación con aquella registrada por la empresa.
2. Existe algún pronunciamiento en este sentido o cuáles son las posibles alternativas que entidades como METROCALI S.A. deben seguir para no ver afectados los recursos que tienen para el funcionamiento de la empresa, como consecuencia del pago de estos impuestos.
3. Es posible que la CGN considere la forma de registro de ingresos de las Transferencias para el SITM, dado que se están generando resultados de ejercicios que no son reales. En este sentido se ha recomendado a la Asamblea General de Accionistas constituir las utilidades como una reserva voluntaria para el Sistema, según el artículo 48 de los Estatutos.

CONSIDERACIONES

El artículo 2 de la Ley 310 de 1996 establece que: *"La Nación y sus entidades descentralizadas por servicios cofinanciarán o participarán con aportes de capital, en dinero o en especie, en el Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros, con un mínimo del 40% y un máximo del 70% del servicio de la deuda del proyecto, , siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: 1. Que se constituya una sociedad por acciones que será la titular de este tipo de sistema de transporte, en caso de hacerse un aporte de capital. 2. Que el proyecto respectivo tenga concepto previo del Conpes mediante un estudio de factibilidad y rentabilidad, técnico-económico, socio-ambiental y físico-espacial, que defina claramente tanto la estrategia como el Sistema Integral de Transporte Masivo propuesto, así como el cronograma y los organismos de ejecución. (...)"*(subrayado fuera de texto)

En este sentido, el documento Conpes número 3166 de mayo 23 de 2002, para el *"Sistema integrado de transporte masivo de pasajeros para Santiago de Cali – seguimiento*, expresa que *"El SITM está compuesto por la infraestructura, los buses, los equipos de recaudo y el centro de operación. La construcción y mantenimiento de la infraestructura, así como el suministro y operación de los equipos del centro de operación estará a cargo del titular del sistema (actualmente Metrocali S.A).*

A su vez, el numeral 3.1 del Otrosí No. 4 al Convenio para la financiación de algunos componentes de la plataforma urbana del sistema integrado de transporte masivo para la ciudad de Santiago de Cali señala que *"Los recursos que aportará la Nación de acuerdo con la cláusula segunda del presente otrosí se destinarán a la financiación de los diferentes componentes de infraestructura cofinanciados por la Nación de acuerdo con el Documentos Conpes 3166, y conforme con las recomendaciones efectuadas por el Equipo Asesor, previamente aceptadas por la Nación, el Municipio y Metrocali. (...) Los recursos que aporte la Nación no podrán destinarse a financiar gastos de administración, operación*

o mantenimiento del SITM, y en todo caso sólo se podrán destinar para los fines permitidos por la ley”.

El numeral 3.4 del citado documento establece que *“Los recursos que aportará el Municipio con base en la cláusula anterior, se aplicarán de manera exclusiva a la financiación de los diferentes componentes previstos en el Documento Conpes 3166”.*

Además, el artículo 4º de la Escritura Pública 0580, por la cual se constituye la empresa Metrocali, señala que debe desarrollar las siguientes actividades principales *“1.) La ejecución de todas las actividades previas, concomitantes y posteriores para construir y poner en operación el sistema de transporte masivo de la ciudad de Santiago de Cali y su zona de influencia, respetando la autonomía que cada municipio tiene para acceder al sistema. 2.) La construcción y puesta en funcionamiento del sistema comprenderá todas las obras principales y accesorias necesarias para la operación eficaz y eficiente del servicio de transporte masivo de pasajeros, comprendiendo el sistema de redes de movilización aérea y de superficie, las estaciones, los parqueaderos y la construcción y adecuación de todas aquellas zonas definidas por la autoridad competente como parte del sistema de transporte masivo. PARAGRAFO: - En desarrollo de este objeto, la sociedad podrá ejecutar todos los actos o contratos y solicitar las autorizaciones legales que fuesen necesarias y/o convenientes para el cabal cumplimiento de éste. (...). (Subrayado fuera de texto)*

Para el efecto, el Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, contiene la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS⁵, que representa el *“Valor de los dineros entregados por el ente público, para garantizar el cumplimiento de contratos, de acuerdo con las normas que así lo establezcan.*

Adicionalmente, deben registrarse los depósitos que se deriven de procesos judiciales, los otorgados en administración y las retenciones sobre contratos de obra.”

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contiene la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS⁶ que registra *“El Valor de los dineros recibidos por el ente público, para su administración, cumplimiento de contratos y otros conceptos, de acuerdo con normas que así lo establezcan.”*

De otra parte, la descripción de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO establece que representa *“El valor neto de la Hacienda Pública por concepto de incorporación de activos y pasivos inventariados al inicio de las operaciones contables, correspondientes a bienes, derechos y obligaciones de los entes públicos, que no llevaban contabilidad a 31 de diciembre de 1995.*

Así mismo, registra los bienes, derechos y obligaciones que se incorporaron con posterioridad al 1º. de enero de 1996, que por situaciones de legalidad, trámite,

⁵ 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”.

⁶ 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”.

valoración, medición o cualquier otra causa especial, no habían sido incluidos. (Subrayado fuera de texto)

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, fondo, derecho u obligación que se incorpore."

Para el control de la ejecución de las obras de infraestructura, el Catálogo General de Cuentas contiene la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN que permite el registro del "Valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación de capital, gastos y las demás erogaciones asociadas a cada proyecto durante su vigencia.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516 – Ejecución de proyectos de inversión"

CONCLUSIÓN

Metrocali debe registrar los recursos de cofinanciación recibidos de la Nación y del Municipio, administrados a través de un encargo fiduciario, en la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN⁷, con contrapartida en la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN⁸. El control de la ejecución de las obras debe realizarse a través de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, subcuenta 835507-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO, con contrapartida en la cuenta 891516-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

Con las actas de obra, Metrocali S.A. disminuirá los valores registrados en las cuentas 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS y 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, considerando que los costos asociados a la adquisición de la infraestructura serán incorporados por los Municipios partícipes en la proporción que les corresponda.

Los Municipios que participan en el proyecto deben constituir un Deudor en la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES⁹.

Para los Municipios, los componentes del SITM que integran la infraestructura requerida para su operación constituyen un fortalecimiento patrimonial en el valor aportado por la Nación. En este sentido, con la legalización parcial o total de las obras, el Municipio incorporará la infraestructura en la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o en la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, según corresponda, con contrapartida en las cuentas 1425-DEPÓSITOS

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

⁸ ⁸ Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, esta subcuenta fue eliminada.

⁹ 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".

ENTREGADOS subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN y 3125- PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO subcuenta 312507- BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO¹⁰.

Finalmente, los recursos aportados por la Nación deben registrarse en la cuenta 5609-COMUNICACIÓN, TRANSPORTE E INFRAESTRUCTURA VIAL, subcuenta 560907-COFINANCIACIÓN SISTEMA DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS¹¹.

CONCEPTO 65516 JUNIO 13 DE 2006

TEMA: Multas y sanciones

SUBTEMA: Contabilización

Doctora
PIEDAD AMPARO ZUÑIGA QUINTERO
Auditora General de la República

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente número 20065-65516, me permito atenderla en el sentido en que fue formulada.

En su consulta solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. Debe registrarse en la contabilidad de la Auditoría General de la República-AGR, el ingreso por concepto de multas y sanciones cuando se realice el acto administrativo que impone la respectiva sanción? Lo anterior teniendo en cuenta que la Contraloría General de la República realizó la siguiente observación "*Dentro del rubro Deudores, Cuentas por Cobrar, que son sanciones impuestas por la Entidad a funcionarios de los entes vigilados se presentan como partidas del activo sin tener en cuenta que estas deben reflejarse en cuentas de Orden, por cuanto no corresponden a derechos ciertos de la AGR. Aún cuando, es responsabilidad de la misma, su gestión de cobro*".
2. Qué tratamiento contable debe darse a las multas y sanciones cuando los recursos por estos conceptos no ingresan a las cuentas bancarias de la Entidad y son consignados en la cuenta de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN

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

¹¹ Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, este grupo fue eliminado. Los conceptos relacionados deben registrarse en el grupo 52-DE OPERACIÓN.

CONSIDERACIONES

El numeral 2.8.1.4.2. Multas y Sanciones de los Procedimientos Relativos a las Normas Técnicas de Contabilidad del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP expresa que "Corresponden a ingresos no tributarios originados en los infractores de las disposiciones legales, tanto en los niveles nacional como territorial, los cuales dependiendo de las normas que los regulan deben reintegrarse o consignarse en la Dirección del Tesoro Nacional, o administrarse directamente en los entes autorizados para ello. (Subrayado fuera de texto)

El registro como derecho cierto de cobro dentro de los activos del ente público se hará cuando el acto administrativo que la impuso esté en firme, o se haya agotado la vía gubernativa; en caso contrario, deben tratarse como derechos contingentes incorporados en las Cuentas de Orden. (Subrayado fuera de texto)

- Registro como derecho contingente:

Códigos	Denominación	Débitos	Créditos
8120	LITIGIOS Y DEMANDAS ¹²	XXX	
8120XX	Subcuenta correspondiente		
8905	DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA		XXX
890506	Litigios y demandas ¹³		

- Registro como derecho cierto en la entidad que la impone:

Códigos	Denominación	Débitos	Créditos
1401	CUENTAS POR COBRAR ¹⁴		
140102	Multas	XXX	
140104	Sanciones	XXX	
41	INGRESOS FISCALES		
4110	NO TRIBUTARIOS		
411002	Multas		XXX
411004	Sanciones		XXX

En estos términos, las entidades públicas que impongan multas y sanciones a cargo de otras entidades deben registrarlas en cuentas de orden hasta tanto el acto administrativo que impone la multa esté en firme o se agote la vía gubernativa, momento en el cual la entidad debe proceder a registrar el derecho cierto de cobro en la cuenta 1401-CUENTAS POR COBRAR, subcuenta que corresponda y como contrapartida la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, subcuenta correspondiente.

Así mismo, en el momento en que la DGCPN informe del recaudo de las multas y sanciones, o la entidad sancionada presente la consignación realizada en las cuentas de la

¹² 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 "LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS".

¹³ Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, la nueva denominación de esta subcuenta es "Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos".

¹⁴ La denominación de estas cuenta es "INGRESOS NO TRIBUTARIOS".

DGCPTN a la entidad que impuso la multa, esta última debe proceder a cancelar la cuenta por cobrar, como se presenta a continuación:

- *Con la constancia de la liquidación y consignación que presente el ente o agente sancionado, la entidad pública que impuso la sanción debe hacer el siguiente registro, si la consignación se hizo en otro ente público:*

Códigos	Denominación	Débitos	Créditos
5720	OPERACIONES DE ENLACE CON SITUACIÓN DE FONDOS ¹⁵		
572002 (1)	Ingresos no Tributarios ¹⁶	XXX	
1401	INGRESOS NO TRIBUTARIOS		
140102	Multas		XXX
140104	Sanciones		XXX

(1) Las entidades que conforman el SIIF, utilizarán la subcuenta 572080

Sea oportuno anotar lo interpretado por la Corte Constitucional en sentencia C-487/97 cuando establece:

“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)

(...), por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...).” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Las multas y sanciones que imponga la Auditoría General de la República a los funcionarios de los entes que vigila, deben registrarse en cuentas de orden, hasta tanto el acto administrativo que impone la respectiva multa quede en firme o se agote la vía gubernativa, momento en el cual se debe registrar el derecho cierto en las respectivas cuentas del activo y del ingreso, como lo establece el procedimiento citado.

¹⁵ 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 ENLACE”.

¹⁶ Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, esta subcuenta fue eliminada.

