

CAPÍTULO I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA

CONCEPTO 94085 DE JULIO 11 DE 2007

TEMA: Régimen de Contabilidad Pública

SUBTEMA: Clasificación de entidades públicas

Doctora
NORA BIBIANA RESTREPO M.
Contadora
AGENCIA DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20075-94085, en la cual consulta sobre la clasificación de la Agencia de Cooperación Internacional, de acuerdo al entorno económico definido en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, en relación con el entorno económico, el párrafo 22 del numeral 1.2 del Plan General de Contabilidad Pública establece que *"Este entorno se caracteriza según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas"*.

El párrafo 23 en relación con las entidades que comprenden el Gobierno General, define que *"desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa"*.

Por su parte, el párrafo 24 en relación con las Empresas Públicas establece que *"comprenden entidades que actúan en condiciones de mercado y tienen vínculos económicos con el gobierno, como participación en su propiedad o en su control. Por estar dedicadas a la producción de bienes o de servicios para los fines del Estado, estas entidades son un instrumento de política económica, y se caracterizan por la ausencia de lucro ya que sus excedentes se revierten a la comunidad mediante la distribución de la*

renta y la riqueza. También se caracterizan porque poseen formas particulares o regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes a los del gobierno general, en función de su naturaleza organizacional”.

Ahora bien, el artículo 1 de los estatutos orgánicos de la Agencia, establecen que *“ La AGENCIA PARA LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL DE MEDELLÍN – ACI - es una asociación entre entidades públicas, sin ánimo de lucro, persona jurídica sujeta a las disposiciones previstas en el Código Civil y a las normas para las entidades de este género, con patrimonio propio, de utilidad común e interés social, de nacionalidad colombiana”.*

El artículo 5 de los mismos estatutos, dispone que *“El objeto de la Agencia es explorar, identificar y gestionar, por cuenta y en interés de cualquiera de los asociados, según corresponda a su particular actividad, proyectos que presentados de acuerdo con las exigencias de las instituciones de cooperación internacional o nacional, califiquen para recibir de éstas recursos económicos, humanos y tecnológicos, contribuyéndose así al mejoramiento de la calidad de vida de los habitantes de la ciudad de Medellín y / o del territorio nacional.*

En desarrollo de su objeto, la ACI es una agencia gestora, intermediaria, y mediante previa autorización de la totalidad de los miembros de su Junta Directiva, ejecutora de los proyectos; realizándolos por sí misma o mediante cada uno de los asociados o con aquellas personas naturales o jurídicas con las que estos contraten o designen.

Teniendo en cuenta las características definidas en los párrafos anteriores para las entidades de gobierno general y las empresas públicas, y los estatutos orgánicos de la Agencia para la Cooperación Internacional de Medellín, esta asociación de entidades públicas se clasifica como una entidad del gobierno general.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye que atendiendo las características definidas para las entidades de gobierno general y las empresas públicas, y sus estatutos orgánicos, esta asociación se clasifica como entidad de gobierno general.

En lo 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 88149 DE SEPTIEMBRE 12 DE 2007

TEMA: Cajas de Compensación Familiar

SUBTEMA: Plan General de Contabilidad Pública

Doctor
GERMÁN CÓRDOBA ORDOÑEZ
Director Administrativo
Caja de Compensación Familiar Campesina - COMCAJA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20072-88149 mediante la cual consulta si la entidad se clasifica como perteneciente al Gobierno General o a las Empresas Públicas.

CONSIDERACIONES

El párrafo 23 del Marco Conceptual, del Plan General de Contabilidad Pública, señala que *"Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa"*.

Por su parte, la Corte Constitucional, en la Sentencia C-508/97, refiriéndose a la Naturaleza jurídica de las Cajas de Compensación Familiar, señala: *"(...) la caja que ahora nos ocupa es, sin lugar a dudas, una "entidad del orden nacional". Nada impide pues al legislador crear una entidad de esta naturaleza y vincularla a la Administración Central (...)"*.

En la misma Sentencia, la Corte Constitucional señala que *“El sistema de subsidio familiar es entonces un mecanismo de redistribución del ingreso, (...)”*.

Así las cosas, la Caja de Compensación Familiar Campesina – COMCAJA, es una entidad contable pública descentralizada que, por su función económica, se agrupa en Gobierno General.

CONCLUSIÓN

Por su función económica, la Caja de Compensación Familiar Campesina – COMCAJA es una entidad contable pública descentralizada clasificada como Gobierno General teniendo en cuenta que el sistema de subsidio familiar es un mecanismo de redistribución del ingreso, que recibe recursos provenientes de la capacidad del Estado para imponer exacciones obligatorias y se encuentra vinculada a la Administración Central.