2. Dado que los recursos de las multas y sanciones que impone la AGR, los recauda la DGCPTN, en el momento que esta última informe del recaudo de las mismas a la AGR, o la entidad sancionada presente la consignación realizada en las cuentas de la DGCPTN, la AGR debe proceder a cancelar la cuenta por cobrar elaborando el registro indicado en las consideraciones.

CONCEPTO 64224 JUNIO 16 DE 2006

TEMA: Propiedades Planta y Equipo

SUBTEMA: Contabilización de predios

Doctor
CESAR PION GONZALEZ
Gerente General
Instituto Departamental de Deportes y Recreación de Bolívar-IDERBOL

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente número 20064-64224, me permito atenderla en el sentido en que fue formulada.

En su consulta informa que IDERBOL efectuó unos desembolsos para la construcción de unas sedes deportivas en terrenos del Distrito de Cartagena, los cuales mediante acuerdo suscrito entre el Departamento de Bolívar y el Distrito de Cartagena, este último se compromete a ceder los terrenos para construir las sedes deportivas.

Por lo anterior se consulta:

3. El predio cedido por el Distrito de Cartagena y las edificaciones construidas para las sedes deportivas deben registrarse en la contabilidad de IDERBOL?. En caso afirmativo, qué requisitos se necesitan para que este registro sea procedente?
4. Los recursos destinados a la construcción de estas sedes deportivas deben registrarse como gastos o inversión?

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.7.1.1. Normas Técnicas Relativas a los Activos del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en lo relacionado con las Propiedades, Planta y Equipo señala que "Comprende los bienes tangibles adquiridos, *construidos, o que se encuentran en tránsito, en construcción, en mantenimiento, o en montaje y que se utilizan para atender necesidades sociales, mediante la producción de bienes, la prestación de*

servicios, o para la utilización en la administración o usufructo del ente público, y por tanto no están destinados para la venta en desarrollo de actividades comerciales, siempre que su vida útil probable, en condiciones normales, exceda de un año, entendiéndose éste, como el tiempo o los factores necesarios para estimar la operatividad del bien. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.2.3.1. PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO del Manual de Procedimientos del PGCP, expresa que en este grupo de cuentas se reconocen los bienes tangibles que cumplen las siguientes características:

“— De propiedad del ente público.(...)”

El numeral 2.2.3.2.EVIDENCIA DOCUMENTARIA del PGCP anota que: *“La propiedad o dominio de los bienes inmuebles se determina mediante escritura pública debidamente protocolizada (...)”*

El capítulo II Descripciones y Dinámicas del Catálogo General de Cuentas del PGCP, define la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO en el siguiente sentido: *“Costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en las labores productivas, operativas o administrativas del ente público”.*

Lo anterior implica que en las cuentas del grupo PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO se reconocen aquellos bienes que cumplan con las características anteriormente citadas. Por tanto, para el caso de los predios en los cuales IDERBOL realizó las construcciones, es necesario tener el título de propiedad en caso de que se trate de bienes para el desarrollo de su cometido estatal, es decir, la escritura pública debidamente protocolizada a favor de la entidad para que puedan ser incorporados en su contabilidad.

En lo relacionado con las construcciones y mejoras, el acta de liquidación del contrato de obra es un documento que permite obtener título de propiedad idóneo, el cual basta para incorporar el bien a la contabilidad, pero que no exime a la entidad de adelantar las actuaciones administrativas pertinentes ante la Notaría y la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos, para obtener dicho título.

Por su parte, el numeral 1.2.7.1.1. del Marco Conceptual del PGCP en lo relacionado con los Bienes de Beneficio y Uso Público indica que *“Comprende los bienes destinados para el uso y goce de todos los habitantes del territorio nacional, que son de dominio del ente público y pueden o no, ser administrados por éste. Así mismo incluye los bienes formados o adquiridos en virtud de la ejecución de contratos de concesión. Están orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución”.* (Subrayado fuera de texto)

En este sentido, el expediente 16596 de 2001 del Consejo de Estado expresa: *(...) Los bienes de uso público universal o bienes públicos del territorio son aquellos que, si bien su dominio es igualmente de la República, su uso pertenece a todos los habitantes del territorio y están a su servicio permanente (como el de calles, plazas, parques, puentes, caminos, ejidos, etc.). Es decir, que por su propia naturaleza, en general, respecto a estos*

bienes ninguna entidad estatal tiene la titularidad de dominio similar a la de un particular, puesto que están destinados al servicio de todos los habitantes. De allí que se ha afirmado que sobre ellos el Estado ejerce fundamentalmente derechos de administración y de policía, en orden a garantizar y proteger precisamente su uso y goce común, por motivos de interés general (art. 1° de la Carta Política). (Subrayado fuera de texto)

(...) BIENES DE USO PÚBLICO- Características

Las características de los bienes de uso público, son las siguientes: -Son bienes de dominio público que se caracterizan por su afectación a una finalidad pública, porque su uso y goce pertenecen a la comunidad, por motivos de interés general (art. 1° Superior). - El titular del derecho de dominio es la Nación y, en general, las entidades estatales correspondientes ejercen facultades especiales de administración, protección, control y de policía. -Se encuentran determinados por la Constitución o por la ley (art. 63 Superior). - Están sujetos a un régimen jurídico por virtud del cual gozan de privilegios tales como la inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad, que los colocan por fuera del comercio". (Subrayado fuera de texto)

En estos términos, el valor de los desembolsos en los cuales incurre la entidad para realizar las construcciones, deben reconocerse en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y una vez finalizada la obra, reclasificarlos a la cuenta 1640-EDIFICACIONES, si se trata de bienes empleados por la entidad para el desarrollo de su cometido estatal.

No obstante, si los bienes construidos son para el uso, goce y disfrute de la comunidad, y no existen restricciones para su uso, deben ser registrados en las cuentas correspondientes del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, teniendo en cuenta que para este tipo de bienes no es posible establecer la propiedad en cabeza de una entidad determinada.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Desde el punto de vista contable, los predios en los cuales se construyeron las sedes deportivas deben ser registrados en la cuenta 1605-TERRENOS, siempre que exista el título que acredite que son de su propiedad, es decir, que se hayan adelantado las gestiones administrativas pertinentes con el Distrito de Cartagena para elaborar la escritura pública en la cual figure IDERBOL como propietario de los bienes, y posteriormente registrarla en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos correspondiente.

De otra parte, el valor de las erogaciones para la construcción de las sedes deportivas, debe registrarse como un activo en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y una vez finalizada la obra, reclasificarlas a la cuenta 1640-EDIFICACIONES, si se trata de bienes empleados en el desarrollo del cometido estatal de la entidad.

Así mismo, debe tenerse en cuenta que el acta de liquidación del contrato de obra es documento soporte para incorporar dichas construcciones a la contabilidad, lo cual no implica que por si mismo constituya título de propiedad, por lo que la entidad debe

adelantar las gestiones administrativas pertinentes ante la Notaría y Oficina de Registro de Instrumentos Públicos respectiva, para obtenerlo.

No obstante, si los bienes construidos son para el uso, goce y disfrute de la comunidad, y no existen restricciones para su uso, deben ser registrados en las cuentas correspondientes del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, teniendo en cuenta que para este tipo de bienes no es posible establecer la propiedad en cabeza de una entidad determinada.

2. Desde el punto de vista presupuestal, es la entidad la que debe establecer a que rubro corresponden estos recursos, de acuerdo con su presupuesto aprobado.

CONCEPTO 67113 DE JULIO 24 DE 2006

TEMA: Circular Externa 060

SUBTEMA: Avalúos

Doctora
MARIA PATRICIA VACA CASTILLO
Alcaldesa Municipal
Alcaldía Municipal de Tibirita

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20065-67113, en la cual consulta sobre la aplicación de los avalúos contenidos en la actualización catastral realizada por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi en el mes de Diciembre de 2004, aplicables a partir del año 2005 para efectos contables, teniendo en cuenta que estos fueron realizados en el período en que se desarrollaron actividades del Saneamiento Contable de los bienes inmuebles. Al respecto este despacho se permite informarle:

CONSIDERACIONES

Para resolver su consulta es necesario tener en cuenta lo relacionado en la Circular Externa 060 de 2005 donde se establece el procedimiento sobre los efectos contables de los avalúos para los bienes muebles e inmuebles. En este sentido, el numeral 3.2 CRITERIOS PARA LA SELECCIÓN Y APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS define que *"La selección y aplicación de alguno de los métodos de reconocido valor técnico deberá considerar la relación costo-beneficio para la entidad, con personas naturales o jurídicas que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización o con el apoyo de otras entidades públicas. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la*

administración, de acuerdo con la destinación prevista para los bienes muebles e inmuebles”.

El numeral 3.7 CONTRATACIÓN DE AVALÚOS CON PERSONAS NATURALES O JURÍDICAS ESPECIALIZADAS de la misma circular expresa que *"Para efectos de cualquier forma de enajenación y, en general, para efectos diferentes a la revelación contable, la entidad pública deberá establecer el valor del bien mediante un avalúo técnico practicado por personas naturales o jurídicas especializadas, con estricta sujeción a las disposiciones legales vigentes”.*

En este sentido, si la entidad considera que los avalúos practicados por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi-IGAC reflejan la realidad de los bienes, se pueden utilizar para efectos de actualización contable de los mismos.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto, se concluye que los avalúos catastrales podrán ser utilizados para efectos de actualización contable de los bienes, siempre y cuando la entidad considere que refleja la realidad de los mismos y además cumple con los parámetros establecidos en la Circular Externa 060 de 2005.

No obstante, es importante señalar que la depuración de partidas con base en las causales de la Ley 716 de 2001, dejó de tener vigencia en razón de que la Corte Constitucional, mediante sentencia C-457/06 del 7 de junio de 2006, declaró inexecutable el artículo 79 de la Ley 998 de 2005, que prorrogaba la realización del proceso de saneamiento contable hasta el 31 de diciembre de 2006. En consecuencia, a partir del 7 de Junio dejan de tener aplicabilidad la Ley 716 de 2001 y sus decretos reglamentarios, así como las demás normas relacionadas.

Por lo anterior, las entidades públicas deben aplicar la Resolución 119 de 2006, que adopta el Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública, con el fin de garantizar la producción de información razonable y oportuna.

CONCEPTO 63585 DE AGOSTO 22 DE 2006

TEMA: Contratos a riesgo compartido

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora
ANA CRISTINA NAVARRO POSADA
Gerente
TELEANTIOQUIA
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES:

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20064-63585, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

La entidad celebra contratos a riesgo compartido para la emisión y explotación comercial de programas de televisión. Para mayor ilustración presenta el siguiente ejemplo donde participa el Canal y otros dos socios con sus respectivos aportes:

- Teleantioquia aporta el espacio para emitir el programa y los promocionales, la administración de la pauta comercial y el enlace de microondas.
- El socio 1 aporta la producción, postproducción, realización de cabezotes, cortinillas y promocionales del programa.
- El socio 2 aporta la dirección general, que incluye la concepción del programa, presentadores, elaboración de guiones o libretos para televisión, coordinación de invitados, la comercialización y la logística necesaria para un óptimo registro de televisión.

Estos aportes corresponden a los costos operacionales que cada socio debe asumir por su propia cuenta y riesgo en el contrato.

La participación de los derechos de explotación del programa pertenecen a Teleantioquia en un 43.5%, al socio 1 en un 30% y al socio 2 en un 26.5%. Si no se generan ingresos o recaudos, cada parte asume sus aportes como costos operacionales, sin que pueda exigir retribución o reconocimiento de gastos a los demás participantes.

Por tanto, consulta:

1. Siendo Teleantioquia el responsable de la facturación, ¿el total de la venta se contabiliza al 100% como ingreso para el Canal, o solo el 43.5% y el restante 56.5% como un ingreso para terceros?.

2. ¿Cómo se contabiliza el reconocimiento de la participación del socio 1 y 2?, ¿es un menor valor de la venta o un costo para el Canal?.

3. ¿Cuáles serían las cuentas que se deben manejar de acuerdo al Plan General de Contabilidad Pública?.

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.7.1.2 Normas técnicas relativas a los pasivos expresa que *"Las normas técnicas de pasivos están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las obligaciones ciertas o estimadas, contraídas por el ente público y derivadas del desarrollo de su función administrativa o cometido estatal.*

Estas obligaciones se originan en la ley, en los negocios jurídicos y demás actos o hechos que las generan. Desde el punto de vista económico, se originan como consecuencia de operaciones que suponen un incremento de activos o generación de costos y gastos.

Las obligaciones ciertas a diferencia de las estimadas, se caracterizan porque su determinación se obtiene de forma objetiva y exacta, tanto en lo relativo al plazo para su cancelación o aplicación, fijado por las partes o las normas legales, como en la cuantía del valor a restituir".

La descripción de la cuenta 2401–ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES establece que registra el *"Valor de las obligaciones, autorizadas por vía general, contraídas por el ente público por concepto de adquisición de bienes o servicios recibidos de proveedores nacionales, en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. En la subcuenta 240102 – Proyectos de inversión, se registrará la adquisición de bienes y servicios identificados con proyectos específicos de inversión.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien o servicio adquirido".

A su vez, el numeral 1.2.7.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica y social, en lo relacionado con los ingresos, expresa que son la *"Expresión monetaria de los flujos percibidos por el ente público en el período contable, que refleja la obtención de recursos originados en desarrollo de la actividad financiera, económica y social, básica o complementaria, susceptibles de incrementar el patrimonio público.*

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

(...) El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad, y esté determinada en forma razonable la correspondiente contraprestación. Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocerán

cuando surja el derecho de cobro, como consecuencia de la realización de la liquidación y su cuantificación, imputándose al ejercicio en el cual se realiza o presta el servicio”.

Respecto a los 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”.*

Por su parte, la Clase 6-COSTO DE VENTAS Y OPERACIÓN establece que *"Bajo esta denominación se agrupan las cuentas que representan el costo incurrido en la producción y comercialización de bienes y en la prestación de servicios, vendidos durante el período, en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal del ente público. Igualmente incluye las cuentas representativas de los valores que se causen como resultado del desarrollo directo del cometido estatal de las administradoras de la seguridad social, de las entidades financieras y los que se deriven de la explotación de juegos de suerte y azar, entre otras”.*

En estos términos, la entidad debe reconocer en la cuenta 4333-SERVICIOS DE COMUNICACIONES los ingresos generados por el contrato, cuya contrapartida corresponde a la subcuenta 140711-SERVICIOS DE COMUNICACIONES. La participación de cada uno de los socios debe registrarse como un gasto o como un costo, según lo determine la entidad, cuya contrapartida será la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Finalmente, el Catálogo General de Cuentas presenta la cuenta 9128-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES – GARANTÍAS CONTRACTUALES, la cual registra el *"Valor de las posibles obligaciones estimadas a cargo del Estado, por concepto de garantía de ingresos o resultados con base en flujos (precios, tarifas, tráfico, llamadas, etc.), asociados a proyectos bajo diversas modalidades contractuales”.* A su vez, dentro de las subcuentas está el código 912801 – *Contratos de riesgo compartido.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 990511 – Garantías contractuales”.

CONCLUSIÓN

Considerando que Teleantioquia está encargada de la facturación de los ingresos generados por el contrato de emisión y explotación comercial, deberá realizar un crédito en la cuenta 4333-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, cuya contrapartida corresponderá a la subcuenta 140711-SERVICIOS DE COMUNICACIONES. La participación de cada uno de los socios deberá tratarse como gasto o costo, según lo determine la entidad, cuya contrapartida será la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Además, para efectos de control, la entidad debe registrar en la cuenta 912803-CONTRATOS A RIESGO COMPARTIDO las posibles obligaciones estimadas a su cargo en desarrollo del respectivo contrato.

CONCEPTO 70125 DE AGOSTO 29 DE 2006

TEMA: Ingresos

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
RODRIGO ALONSO MARTÍNEZ JIMÉNEZ
Director Administrativo y Financiero
Junta Central de Contadores
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20067-70125, en la cual consulta cuál es la cuenta indicada para contabilizar los ingresos que corresponden a las consignaciones que los Contadores realizan para la expedición de su tarjeta profesional, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El principio de Causación contenido en el numeral 1.2.6.2 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que "*Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos.*" (Subrayado fuera de texto)

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

A su vez, el principio de Prudencia contenido en el numeral 1.2.6.7 del PGCP, determina que "*En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna.*" (Subrayado fuera de texto)

Con relación a la norma técnica de OTROS PASIVOS contenida en el numeral 1.2.7.1.2 del PGCP, se define que "*Corresponde a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, recaudos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y (...)*" (Subrayados fuera de texto)

De igual forma, el numeral 1.2.7.1.4 de las Normas Técnicas relativas a las Cuentas de Actividad Financiera, Económica y Social, del PGCP, en lo relacionado con los Ingresos, expresa que "*El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de la causación, con base en el acto administrativo que los impone, las*

declaraciones tributarias, las normas legales o en desarrollo de actividades de comercialización y prestación de servicios. (...).(Subrayado fuera de texto)

(...) El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad, y esté determinada en forma razonable la correspondiente contraprestación. Por su parte, los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando surja el derecho de cobro, como consecuencia de la realización de la liquidación y su cuantificación, imputándose al ejercicio en el cual se realiza o presta el servicio". (Subrayados fuera de texto).

De igual forma, el PGCP describe la cuenta 4360-SERVICIOS DE DOCUMENTACIÓN E IDENTIFICACIÓN, como el "*Valor de los ingresos causados por el ente público, por la expedición de documentos tales como: certificados judiciales, cédulas, tarjetas, pasaportes, entre otros, en desarrollo del cometido estatal*". (Subrayados fuera de texto).

El anterior desarrollo normativo permite inferir que el tratamiento contable del hecho consultado se debe reconocer inicialmente como un pasivo por ingresos recibidos por anticipado, teniendo en cuenta que en ese momento aún no se ha prestado el servicio y por tanto no se ha configurado el derecho. Con el informe de producción de los documentos elaborados y listos para su entrega se debe reconocer el ingreso recibido por anticipado como un ingreso por servicios de documentación e identificación.

CONCLUSIÓN

Con relación a la causación de los ingresos que por concepto de elaboración de documentos de identificación obtiene la entidad, es pertinente precisar que dichos ingresos deberán registrarse inicialmente en la cuenta 291090-OTROS INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, con su respectiva causación en la cuenta 1110-BANCOS¹⁷. Una vez la dependencia responsable de elaborar los documentos de identidad reporte la cantidad de documentos producidos, entonces se procederá a registrar el ingreso en la cuenta 436008-TARJETAS PROFESIONALES, con su respectiva causación en la cuenta 291090-OTROS INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO; de conformidad con los principios de causación y prudencia, en el entendido que el derecho se tipifica una vez la entidad ha incurrido en los costos de elaboración del documento de identificación.

¹⁷ 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 70580 DE SEPTIEMBRE 12 DE 2006

TEMA: Costos de producción

SUBTEMA: Depreciación

Doctor
JUAN DIEGO HERNÁNDEZ AGUDELO
Teledellín
Director Administrativo y Financiero
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20067-70580, en la cual consulta si la depreciación de los equipos que adquiere el canal para la programación y producción de televisión, se puede llevar como costo en la subcuenta 790907-DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN, y no al gasto como está descrito en la subcuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.7.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, relativo a las normas técnicas de las cuentas de actividad financiera, económica y social, establece que se consideran costos de producción, "(...) las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios de los cuales el ente público obtiene sus ingresos, en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal. (Subrayado fuera de texto).

En el caso de servicios, la producción y el intercambio se da en forma simultánea; por tanto, una vez acumulados los costos de producción, se trasladan al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, es decir, si en un alto porcentaje el costo es recuperable. Si por el contrario, el servicio prestado es suministrado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, el costo de producción se traslada al gasto. (Subrayado fuera de texto).

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

Los costos de producción se acumulan durante el período contable, razón por la cual la actualización en los inventarios, en propiedades, planta y equipo o cargos diferidos en el caso de los bienes, o al costo de ventas o gasto en el caso de los servicios, debe efectuarse a través de una subcuenta de naturaleza crédito denominada "Traslado de costos".

A su vez el Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP, señala que la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES, "*Representa el valor de los costos incurridos por el ente público, en la prestación de los servicios de correo, radiodifusión sonora y difusión por televisión, entre otros, en desarrollo de su cometido estatal*" (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, describe la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), como el "*Valor acumulado de la pérdida de capacidad operacional que ha sufrido la propiedad, planta y equipo por el uso u otros factores normales, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo ajustado por erogaciones capitalizables*".

Así las cosas, se infiere de lo anterior que los cargos asociados directamente con la prestación de servicios de los cuales el ente público obtiene sus ingresos en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal, se registran como costos de producción en la cuenta 7905-SERVICIOS DE COMUNICACIONES.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expresado en las consideraciones y teniendo en cuenta que el objeto social de Telemedellín es la programación y producción de televisión, se concluye que la entidad debe registrar como costo de producción el valor que corresponde a la depreciación de los equipos asociados directamente a la producción de sus servicios, registrando un débito a la subcuenta 790507-DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN, y contrapartida la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR).

CONCEPTO 73472 DE SEPTIEMBRE 12 DE 2006

TEMA: Ingresos

SUBTEMA: Causación

Doctor
CAMILO STIEFKEN RODRIGUEZ
Director (E)
IFI-CONCESION SALINAS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20068-73472, mediante la cual resume el proceso de creación, normatividad, naturaleza y objeto del IFI-Concesión Salinas con el objeto de consultar sobre el procedimiento correcto para la contabilización de la facturación generada por la entidad en cumplimiento de los contratos suscritos con

diferentes clientes comerciales, quienes a su vez, (sic) pagan por anticipado el producto que será entregado conforme se vayan presentando las necesidades por parte de los clientes.

CONSIDERACIONES

Para absolver los interrogantes formulados es necesario referenciar a la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

El numeral 1.2.6.2 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, define el principio de Causación así: *"Los hechos financieros, económicos y sociales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del instante en que se produzca la corriente de efectivo que se deriva de éstos."*

El registro se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período". (Subrayado fuera de texto). De tal manera que el surgimiento de una obligación o un derecho se da como resultado de la realización real del hecho financiero, económico y social independientemente de que se produzca el flujo de recursos.

Es decir, para el reconocimiento y revelación contable de tales hechos, se debe tener en cuenta que, cuando se presenta la corriente de efectivo en la entidad pública que vende un bien, se pueden presentar dos situaciones en particular; la primera es que el flujo corresponda a la amortización de una cuenta por cobrar causada previamente como resultado de la entrega del bien objeto del contrato; y la segunda situación, corresponde al flujo de efectivo sin que necesariamente los hechos hayan sucedido, por lo cual se debe aceptar como un ingreso recibido por anticipado, caso en el cual, lo que genera es un Pasivo que será cancelado a medida que se vayan entregando los bienes vendidos.

De otra parte, el principio de Prudencia definido en el numeral 1.2.6.7 del PGCP señala que: *"En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)".* Significa que no es prudente causar ingresos potenciales sobre los cuales existe la condición de entregar el bien objeto de la contratación, para que la operación pueda considerarse como realizada y finalmente pueda ser reconocida como un ingreso.