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 96932 DE SEPTIEMBRE 12 DE 2007

TEMA: EPS Indígenas Pública

SUBTEMA: Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad

Doctor
JOSÉ CARMEN CUASTUMAL CUATIN
Representante legal
EPS Indígena del Resguardo Muellamues

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20071-86572, por traslado efectuado por la Superintendencia Nacional de Salud, mediante la cual solicita orientación respecto a la obligatoriedad de reportar información contable a la Contaduría General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública fue definido en el Artículo 3º de la Resolución 222 de 2006¹ cuyo Parágrafo señala: *“El Régimen de Contabilidad Pública no es de obligatoria aplicación para (...) 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, tales como los fondos de fomento, las cámaras de comercio, las cajas de compensación familiar, en cuyo caso aplicarán las normas de contabilidad que corresponda 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”.

Por su parte, la EPS Indígena del Resguardo de Muellamues, es una entidad prestadora de servicios de salud indígena, que administra recursos estatales del Régimen Subsidiado de Salud.

En consecuencia, la EPS Indígena del Resguardo de Muellamues, no está obligada a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública. No obstante, cuando el Contador General de la Nación lo considere conveniente podrá solicitarle los informes que considere necesarios.

CONCLUSIÓN

La EPS Indígena del Resguardo de Muellamues, en su calidad de administradora de recursos estatales del Régimen Subsidiado de Salud, no está obligada a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública. No obstante, cuando el Contador General de la Nación lo considere conveniente podrá solicitarle los informes que considere necesarios.

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*

¹ Derogada por la Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública.

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 101657 DE OCTUBRE 19 DE 2007

TEMA: Régimen de Contabilidad Pública

SUBTEMA: Ámbito de aplicación

Doctor
ARIOSTO MONTOYA SIERRA
Gerente Operador
Manizales Segura S.A.
Manizales - Caldas

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20079-101657, en el cual consulta si la entidad está sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. 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 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 infiere 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 C-487 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.

El literal b) del artículo 4° del Acuerdo 0627 de 2006 del Consejo Municipal de Manizales expresa que *"La entidad tendrá la naturaleza jurídica de sociedad de economía mixta, del orden municipal, adscrita al Municipio de Manizales, sujeta al régimen jurídico de las sociedades comerciales, con personería jurídica, dotada de autonomía administrativa, financiera y patrimonio propio"*

A su vez, el literal d) del mismo artículo, señala que *"El capital se integrará por los aportes del Municipio de Manizales en un 60% y de capital privado en un 40%"*.

Según información suministrada por al Dra. María Liliana López Palacio, la composición accionaria de Manizales Segura S.A., es la siguiente: Municipio de Manizales 60%, Esinco S.A. 37%, Visión Catastral Centro de Información Unificado S.A. 1%, Chipline S.A. 1%, y Tecnoproyect Ltda. 1%; 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 7° 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.

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."* (Subrayado fuera de texto).

Mediante Resolución 354 de 2007, fue adoptado el Régimen de Contabilidad Pública, el cual está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública.

Así mismo, el Manual de Procedimientos está conformado por el catálogo general de cuentas, los procedimientos contables y los instructivos contables, y la Doctrina Contable Pública está conformada por los conceptos de carácter vinculante que emita la Contaduría General de la Nación, a través del Contador General de la Nación o de quien éste delegue para que cumpla dicha función.

A su vez, con la expedición de la Resolución 355 de 2007, fue adoptado el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el cual constituye el documento básico para la estructuración ordenada, coherente y comprensible de la situación financiera, económica, social y ambiental y los resultados de las operaciones de los entes públicos del país, y el cual está integrado por el Marco conceptual y la Estructura y descripciones de las clases.

CONCLUSIÓN

En atención a lo expuesto, y realizado el análisis correspondiente, se concluye que la entidad denominada Manizales Segura S.A., se incluye en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, en razón a que más del 50% de su capital corresponde a la participación del Estado a través del municipio de Manizales. Por lo tanto, deben rendir la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación, dentro de los plazos y parámetros establecidos por ésta.

CONCEPTO 102888 DE OCTUBRE 22 DE 2007

TEMA: Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública

SUBTEMA: Curadores Urbanos

Doctor
JOSÉ A. CORREDOR SÁNCHEZ
Director Recursos Naturales y Medio Ambiente
Contraloría de Bogotá
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20010-102888 mediante la cual plantea las siguientes inquietudes respecto a la información contable de los Curadores urbanos:

1. *"(...) deben llevar contabilidad bajo la normatividad que regula la contabilidad pública o privada?"*

2. *"La información contable (...) en libros no registrados puede ser tenida en cuenta para adelantar el control y vigilancia a la administración de los recursos públicos por parte de los curadores urbanos?"*
3. *"Ante que (sic) autoridad se deben registrar los libros de contabilidad en los siguientes casos: 3.1 En los casos en que el Curador además de cumplir con la función pública presta otros servicios como fotocopiado, arrendamientos de espacios (...) y/o cuando realiza otras actividades económicas?"*
4. Si *"(...) están amparados por alguna reserva que la (sic) impida mostrar (...) los libros de contabilidad y sus auxiliares y demás documentación soportes de la Contabilidad?"*

CONSIDERACIONES

El Parágrafo del artículo 5° de la Resolución 354 de 2007 establece 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, recursos públicos de manera temporal o permanente, en lo relacionado con estos, tales como los fondos de fomento, las cámaras de comercio y las cajas de compensación familiar, en cuyo caso aplicarán las normas de contabilidad que expide el organismo regulador que corresponda 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".