Así las cosas, es pertinente registrar los recursos recibidos por anticipado en la cuenta de Bancos respectiva, y como contrapartida, la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por los conceptos que en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal afecten económicamente varios períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes vendidos.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Teniendo en cuenta lo expresado en el principio de Causación definido en el PGCP, para el caso de la venta de productos por parte de la entidad pública IFI Concesión Salinas, en las

condiciones expresadas en la consulta, se presenta un flujo de efectivo previo a la entrega de los bienes objeto de la contratación lo que en efecto debe ser reconocido como una obligación por concepto de ingresos recibidos por anticipado.

Adicionalmente, conforme lo establece el principio de Prudencia del PGCP, no es recomendable causar por anticipado, los ingresos sobre los cuales existe la condición de entregar el bien objeto del contrato, para que la operación afecte el resultado del periodo contable en el cual se realice la operación.

En este sentido, se recomienda que para el registro contable de los recursos recibidos por anticipado por parte de la entidad IFI Concesión Salinas, se afecte la cuenta de Bancos respectiva, y como contrapartida la cuenta 2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO por el valor de los conceptos que en desarrollo de su función administrativa o cometido estatal afectan económicamente los períodos en los que se produzca el hecho objeto del contrato, atendiendo para ello, la dinámica contable definida en el PGCP para esta cuenta.

CONCEPTO 70525 DE SEPTIEMBRE 14 DE 2006

TEMA: Comparendos de Tránsito

SUBTEMA: Causación del derecho de cobro

Doctor
LUIS FERNANDO COLLAZOS QUINTANA
Contralor Municipal
Contraloría Municipal de Pereira

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20067-70525, me permito atenderla en el sentido en que fue formulada.

En su consulta informa que existe diferencia de criterio entre el Organismo de Control y el Instituto Municipal de Tránsito y Transporte de Pereira, respecto a la causación de lo comparendos, puesto que dicho Instituto actualmente toma la relación de los comparendos cancelados y los cruza con todos los comparendos gravados diariamente en la base de datos, estableciendo así la cartera por cobrar, información que posteriormente es remitida a contabilidad. Este proceso es realizado por la Subdirección de Telemática e Informática y no por la Subdirección de Trámites e Inspecciones, que es la encargada de la expedición de los actos administrativos por los cuales quedan en firme los comparendos.

Por lo anterior se pregunta, si es pertinente el registro que realiza el Instituto Municipal de Tránsito y Transporte de Pereira, teniendo en cuenta que de acuerdo con la Ley 769 de 2002, las ordenes de comparendo no constituyen derecho cierto de cobro.

CONSIDERACIONES

El artículo 2º de la Ley 769 de 2002, define el comparendo como la “*Orden formal de notificación para que el presunto contraventor o implicado se presente ante la autoridad de tránsito por la comisión de una infracción*”.

Sobre el particular vale la pena traer a colación el pronunciamiento del Consejo de Estado –Sala de Consulta y Servicio Civil, Radicación No. 993, del 17 de septiembre de 1997, que expresa lo siguiente: “(...) Como se advierte, el comparendo es una citación de carácter policivo que se hace al presunto infractor de una norma de tránsito o a las personas involucradas en un accidente de tránsito, para que concurran a una audiencia ante la autoridad competente, en la cual ésta oír sus descargos y explicaciones, decretará y practicará las pruebas que sean conducentes, y sancionará o absolverá al inculcado, conforme lo establece el artículo 239 del Código, subrogado por el artículo 93 de la ley 33 de 1986. (...) (Subrayado fuera de texto)

El comparendo no es un medio de prueba, por cuanto no constituye un documento idóneo para demostrar la ocurrencia de los hechos, ya como lo dice la misma definición, es sencillamente una orden formal de citación al presunto contraventor y es en la audiencia pública realizada ante la autoridad de tránsito competente, que se decretan y se practican las pruebas que sean conducentes para determinar la verdad de los hechos... (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el Ministerio de Transporte mediante el Concepto 4128 del 2 de febrero de 2006 señala que “*Si bien es cierto el Código Nacional de Tránsito Terrestre, señala que en todo caso el agente de tránsito que presencie violación de las normas del código impondrá un comparendo, también es cierto que el sólo hecho de imponerlo no conlleva necesariamente una sanción, toda vez que para ello se requiere agotar el procedimiento establecido en los artículos 135 o 136 de la Ley 769 de 2002, disposiciones que son claras en señalar que dentro de la audiencia pública se practicará las pruebas y con base en ellos se sancionará o absolverá al inculcado, garantizando el derecho de defensa y el debido proceso a los investigados.* (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, la ley prevé los recursos de reposición y apelación que proceden contra las providencias que se dicten dentro del proceso. Así mismo preceptúa que toda providencia queda en firme cuando vencido el término de ejecutoria no se ha interpuesto algún recurso o éste ha sido denegado. (Subrayado fuera de texto)

Lo anterior para significar que las multas y sanciones por infracciones a las normas de tránsito, de que trata el artículo 10 de la Ley 769 de 2002, son exigibles cuando éstas queden en firme. (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, el comparendo es una orden formal de citación, impuesta al contraventor para iniciar la respectiva investigación que permita establecer si hay lugar al

cobro de multas y sanciones, las cuales son exigibles hasta el momento en que queden en firme de conformidad con lo establecido en la Ley 769 de 2002.

Por su parte, el numeral 1.2.6.7. del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP define el principio de PRUDENCIA" en siguiente sentido: "*En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna (...)*"

El numeral 1.2.7.1.1. Normas Técnicas Relativas a los Activos del PGCP, en lo relacionado con los DEUDORES señala que "*Estos derechos deben ser reconocidos por su importe original, siempre y cuando exista el derecho cierto de cobro (...)*".

De igual manera, el numeral 1.2.7.1.4 Normas Técnicas Relativas a las Cuentas de Actividad Financiera, Económica y Social del PGCP, establece que "*El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de causación, con base en el acto administrativo que los impone (...)*".

Así las cosas, el Instituto Municipal de Tránsito y Transporte de Pereira, debe registrar en su contabilidad derechos ciertos de cobro. Por tanto, teniendo en cuenta que los comparendos no constituyen derechos ciertos de cobro, pues se encuentran sujetos a un proceso de verificación, no deben registrarse en la cuenta de deudores ni en la respectiva cuenta de ingresos de la entidad.

CONCLUSIÓN

El Instituto Municipal de Tránsito y Transporte de Pereira, debe registrar en su contabilidad derechos ciertos de cobro. Por tanto, no es procedente que cruce los comparendos pagados con los gravados diariamente en la base de datos para determinar la cartera por cobrar, puesto que los comparendos impuestos diariamente están sujetos a un proceso de verificación de conformidad con la Ley 769 de 2002, del cual puede originarse el cobro de una multa o sanción.

Ahora bien, el derecho cierto de cobro debe registrarse una vez se expida el acto administrativo mediante el cual queden en firme las multas y sanciones establecidas como resultado de la investigación. No obstante, si la entidad desea llevar un registro de las órdenes de comparendo, puede utilizar las cuentas de orden deudoras de control.

CONCEPTO 74214 NOVIEMBRE 2 DE 2006

TEMAS: Recursos recibidos de terceros

SUBTEMAS: Tratamiento contable

Doctoras
LINA MARÍA SERNA JARAMILLO
Jefe Financiera (E)
TATIANA RIVEROS JARAMILLO
Contadora
ESE Hospital Santa Sofía

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20068-74214, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

La institución es una Empresa Social del Estado que maneja contratación por evento con las diferentes EPS y ARS, a las cuales les factura las atenciones de los usuarios.

En el momento del recaudo de estas atenciones, las EPS y ARS consignan directamente en el banco un valor determinado, sin hacer llegar a la institución los soportes correspondientes que permitan el descargue de la cuenta por cobrar. Por tanto, la entidad registra el dinero como un anticipo mientras el cliente hace llegar los soportes.

En este sentido, pregunta: ¿Cuál es la cuenta que debe afectarse mientras se tiene respuesta de los clientes por las facturas canceladas?.

CONSIDERACIONES

El numeral 5.1.1.6.2 de los procedimientos relativos a desarrollos interinstitucionales específicos- sector salud - define los contratos por evento en los siguientes términos:

"Contrato celebrado entre las instituciones prestadoras de servicios de salud y las entidades administradoras de los recursos del sistema, el cual consiste en que la IPS factura los servicios prestados a los usuarios, de acuerdo con los términos contractuales y la administradora asume el pago de dicha prestación. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado".

En la modalidad de pago vencido, los servicios prestados por la institución prestadora de servicios se registran en la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD con contrapartida en la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Si en el contrato se pacta que las cuotas

moderadoras y copagos recaudados por la institución serán abonados a la cuenta por cobrar de la EPS, al finalizar el mes debe descontarse este valor a la cuenta de cobro, con el fin de que la EPS gire la diferencia. Si por el contrario, no se pacta el abono de las cuotas moderadoras y copagos a la cuenta por cobrar a la EPS, la institución debe efectuar el giro correspondiente.

En la modalidad de pago anticipado, la institución debe afectar la cuenta 1105-CAJA con contrapartida en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. En la medida en que sea prestado el servicio debe amortizarse ésta última cuenta y causarse el ingreso correspondiente.

La descripción de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO establece que registra el *"Valor de los ingresos recibidos anticipadamente por titularizaciones nacionales o en el exterior, comisiones, honorarios, arrendamientos y por otros conceptos, en desarrollo de sus función administrativa o cometido estatal, afectando económicamente varios períodos en los que se produzca la contraprestación del bien o servicio"*.

A su vez, la descripción de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS expresa que corresponde al *"Valor de los dineros recibidos por el ente público, por concepto de anticipos o avances, que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros"*.

Se debita con *"1- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes. (...)"*

Se acredita con el *"1- El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por el ente público"*.

Por tanto, en la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS se registran los dineros recibidos para la ejecución de convenios, acuerdos o contratos. En la medida que se vayan aplicando, como resultado del cumplimiento del objeto establecido, deberá disminuirse el valor registrado y afectarse las cuentas que guarden relación con el mismo.

Por su parte, la descripción de la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS¹⁸ determina que registra el *"Valor de los dineros recibidos por el ente público, para su administración, cumplimiento de contratos y otros conceptos, de acuerdo con normas que así lo establezcan"*.

Considerando que en el caso específico de la consulta, cuando las EPS y ARS realizan la consignación de los valores facturados no es posible identificar su origen, hasta tanto se allegue el soporte correspondiente, la entidad deberá registrarlo como un depósito recibido de terceros. Una vez se adelante la identificación debe descargar la cuenta por cobrar.

¹⁸ 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".

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que la entidad maneja contratación por evento en la prestación de servicios de salud, y su modalidad es de pago vencido, el registro contable debe afectar la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, cuya contrapartida corresponde a la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

En el caso específico de la consulta, cuando las EPS y ARS realizan la consignación de los valores facturados y no es posible identificar a cuál corresponde, hasta tanto se allegue el soporte correspondiente, la entidad deberá reconocerlo en la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS. Una vez identifique el depositante debe disminuir el depósito y descargar la cuenta por cobrar.

Por tanto, no es factible el registro de estos recursos en las cuentas 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, dado que en la primera cuenta se registran los dineros recibidos para iniciar la ejecución de contratos que deban ser amortizados en la medida en que se cumpla el objeto del mismo, y en la segunda cuenta se registran los recursos recibidos sin que se haya producido la respectiva contraprestación en bienes y servicios.

CONCEPTO 75477 DE NOVIEMBRE 7 DE 2006

TEMA: Información financiera, económica y social

SUBTEMA: Hallazgos de la Contraloría General de la República

Doctor
JORGE MANUEL SALAS COLPAS
Contador
Canal Regional de Televisión del Caribe Ltda.-Telecaribe

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20069-75477, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su consulta que como resultado de la Auditoría practicada por la Contraloría General de la República correspondiente a la vigencia 2005, se encontraron los siguientes hallazgos contables:

- a) Los estados contables a 31 de diciembre de 2005 entregados a la Contraloría General de la República el 28 de febrero de 2006 no eran definitivos y no se encontraban aprobados por la Junta Administradora Regional de Telecaribe.

b) No se envió el dictamen del Revisor Fiscal de la misma vigencia.

Por lo anterior se consulta:

¿La información financiera presentada a la Contaduría General de la Nación el día 15 de febrero de 2006 con corte a 31 de diciembre de 2005, se entiende como definitiva o es susceptible de cambios y hasta qué fecha son estos posibles?

c) Que existía una diferencia de \$267.2 millones en la cuenta de Deudores comparando el balance de prueba que arroja el sistema de contabilidad y el balance aprobado.

En su consulta expresa que *"esta diferencia correspondía a la suscripción de tres convenios de pagos con tres programadoras para ser cancelados en 36 meses, durante la vigencia 2006, 2007 y 2008, clasificando en el Balance aprobado lo correspondiente a la vigencia 2007 y 2008 en Deudores a largo plazo de acuerdo con la normatividad y en desacuerdo con el Plan Contable de la Contaduría, es decir la cuenta 1407 esta definida para la parte corriente y la 1405 para la parte no corriente"*.

Por tanto, solicita concepto al respecto con el fin de demostrar que lo realizado en el Canal es procedente.

d) Que existía una diferencia de \$390.5 millones en la cuenta de Proveedores Nacionales entre el balance de prueba que arroja el sistema de contabilidad y el balance aprobado.

Manifiesta en su consulta que *"Esta diferencia se debía a que en noviembre 30 de 2005, Telecaribe suscribió un convenio de pago con la empresa TELECOM en Liquidación para ser cancelado en 8 años. La parte de la negociación que corresponde a las vigencias de 2007 hasta el 2013 se presentó en el balance aprobado en la parte de pasivos a largo plazo."*

Por lo anterior, solicita concepto al respecto con el fin de demostrar que lo realizado en el Canal es procedente.

e) Que en las cuentas de orden se adicionaron procesos a favor y en contra de Telecaribe, posterior al 15 de febrero de 2006.

Señala en su consulta que *"Considerando que después del 15 de febrero de 2006 y antes de la fecha límite de presentar los Balances definitivos a la Contaduría los Asesores Externos del Canal enviaron los informes de los procesos jurídicos Telecaribe logró presentar el resultado de estos procesos en las Cuentas de Orden respectivas, por ser inciertos estos"*.

Por lo cual, solicita concepto acerca de la procedencia o no de los ajustes efectuados a los estados financieros con corte a 31 de diciembre de 2005 y presentados a la Contaduría General de la Nación, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al Departamento Nacional de Planeación, a la Comisión Nacional de Televisión y a la Cámara de Representantes, una vez fueron aprobados.

CONSIDERACIONES

Respecto a los literales a), b) y e) de su consulta, el Párrafo 1º del artículo 3º de la Resolución 550 de 2005, establece que *"Las entidades públicas y las personas jurídicas de naturaleza privada sujetas al ámbito de aplicación del PGCP, deberán remitir la información financiera, económica y social correspondiente a la fecha de corte 31 de diciembre en la fecha establecida en el presente artículo, independiente de que dicha información requiera ser aprobada por la asamblea de accionistas o junta directiva. Lo anterior, sin perjuicio de que presente la información, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la realización de la asamblea o junta, en caso de que llegara a ser modificada con respecto a la enviada oportunamente"*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP describe las cuentas 4815 y 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, como el *"Valor de las partidas correspondientes al reconocimiento y causación en la vigencia, de hechos o eventos financieros, económicos y sociales originados en vigencias anteriores. Igualmente registra la corrección de errores, originados por equivocaciones matemáticas o, en la aplicación de los principios y normas contables"*. (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, la entidad deber remitir la información financiera, económica y social a la Contaduría General de la Nación-CGN dentro de los plazos establecidos, con independencia de que esta haya sido aprobada por la Junta Administradora Regional. No obstante, si la información remitida a la CGN no ha sido aprobada por la Junta, ésta puede modificarse, y debe remitirse dentro de los cinco días hábiles siguientes a la realización de la Junta.

Ahora, si los estados contables presentados a la CGN el 15 de febrero de 2006 ya habían sido aprobados, y se requiere hacer ajustes contables, éstos deberán realizarse utilizando las cuentas 4815 y 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda al tipo de transacción objeto de corrección.

c) El Glosario de términos de la página web de la Contaduría General de la Nación, define el Balance de Prueba como un *"Informe que contiene los asientos registrados en el libro mayor con indicación de sus saldos débitos y créditos"*. Por lo anterior, el balance de prueba no se considera como un estado financiero, sino como un balance de comprobación que facilita la realización de ajustes para la obtención de los estados contables y la comprobación de que la información contable ha sido registrada en los libros de contabilidad.

El PGCP describe la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, como los *"Derechos a favor del ente público, originados en la prestación de servicios, en desarrollo de su cometido estatal"*.

De otra parte, el numeral 1.2.7.3 de las normas técnicas relativas a los estados contables y económicos e informes complementarios de los entes públicos, define el Balance General como el que *"Presenta en forma clasificada, resumida y consistente, la situación financiera, económica y social de un ente público, expresada en unidades monetarias, a una fecha determinada y revela la totalidad de sus bienes, derechos, obligaciones y la"*

situación del patrimonio. En su elaboración los elementos de activo y pasivo deben clasificarse en corriente y no corriente". (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, los recursos originados en la prestación de servicios en desarrollo de su objeto social, deben registrarse en la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y para efectos de la elaboración y presentación del Balance General, debe clasificarse en parte corriente y no corriente.

d) El numeral 1.2.7.1.2 del PGCP de las normas técnicas relativas a los pasivos, señala que *"Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación y los gastos financieros a su vencimiento. (Subrayado fuera de texto).*

Se causarán en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondiente de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, la causación debe estar condicionada al nacimiento de la obligación en virtud de la ley o acto administrativo. (Subrayado fuera de texto).

Estas obligaciones deben actualizarse periódicamente de acuerdo con la modalidad de ajuste pactado y observando las disposiciones vigentes, reconociendo en los resultados del período, el mayor o menor valor causado por efectos del ajuste". (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, la entidad debe causar la obligación en el momento en que se reciba el bien o servicio de conformidad con las condiciones del convenio y actualizarlo de acuerdo con la modalidad de ajuste pactado en el mismo.

Finalmente, la Sentencia C-487/97 de la Corte Constitucional señala: *"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

Respecto a los literales a), b) y e) de su consulta, la información financiera, económica y social debe ser remitida a la CGN dentro de los plazos establecidos por esta, con independencia de que haya sido aprobada por la Junta Administradora Regional. Ahora, si la información remitida a la CGN no ha sido aprobada por la Junta, la entidad puede hacer los ajustes que sean necesarios y remitirla dentro de los cinco días hábiles siguientes a la realización de la Junta.

Si una vez aprobada y enviada la información a la CGN se requiere hacer ajustes, deberá utilizarse las cuentas 4815 y 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda al tipo de transacción objeto de corrección y atendiendo sus dinámicas.

c) Los recursos recibidos como producto del convenio por la prestación de servicios deben registrarse en la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y para efectos de revelación en el Balance General deberá clasificarse en parte corriente y no corriente.

d) Telecaribe debe reconocer el pasivo a medida que se reciben los bienes o servicios objeto del convenio, y actualizarlos periódicamente de conformidad con el ajuste pactado en el mismo.

Finalmente, la competencia y alcance de las disposiciones y conceptos expedidos por el Contador General de la Nación, en cuanto a contabilidad pública se refiere, están dotados de carácter vinculante, por lo cual deben ser acogidos por las entidades del Estado que están incluidas en el ámbito de aplicación de las normas sustanciales y procedimentales de contabilidad pública.

CONCEPTO 76813 DE NOVIEMBRE 21 DE 2006

TEMA: Avalúos técnicos

SUBTEMA: Redes de acueducto y alcantarillado

Doctora
FLOR DEL CONSUELO RUEDA HORTUA
Contadora Municipal
Alcaldía Municipal
La Calera, Cundinamarca

ANTECEDENTES:

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200610-76813, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

Según estudio contratado por el Municipio para la valoración de las redes de acueducto y alcantarillado, se determinó que su valor actual es igual a su valor de reposición, por lo que se estima el valor de la infraestructura de redes con los costos de construcción en la actualidad.

Cada ítem de la infraestructura ha hecho parte de las redes de acueducto y alcantarillado en varios períodos, por tanto el desgaste es diferente. Existen ítems que son muy antiguos pero siguen funcionando.

Por tanto consulta:

1. ¿Qué valor debo registrar en el activo?
2. ¿A cuántos años se deprecian?
3. ¿Debe realizarse la depreciación ítem por ítem?
4. ¿Debe aplicarse provisión para reconocer la pérdida por demérito u obsolescencia por hechos extraordinarios o fortuitos y qué porcentaje debe aplicarse?.

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. Avalúos técnicos

Para resolver su consulta es necesario remitirnos a los siguientes numerales de la Circular Externa 060 de 2005:

El numeral 3.1 determina que *"La Contaduría General de la Nación considera como métodos de reconocido valor técnico para la asignación de valor a los bienes públicos, sean éstos muebles o inmuebles, con estrictos fines de revelación en la información contable, entre otros, los siguientes: Precio de mercado, Valor presente o capitalización de rentas o ingresos, Costo de reposición, Método o técnica residual y, en general, otros que sean de reconocido valor técnico"*. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.2 señala que *"La selección y aplicación de alguno de los métodos de reconocido valor técnico deberá considerar la relación costo-beneficio para la entidad, teniendo en cuenta que los avalúos podrán efectuarse con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización o con el apoyo de otras entidades públicas. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para los bienes muebles e inmuebles"*.

El numeral 3.4 expresa que *"El representante legal, como responsable de la información financiera, económica y social, será quien designe el evaluador o evaluadores, según corresponda, tratándose de avalúos efectuados por servidores públicos de la entidad o de otras entidades públicas que colaboren en el proceso. En los demás casos, la selección se efectuará de conformidad con las normas de contratación pública vigentes y las demás que las adicionen o modifiquen"*.

El numeral 3.5 establece que *"Los avalúos de que trata la presente Circular Externa tendrán vigencia de tres (3) años como mínimo. Las entidades públicas que hayan practicado avalúos durante el año inmediatamente anterior a la expedición de la presente norma, podrán mantener registrado dicho valor durante el tiempo que reste para completar el lapso de tres (3) años."*

No obstante lo anterior, siempre que a juicio del Representante Legal, el valor por el cual aparece registrado en la contabilidad el bien mueble o inmueble no refleje su realidad económica, deberá efectuarse la actualización respectiva". (...)

Para el caso de los bienes muebles, se tendrán en cuenta aspectos tales como el avance tecnológico, el grado de uso, los mantenimientos preventivos, entre otros".

Por tanto, el Representante Legal, como responsable de la información financiera, económica y social, y por ende, de la realización de los avalúos técnicos, será quien establezca el valor que cumpla con el objetivo de revelar la realidad económica de los bienes. Es decir, que si a su criterio el valor por el cual se encuentra registrado el bien cumple dicho objetivo, podrá mantenerlo en las mismas condiciones. En caso contrario, deberá tomar el valor determinado mediante avalúo técnico.

Preguntas 2, 3 y 4. Depreciación y provisión de bienes

Las normas técnicas relativas a los Activos, contenida en el numeral 1.2.7.1.1 del PGCP, en lo relacionado con las Propiedades, Planta y Equipo, establece que *"(...) Por regla general la depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos a la generación de productos o servicios del ente público (...) 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.(...)"*.

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

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

En este orden de ideas, el numeral 2.2.4.3.1 de las instrucciones relativas al reconocimiento y revelación de las propiedades, planta y equipo establece que *"La depreciación se calculará sobre el 100% del valor del activo (incluyendo el ajuste por inflación acumulado hasta 31 de diciembre de 2000) para cada bien individual y de ello se llevará un registro permanente en Kárdex, así como un cuadro de depreciación que formará parte integral de la información contable".* (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.2.4.3.1.2 del citado instructivo expresa que *"La vida útil estimada de un activo depreciable puede ser diferente a su vida física, por lo cual deberá revisarse periódicamente. Cuando se compruebe que la vida útil de un activo es diferente a la estimada inicialmente, debe modificarse la alícuota de depreciación de tal manera que se ajuste a la vida útil real con base en cálculos de reconocido valor técnico.*

Bajo esta circunstancia, el saldo por depreciar se distribuirá entre los años que resten de la nueva vida útil estimada".

A su vez, el numeral 2.2.4.3.1.2., 2.2.4.3.1.3 y 2.2.4.3.1.4 del instructivo en mención determinan:

"2.2.4.3.1.2 Ajustes a la alícuota de depreciación

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

"2.2.4.3.1.3 Años de vida útil de activos depreciables

"En todos los casos, la vida útil de un activo depreciable debe definirse por parte del ente público, en relación con el servicio esperado del activo. En circunstancias normales pueden considerarse como vida útil para los activos depreciables, cuando se utilizan los métodos de depreciación de Línea recta, Suma de los dígitos de los años o Saldos decrecientes, las siguientes:

ACTIVOS DEPRECIABLES

AÑOS DE VIDA UTIL

(...) Redes, líneas y cables subterráneos y sus accesorios

25

"2.2.4.3.1.4 Modificación a los años de vida útil

"En circunstancias tales como acción de factores naturales, deterioro por uso, obsolescencia, avance tecnológico o especificaciones de fábrica, podrá fijarse una vida útil diferente y revelar tal situación en las Notas a los Estados Contables".

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

En este sentido, la entidad es la encargada de determinar la vida útil del bien, el método de depreciación y la estimación de las provisiones, de acuerdo con el servicio, los factores de uso y/o avance tecnológico que puedan afectar la vida útil y el cálculo de la alícuota de depreciación.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Pregunta 1. El Representante Legal, como responsable de la realización de los avalúos técnicos, será quien establezca el valor que cumpla con el objetivo de revelar la realidad económica de los bienes. Es decir, que si a su criterio el valor por el cual se encuentra

registrado el bien cumple dicho objetivo, podrá mantenerlo en las mismas condiciones. En caso contrario, deberá tomar el valor determinado mediante avalúo técnico.

Preguntas 2, 3 y 4. Aunque el PGCP establece vidas útiles para los activos depreciables, la entidad podrá definirla de acuerdo con el servicio esperado y las condiciones específicas del bien, basada en circunstancias como características de fabricación, uso, deterioro, obsolescencia o avance tecnológico. El cálculo de la depreciación deberá realizarse para cada bien individual.

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

Finalmente, es necesario precisar que la entidad es la encargada de realizar la estimación de las provisiones, así como la definición de la oportunidad para su registro. En consecuencia, si con la información disponible se establece que es procedente su reconocimiento, como resultado de la pérdida por demérito u obsolescencia presentada por hechos extraordinarios o fortuitos, por efectos de la pérdida de valor económico para aquellos bienes que se encuentran ubicados en zonas de alto riesgo, o por el deterioro que sufren los bienes que requieren condiciones ambientales específicas para su funcionamiento o conservación, debe proceder a registrar las provisiones a que haya lugar.

CONCEPTO 77064 DE NOVIEMBRE 21 DE 2006

TEMA: Depuración de partidas

SUBTEMA: Eliminación de cartera

Doctor
JOSÉ IGNACIO CÓRDOBA DELGADO
Secretario General
Superintendencia de Sociedades
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200610-77064, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

1. ¿Puede la entidad castigar la cartera cuando determine razonablemente que tales valores no van a ser recaudados, independientemente de su cuantía, por tratarse de aspectos tales como costo-beneficio, prescripción, obligaciones de difícil cobro por imposibilidad de ubicación de las personas jurídicas y naturales deudoras, imposibilidad de persecución de bienes a través de diligencias de embargos-secuestros y remates, toda vez que no existen los citados bienes?.
2. ¿Puede la entidad castigar la cartera cuando se trate de saldos en contra o a favor de terceros en mínima cuantía, en donde se determine que resulta más oneroso adelantar los procesos de cobro que el monto a recaudar?.
3. En caso afirmativo, ¿deben incluirse tales políticas en un procedimiento interno, en los términos previstos en la Resolución 119 de 2006?.
4. ¿Debe la entidad llevar a Cuentas de Orden los valores castigados y por cuánto tiempo?.

CONSIDERACIONES

Preguntas 1, 2 y 3. Depuración de cartera

El artículo 2º de la Ley 87 de 1993 establece como objetivos del Sistema del Control Interno, entre otros, el siguiente: "a) *Proteger los recursos de la organización; buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten, (...)*"

El artículo 4º de la citada ley, relacionado con los elementos para el Sistema de Control Interno, expresa que "*Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...) b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos*". (Subrayado fuera de texto)

Por tanto, la entidad, en desarrollo del Sistema de Control Interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, razón por la cual deberá implementar las políticas y procedimientos que se tendrán en cuenta para llevar a cabo sus diferentes procesos.

Por su parte, el numeral 1º del Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública-MEPSSCP, expedido mediante Resolución 119 de 2006 establece que "*Los hechos financieros, económicos y sociales que realicen los entes públicos deben tener su respectivo documento soporte idóneo para que puedan ser registrados contablemente, y revelados en los estados contables e informes complementarios*". (Subrayado fuera de texto)

De tal manera que se deben reconocer y vincular al proceso contable los bienes, derechos y obligaciones que estén debidamente soportados pero que por cualquier razón no hubieran sido objeto de registro.

En consecuencia, se deben adelantar las acciones administrativas que sean necesarias para evitar el registro de información afectada por alguna de las siguientes situaciones: (Subrayado fuera de texto)

- a) *Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones ciertos para la entidad.*
- b) *Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.*
- c) *Derechos u obligaciones respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, según sea el caso.*
- d) *Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se puedan adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.*
- e) *Valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona por la pérdida de los bienes o derechos que representan. (...)*

A su vez, el numeral 2.1.9 del citado Modelo Estándar establece que *“Se deben elaborar manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente”.* (Subrayado fuera de texto)

Es decir, las entidades deben continuar el proceso de depuración contable, diseñando, adoptando e implementando las políticas administrativas y contables que consideren pertinentes, definiendo cuáles serán las instancias administrativas responsables de autorizar la incorporación o eliminación de bienes, derechos u obligaciones, al igual que los documentos soportes idóneos que permitan sustanciar los respectivos registros contables de hechos financieros, económicos y sociales.

Pregunta 4. Registro en Cuentas de Orden

El numeral 1.2.7.1.5 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”.*

En este orden de ideas, la reclasificación de saldos a Cuentas de Orden se justifica siempre y cuando la entidad considere que existe alguna probabilidad de recuperar o aclarar los valores. Si una vez adelantada la investigación y el análisis respectivo se concluye que no existe ninguna posibilidad de recuperación, podrán eliminarse. Por el contrario, si se establece que son saldos con alguna posibilidad de recuperación, podrán mantenerse en Cuentas de Orden hasta tanto se logre su cobro o se determine su eliminación definitiva.

CONCLUSIÓN

La entidad, en desarrollo del Sistema de Control Interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, razón por la cual deberá implementar las políticas y procedimientos para llevar a cabo sus diferentes procesos. En consecuencia, si las partidas de cartera se enmarcan en las situaciones definidas en el numeral 1° del Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública-MEPSSCP, debe adelantar las acciones administrativas necesarias para su eliminación.

No obstante, si una vez efectuada la eliminación, se establece alguna posibilidad de aclarar o recuperar la partida, la entidad puede reclasificarla a Cuentas de Orden, hasta tanto se agoten los procedimientos administrativos necesarios para determinar su eliminación definitiva, al no existir ninguna posibilidad de recuperación, o si por el contrario, es posible realizar su cobro e incorporarla a las cuentas del balance.

Referente a la relación costo-beneficio, la entidad podrá incluirla en sus manuales de política contables, procedimientos y funciones para el desarrollo de sus actividades contables, según lo establece el numeral 2.1.9 del citado Modelo Estándar.

Relacionado con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *"Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...)* Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)"(subrayado fuera de texto).

CONCEPTO 80998 DICIEMBRE 13 DE 2006

TEMA: Bienes reparables

SUBTEMA: Incorporación de reparables

Doctor
JOSE IVAN GRANADA JIMENEZ
Gerente Grupo SILOG
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 200611-80998, en el sentido en que fue formulada.

En su consulta nos informa que se define como bien reparable la parte o componente que se desmonta del equipo marítimo, terrestre o aeronáutico susceptible de tener reparación, la cual una vez desmontada se registra en cuentas de orden de acuerdo con los procedimientos establecidos.

Teniendo en cuenta lo anterior, se consulta el registro contable de un elemento reparable que sufrió un proceso de mantenimiento quedando en condiciones de uso nuevamente.

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación-CGN, mediante el concepto 61312 de noviembre 18 DE 2004, en lo relacionado con el tratamiento contable de los Elementos Reparables expresa que *"2.1. Cuando se determina la necesidad de reparar una parte de un bien registrado dentro de las propiedades, planta y equipo, el registro contable afectará la cuenta 1636- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO y su contrapartida será la cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO en donde se encuentra registrado el activo. Consideramos que este registro se realiza siempre y cuando el activo, por el mantenimiento o la reparación al que es sometido, deja de estar en operación. Ahora bien, para el caso en que el elemento a reparar sea reemplazado por otro dentro del activo y éste continúe en operación, consideramos que no es necesaria la reclasificación.*

En cuanto al control de este tipo de situaciones, especialmente lo que corresponde al elemento reparable, entendemos que se trata de un aspecto de tipo administrativo que debe determinarse al interior de la entidad de acuerdo con el manual de administración de sus bienes. No obstante, y dada la necesidad que tiene la entidad de revelar contablemente este asunto, por la magnitud y el costo de los elementos, sugerimos

registrar el elemento en reparación en la cuenta 8315-ACTIVOS TOTALMENTE DEPRECIADOS, AGOTADOS O AMORTIZADOS¹⁹, hasta tanto la CGN estudie el caso y considere la posibilidad de habilitar un concepto que permita revelar este tipo de situación.

2.2. Las reparaciones de estos repuestos deben reconocerse como mayor valor del bien si aumentan la capacidad y vida útil del mismo. Ahora bien, si se trata de reparaciones que tienen como fin mantener la capacidad de operación normal del bien, deben reconocerse como gasto en la cuenta 5111-GENERALES O 5211-GENERALES, según corresponda.

2.3. Con respecto a los repuestos registrados en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS que al ser utilizados se registran en las cuentas de gasto, entendemos que forman parte de un activo, por tanto cuando se considera la necesidad de repararlos el tratamiento contable corresponderá al establecido en el punto 2.1". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1.2.7.1.4. Normas Técnicas Relativas a las Cuentas de Actividad Financiera, Económica y Social, en lo relacionado con los 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." (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, para el caso de las partes que se desmontan de activos como equipos marítimos, terrestres o aeronáuticos retiradas del servicio y registradas en cuentas de orden, en caso de ser objeto de reparación, se deben reconocer las erogaciones en que incurre la entidad para llevar a cabo este proceso en las cuentas de gastos correspondientes. Por tanto, dado que se trata de partes reparadas no es conveniente afectar la situación financiera de la entidad incorporándolas a la contabilidad.

Ahora bien, para efectos de control la entidad puede considerar la posibilidad de llevar un control de tipo administrativo o mantenerlas registradas en cuentas de orden, hasta tanto sean empleadas como repuesto de los activos.

No obstante, en el momento de hacer uso del elemento, si la pieza mejora la capacidad operativa del activo del cual forma parte o aumenta la vida útil del mismo, constituirá un mayor valor del activo de conformidad con la Norma Técnica de Propiedades, Planta y Equipo.

CONCLUSIÓN

Para el caso de las partes que se desmontan de activos como equipos marítimos, terrestres o aeronáuticos retiradas del servicio y registradas en cuentas de orden, en caso de ser objeto de reparación, se deben reconocer las erogaciones en que incurre la entidad para llevar a cabo este proceso en las cuentas de gastos correspondientes. Por tanto, dado que se trata de partes reparadas no es conveniente afectar la situación financiera de la entidad incorporándolas a la contabilidad.

¹⁹ 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 "ACTIVOS RETIRADOS".

Ahora bien, para efectos de control, la entidad puede considerar la posibilidad de llevar un control de tipo administrativo o mantener las partes reparadas registradas en cuentas de orden, hasta tanto sean empleadas como repuesto de los activos.

No obstante, en el momento de hacer uso del elemento, si la pieza mejora la capacidad operativa del activo del cual forma parte o aumenta la vida útil del mismo, constituirá un mayor valor del activo de conformidad con la Norma Técnica de Propiedades, Planta y Equipo.

CAPÍTULO III

VARIOS

CONCEPTO 62418 DE ABRIL 25 DE 2006

TEMAS: 1. Incorporación bienes, derechos y obligaciones
2. Provisión para contingencias

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
BLANCA ELVIRA RIVERA DE MORENO
Contador
Ministerio de Comunicaciones

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación 20063-62418 en la cual consulta si el registro contable del acta de liquidación se debe realizar de acuerdo con la circular externa 053 de 2003 contra cuentas del patrimonio? Y cuál es el tratamiento contable con respecto a las provisiones que el Ministerio de Comunicaciones ha venido registrando por las pérdidas arrojadas por Audiovisuales, Telecom e Inravisión en el transcurrir del tiempo? El Ministerio informa de la liquidación final de Audiovisuales que se efectuó el 30 de septiembre de 2005, se recibió algunos bienes, derechos u obligaciones que fueron registrados de acuerdo con la Circular 053 de 2003, como patrimonio público incorporado. Asimismo, se reconoció a título de provisión la pérdida por valor de \$746 millones reflejada en el balance final de Audiovisuales a septiembre de 2005, que fueron reversados en razón a que los gastos y demás erogaciones realizadas por efecto de la liquidación de esta Entidad las asumió el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Añade la Entidad, que con respecto a las pérdidas que Telecom ha venido presentando y *"(...) el hecho de afectar el patrimonio directamente como indica la Circular Externa 053 de 2003 de CGN en el momento de la liquidación o transferencia, no tiene en cuenta que este Ministerio ha venido afectando sus resultados progresivamente en la medida que se han presentado las mayores pérdidas de cada Entidad,"* teniendo en cuenta que en concepto 20059-42811 del 21 de octubre de 2005, la Contaduría General de la Nación, en oficio dirigido a la doctora Blanca Elvira Rivera de Moreno, señaló que el pasivo se extingue cuando desaparece la causa que lo originó, y que quedaría un registro de recuperación o reversión dentro del Estado de Actividad Financiera, Económica y Social en el rubro de gastos de vigencias anteriores, cuestión que finalmente *"no es verdad"*, puesto que el resultado final de la liquidación es la entrega de derechos, bienes u obligaciones que asumirá la Nación-Ministerio de Comunicaciones y en aplicación de la Circular Externa 053 de 2003, afecta el patrimonio dentro de la vigencia fiscal en la que sucede el evento final de la liquidación.

CONSIDERACIONES

1. Incorporación bienes, derechos y obligaciones

El Contador General de la Nación, en cumplimiento de sus funciones constitucionales y legales, expidió la Circular Externa 053 del 18 de diciembre de 2003, en el marco del Decreto 254 de 2000, por el cual se expide el régimen para la liquidación de las entidades públicas del orden nacional, en la que señala el procedimiento contable que deben aplicar las entidades públicas sobre las cuales se ordene la supresión o disolución con fines de liquidación, fusión o escisión, así como las entidades absorbentes, beneficiarias o creadas, como consecuencia de los procesos referidos.

En este sentido, de acuerdo con el numeral 4.4.3 "traspaso de bienes, derechos y obligaciones" de la Circular Externa 053 de 2003, *"La entidad receptora de los activos de que trata el numeral 4.4.2, los incorporará en las cuentas respectivas, en relación con su naturaleza, acreditando la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda. El valor por el cual deben registrarse los activos corresponderá al que se defina en el acto que ordene la liquidación, fusión o escisión; en su efecto, se utilizará un valor establecido mediante un método de reconocido valor técnico"*.

De igual forma, el numeral 4.4.7 de la citada Circular, establece que *"La entidad receptora de las obligaciones de que trata el numeral 4.4.6, las incorporará en las cuentas respectivas, en relación con su naturaleza, debitando la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda"*.

De lo anterior, se infiere de la norma que la entidad receptora de los bienes y derechos deberá incorporarlos en su Estado Contable registrando un crédito a la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO según corresponda, con contrapartida en el débito del activo en las subcuentas que registren el tipo de bien o transacción. Y las obligaciones se incorporarán en las cuentas respectivas del pasivo, registrando un débito en la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

2. Provisión para contingencias

En cuanto a la extinción del pasivo por la constitución de provisiones para contingencias por las pérdidas, al señalar que no es verdad reconocer por la vía de recuperación al revertir el registro de la provisión, *"puesto que el resultado final de la liquidación es la entrega de derechos, bienes y/u obligaciones que asumirá la Nación-Ministerio de Comunicaciones y en aplicación de la Circular Externa 053 de 2003, afectan el patrimonio dentro de la vigencia fiscal en la que sucede el evento final de la liquidación"*, se reitera lo expresado en el concepto radicado en el expediente 20059-42811 del 21 de octubre de 2005, en el sentido que los supuestos de la aplicación del método del costo en inversiones patrimoniales, perdió su razón de ser, toda vez que fue liquidada la Empresa, debiendo la Entidad revertir dicho registro.

Por su parte, el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece en las pautas básicas que rige el Sistema Nacional de la Contabilidad pública, en el numeral 1.2.6.8 el Principio de No Compensación en el siguiente término: *"En ningún caso deben compensarse las partidas de activos y pasivos del balance, ni las de gastos e ingresos que integran el estado de actividad, ni los gastos e ingresos correspondientes a la programación y ejecución presupuestal"*.

En ese orden de ideas, como la fecha en la cual se hizo la reserva patrimonial de la provisión para contingencias y se realizó la incorporación de los bienes, derecho u obligaciones en el Balance del Ministerio de Comunicaciones en virtud de la liquidación final de la empresa Audiovisuales, corresponden a situaciones particulares que en su momento fueron reconocidos en el balance: En este sentido, la reversión del gasto debe reconocerse de forma independiente y no por la vía de compensación, utilizando la subcuenta 481008-RECUPERACIONES.

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: *"En esa perspectiva, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los productos finales, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado"*. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones revisadas se concluye:

1. Los bienes y derechos recibidos se registran como patrimonio incorporado con un crédito en la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO según corresponda, con contrapartida en el débito del activo en las subcuentas que registren el tipo de bien o transacción, y las obligaciones con un débito en el patrimonio y la contrapartida corresponde a un crédito en las subcuentas que registre el tipo de obligación en el pasivo.

2. La reserva patrimonial de la provisión para contingencias por la eventual pérdida en Audiovisuales, perdió su razón de ser porque fue liquidada la Empresa. En consecuencia el Ministerio debe reversar registro, reconociendo la recuperación, utilizando para el efecto la subcuenta 481008-RECUPERACIONES.

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

CONCEPTO 65151 JULIO 12 DE 2006

TEMAS: **1. Bienes entregados a terceros para la prestación de Servicios Públicos.**
 2. Recaudo de cartera y pago de las cuentas por pagar por parte del nuevo operador del servicio

SUBTEMAS: **1.1. Suspensión de la depreciación**
 2.1. Contabilización

Doctora
MARY NIÑO ANAYA
Gerente

Empresa Industrial y Comercial de Servicios Públicos Domiciliarios de Villa de Rosario-
EICVIRO S.A. ESP

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente número 20065-65151, me permito atenderla en el sentido en que fue formulada.

En su consulta solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

5. Se debe suspender la depreciación de los activos cuya propiedad es de la EICVIRO, y que fueron trasladados al nuevo operador (SERPVIR) para que continúe con la prestación del servicio?
6. Se podrían excluir los bienes y llevarlos a cuentas de orden de control?
7. Al entregar tanto la cartera como las cuentas por pagar de la ECIVIRO al nuevo operador, se presenta una diferencia en la negociación a favor de la ECIVIRO, esta diferencia se puede contabilizar como superávit o se refleja en el activo y pasivo respectivamente. Cuál es su efecto tributario en cada caso?

CONSIDERACIONES

1. BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

El Instructivo 020 de 2006, establece el procedimiento para el registro contable de los contratos mediante los cuales se entregan derechos para el uso o explotación o usufructo de bienes para operar servicios públicos y el numeral 3.1.1 señala que "*La entidad pública*

que entrega los bienes debe reclasificar su valor en libros a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS²⁰, subcuenta que corresponda."

El numeral 3.1.2 indica que "*Teniendo en cuenta que el bien seguirá perdiendo capacidad operacional, la entidad pública debe registrar la amortización de estos bienes con un débito a la cuenta 5344-AMORTIZACIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito a la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR), subcuentas correspondientes, con base en el valor en libros de los bienes y los años de vida útil estimados.* (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, en el momento en que la entidad entrega los bienes a un tercero para la operación de un servicio público por parte de este, debe reclasificarlos por su valor en libros a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, por tanto se debe suspender la aplicación de la depreciación puesto que ya no son utilizados por la entidad. No obstante, teniendo en cuenta que al ser operados por un tercero, los bienes seguirán perdiendo capacidad operacional, la entidad propietaria de los bienes debe reconocer este fenómeno a través del cálculo y registro contable de la amortización.

De otra parte, el numeral 3.1.3 del citado instructivo, en lo relacionado con el control en cuentas de orden de estos bienes, expresa que "*Para llevar a cabo los procesos de seguimiento y control, la entidad pública que entrega el bien deberá asegurar los mecanismos para garantizar el flujo de información de las adiciones y mejoras de los bienes, así como la pérdida de capacidad operacional y las actualizaciones de valor, mediante la habilitación de los auxiliares que sean necesarios.* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, los numerales 3.1.3.1, 3.1.3.2, 3.1.3.3 y 3.1.3.4 señalan:

"3.1.3.1 (...) Con la reclasificación del bien, y por el mismo valor, simultáneamente se registra en la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, subcuenta que corresponda, con crédito a la subcuenta 891518-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

3.1.3.2 (...) Con base en la información suministrada por la entidad que recibió los bienes, las adiciones y mejoras se registran en la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, subcuenta que corresponda, con crédito a la subcuenta 891518-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

3.1.3.3 (...) El ente público registrará la pérdida de capacidad operacional de los bienes entregados, incluidas las adiciones y mejoras, con base en la vida útil estimada, como un menor valor de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS subcuenta que corresponda, con débito a la subcuenta 891518-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

3.1.3.4 (...) Para reconocer los cambios de valor del bien, originados en avalúos técnicos, los mayores valores deben registrarse con un débito en la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, subcuenta que corresponda; y los menores valores

²⁰ Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, a partir del 1 de enero de 2007, la descripción de esta cuenta fue modificada.

disminuyen la misma cuenta, utilizando como contrapartida la subcuenta 891518-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS

Ahora bien, para efectos de controlar las adiciones y mejoras, pérdida de capacidad operacional y actualizaciones del valor que se lleven a cabo por la entidad que recibe los bienes, simultáneamente a la reclasificación de los bienes a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS por parte de la entidad que entrega, esta los registrará en la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS utilizando como contrapartida la subcuenta 891518-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y en la medida que la entidad que opera los bienes le suministre información debe realizar los correspondientes registros.

2. Entrega de Cartera y Cuentas por Pagar al nuevo operador del servicio.

El artículo 7º de la Escritura Pública 319 de 2005, por la cual se constituye la sociedad anónima Servicios Públicos de Villa del Rosario-SERP VIR S.A. ESP., entre la EICVIRO ESP y AGUASANDER LTDA, esta última actuando como socio estratégico, establece como una de las responsabilidades especiales de este socio, la siguiente: *"(...) el pago de las deudas de operación que a la fecha de inicio de la operación tiene EICVIRO ESP, principalmente lo relacionado con deudas de energía y tasa retributiva, el cubrimiento del déficit operacional inicial, (...)"*

El artículo 60 del citado documento en cuanto a la aplicación preferente de los recursos expresa que *"La empresa aquí constituida facturará los servicios prestados a los usuarios, incluida la cartera vencida, que hasta el momento se presente a favor de EICVIRO ESP, recaudo que será transferido a la nueva sociedad constituida, (...). Los recaudos obtenidos se aplicarán, en forma preferente a los siguientes conceptos: (...) Al pago de los créditos y de las deudas que "EICVIRO ESP" registre efectivamente a la fecha de otorgamiento de las presente escritura pública, incluidos los conceptos laborales, prestacionales, parafiscales, cargos inherentes a la nómina, acuerdos de pago por conceptos de servicios públicos y, en general, a pagar toda deuda y demás obligaciones pendientes y contraídas a la fecha con cargo de "EICVIRO ESP" relacionada directamente con la prestación de los servicios públicos de acueducto y alcantarillado."*

En este orden de ideas, teniendo en cuenta que la escritura de constitución de la nueva sociedad SERPVIR, no es clara respecto a las responsabilidades de esta entidad en el recaudo de la cartera y pago de las obligaciones de su socio EICVIRO, esta consulta tiene en consideración la información adicional obtenida a través de los correos electrónicos y las consultas telefónicas realizadas a la entidad, de las cuales se concluyó que la nueva sociedad SERPVIR tiene dentro de sus responsabilidades el recaudo de la cartera y aunque en la escritura pública figure el socio estratégico como responsable del pago de las obligaciones que hasta la fecha de constitución estuviesen a cargo de EICVIRO, es SERPVIR quien cancela las obligaciones de EICVIRO con el recaudo de la cartera, y en la medida en que dichas obligaciones sean mayores al valor obtenido por el recaudo de la cartera, SERPVIR cubre esta diferencia con recursos propios.

Por tanto, en el momento en que SERPVIR informe a EICVIRO el recaudo de la cartera y el pago de sus obligaciones, EICVIRO procederá a realizar los registros contables afectando la cuenta de activo y pasivo correspondiente. Así mismo, en la medida que el recaudo de

las cuentas por cobrar no generen los recursos para cubrir las cuentas por pagar de ECVIRO, esta diferencia la registra EICVIRO en la cuenta 4810-EXTRARDINARIOS, subcuenta 481008-RECUPERACIONES.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. La entidad debe reclasificar los bienes que entrega al nuevo operador para la prestación del servicio, a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, por su valor en libros. La pérdida de capacidad operacional de estos bienes debe registrarse en la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, lo cual implica la suspensión de la depreciación.
2. Los bienes entregados a terceros no deben retirarse del balance, puesto que siguen siendo propiedad de la entidad. No obstante, para el caso de las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios que entregan los bienes a un tercero público o privado para que éste último opere el servicio, simultáneamente a la reclasificación de los bienes a la cuenta 1920, se registran los bienes en la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS utilizando como contrapartida la subcuenta 891518-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, para efectos de controlar las adiciones y mejoras, pérdida de capacidad operacional y actualizaciones del valor que se lleven a cabo por la entidad que recibe los bienes, de conformidad con el instructivo 020 de 2006.
3. En el momento en que SERPVIR informe a EICVIRO el recaudo de la cartera y el pago de sus obligaciones, EICVIRO procederá a realizar los registros contables afectando la cuenta de activo y pasivo correspondiente. Así mismo, en la medida que el recaudo de las cuentas por cobrar no generen los suficientes recursos para cubrir las cuentas por pagar de EICVIRO, y dicha diferencia la cubra SERPVIR con su recursos propios, este valor lo registra EICVIRO en la cuenta 4810-EXTRARDINARIOS, subcuenta 481008-RECUPERACIONES.

No obstante, es importante tener en cuenta que de acuerdo con los correos electrónicos recibidos y las consultas telefónicas realizadas a la entidad, se estableció que tanto EICVIRO como SERPVIR registran simultáneamente los derechos y las obligaciones de EICVIRO que SERPVIR procede a recaudar y cancelar respectivamente, aspecto que debe ser revisado por la entidad, puesto que se está incurriendo en doble contabilización.

Respecto al efecto tributario, le sugerimos realizar su consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

CONCEPTO 69323 DE SEPTIEMBRE 1 DE 2006

TEMAS: **1. Reserva Legal**
 2. Impuesto de renta y sobretasa

SUBTEMAS: **1. Obligación de constituir reserva legal**
 2. Registro contable

Doctora
CAROLINA SOTO LOSADA
Directora de Inversiones y Finanzas Públicas
Departamento Nacional de Planeación-DNP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20066-69323, me permito atender su consulta en relación a la empresa Radio Televisión Nacional de Colombia-RTVC, en el sentido en que fue planteada. Solicita concepto sobre los siguientes aspectos en:

1. ¿Debe la empresa constituir reserva legal?
2. ¿Debe la empresa, de estar obligada a constituir reserva legal, hacerlo sin contar con la aprobación de la Asamblea?
3. ¿Debe la empresa incorporar el rubro "Impuestos a la renta y sobretasa 2005" por \$34.3 millones, como un gasto dentro del estado de resultados?
4. Si la empresa no incluye dicho concepto dentro del estado de resultados, ¿este rubro se debe considerar para el cálculo de la utilidad neta a distribuir de 2005?

CONSIDERACIONES

Según el acta de constitución, Radio Televisión Nacional de Colombia-RTVC es una entidad descentralizada indirecta, con el carácter de sociedad entre entidades públicas del orden nacional, y régimen legal de una empresa industrial y comercial del Estado.

Es de anotar que, por la composición patrimonial de Radio Televisión Nacional de Colombia-RTVC, ésta no posee Asamblea de Accionistas, sino Junta de Socios, por cuanto su capital esta dividido en aportes y no en acciones.

1 y 2 Reserva Legal

El artículo 85 de la Ley 489 de 1998, señala que las empresas industriales y comerciales del Estado *"son organismos creados por la ley o autorizados por ésta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial y de gestión económica conforme a las reglas del Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

Así, el artículo 371 del Código de Comercio, relacionado con "la sociedad de responsabilidad limitada", señala que "La sociedad formará una reserva legal, con sujeción a las reglas establecidas para la anónima. Estas mismas reglas se observarán en cuanto a los balances de fin de ejercicio y al reparto de utilidades". (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 452 "De la sociedad anónima", de la misma norma, expresa que "Las sociedades anónimas constituirán una reserva legal que ascenderá por lo menos al cincuenta por ciento del capital suscrito, formada con el diez por ciento de las utilidades líquidas de cada ejercicio". (Subrayado fuera de texto).

Cuando esta reserva llegue al cincuenta por ciento mencionado, la sociedad no tendrá obligación de continuar llevando a esta cuenta el diez por ciento de las utilidades líquidas. Pero si disminuyere, volverá a apropiarse el mismo diez por ciento de tales utilidades hasta cuando la reserva llegue nuevamente al límite fijado".

De otra parte, el artículo 7º del acta de constitución de RTVC, indica que "El treinta y uno (31) de diciembre de cada año, se cerrarán las cuentas y se elaborará el balance general y se constituirán las reservas de conformidad con las normas que regulan la materia". (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, y de conformidad con la normativa señalada, la entidad debe constituir una reserva legal al finalizar cada período contable, razón por la cual la constitución y registro contable de dicha reserva no se requiere de aprobación de la Junta de Socios.

3 y 4 Sobretasa e impuesto de renta

El artículo 7º de la Ley 863 de 2003, respecto a la sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto de renta, expresa que "*Por los años gravables 2004, 2005 y 2006, créase una sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios. Esta sobretasa será equivalente al diez por ciento (10%) del impuesto neto de renta determinado por cada año gravable*".

La sobretasa aquí regulada se liquidará en la respectiva declaración de renta y complementarios y no será deducible ni descontable en la determinación del impuesto sobre la renta".

De otra parte, El Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, describe la cuenta 5313-PROVISIÓN PARA OBLIGACIONES FISCALES, como el "*Valor estimado de las obligaciones fiscales para un período, a cargo del ente público por concepto de impuesto de renta y complementarios*".

La contrapartida debe corresponder a las subcuentas que conforman la cuenta 2705-Provisión para obligaciones fiscales".

La dinámica de esta cuenta señala que se debita por "*el valor de las provisiones constituidas en el ejercicio*"; y se acredita por "*el valor de la disminución de las provisiones en exceso del período y por el valor de la cancelación de su saldo al cierre del ejercicio*".

A su vez, describe la cuenta 2705-PROVISIÓN PARA OBLIGACIONES FISCALES, como el *“Valor estimado de los impuestos por pagar en el período siguiente sobre la base de los resultados del ejercicio en curso.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman la cuenta 5313 – Provisión para obligaciones fiscales.

La dinámica de esta cuenta señala que se debita por *“el valor de las liquidaciones definitivas reclasificado a las respectivas cuentas”,* y se acredita por *“el valor de las provisiones calculadas técnicamente por cada una de las obligaciones fiscales”.*

Con base en lo anterior, la entidad registra en la cuenta 5313-PROVISIÓN PARA OBLIGACIONES FISCALES, un gasto por el impuesto de renta y la sobretasa al mismo.

CONCLUSIÓN

1 y 2. Teniendo en cuenta que RTVC, como empresa industrial y comercial del Estado, se rige por el derecho privado, conforme lo establece el Código de Comercio, debe constituir una reserva legal al finalizar cada período contable, lo cual no requiere aprobación de la Junta de Socios.

3 y 4. La entidad debe registrar el impuesto de renta y complementarios y la sobretasa como un gasto por provisión en la cuenta 5313-PROVISIÓN PARA OBLIGACIONES FISCALES, la cual deberá disminuirse en el caso de haberse calculado en exceso, y por ende, reflejarse en el Estado de Actividad Financiera Económica y Social.