Conforme a lo anterior, los curadores urbanos no están sujetos al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

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".

En lo relacionado con el registro de los libros de contabilidad, el artículo 774 del Estatuto Tributario establece: *"Requisitos para que la contabilidad constituya prueba. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos: 1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso"*.

De tal manera, que si el particular no es un comerciante deberá registrar los libros en la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

Respecto a la reserva de la información contable de los particulares, el inciso quinto del artículo 15 de la Constitución Política señala: *"Para efectos tributarios judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado, podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley"*.

CONCLUSIÓN

El Régimen de Contabilidad Pública no es de obligatoria aplicación para las personas jurídicas o naturales que tengan a su cargo, a cualquier modo, recursos públicos de manera temporal o permanente, en lo relacionado con estos. 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 otra parte, el Curador Urbano en su calidad de particular, que desarrolla una función pública, para hacer valer sus cuentas como prueba debe llevar su contabilidad atendiendo las disposiciones del Decreto 2649 de 1993, garantizando la posibilidad de separar la información contable particular de la de los recursos públicos.

Por su parte, los libros de contabilidad deben ser registrados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Respecto a la reserva de la información contable, el inciso quinto del artículo 15 de la Constitución Política establece que para efectos tributarios y para el ejercicio de la inspección, vigilancia e intervención del Estado puede exigirse la presentación de los libros de contabilidad y demás documentos privados.

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 102865 DE NOVIEMBRE 16 DE 2007

TEMA: Régimen de Contabilidad Pública

SUBTEMA: Ámbito de aplicación

Doctora
SANDRA OCAMPO KOHN
Directora Ejecutiva
AGENCIA DE COOPERACIÓN E INVERSIÓN DE MEDELLÍN
Y EL ÁREA METROPOLITANA.
Medellín-Antioquia

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación, radicada con el expediente 200710-102865, en la cual solicita la reconsideración del concepto emitido por la Contaduría General de la Nación relacionada con la clasificación de la ACI como una entidad de Gobierno General.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, de acuerdo con el análisis realizado nuevamente a la normatividad contenida en el Régimen de Contabilidad Pública en lo relacionado con la caracterización del sector público, específicamente el entorno económico, y el Manual de Estadísticas del Fondo Monetario Internacional, la Agencia de Cooperación e Inversión de Medellín y el Área Metropolitana-ACI, se clasifica como una entidad de Gobierno General.

Ahora bien, respecto a su consulta relacionada con el tratamiento de la depreciación de los bienes, el numeral 170 del Plan General de Contabilidad Pública con respecto a la depreciación establece que *"Por regla general, el reconocimiento de la depreciación afecta el gasto o costo, según corresponda. No obstante, tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, dicho reconocimiento afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo".* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 296 del Plan General de Contabilidad Pública define como servicio individualizable, a aquel que *“es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos”*.

En ese orden de ideas, si los activos objetos de depreciación están directamente asociados a la comercialización de sus servicios, y estos se consideran individualizables, el tratamiento contable de la depreciación corresponde a un costo de la prestación del servicio y no al patrimonio.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de la Agencia de Cooperación e Inversión de Medellín y el Área Metropolitana-ACI y los servicios que presta, se clasifica como una entidad de gobierno general en los términos establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública.
2. Para efectos de determinar el tratamiento contable de la depreciación de bienes utilizados por la ACI para la prestación de los servicios, es necesario determinar si están directamente asociados a la comercialización de sus servicios, y adicionalmente si estos servicios se consideran individualizables, caso en el cual dicho tratamiento contable corresponde a un costo de la prestación del servicio.

En lo 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 102793 DE NOVIEMBRE 27 DE 2007

TEMA: Aplicación Régimen de Contabilidad Pública

SUBTEMA: Constitución de provisiones de cuentas por pagar

Doctor
WILLIAM MONTAÑA ESPINOSA
Director de Contabilidad
FIDUPREVISORA S.A.
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 200710-102793, en la cual consulta sobre la normatividad que debe aplicar la Fiduciaria la Previsora para el reconocimiento contable de las provisiones de las cuentas por cobrar, generadas en la administración de los recursos del Fondo de Riesgos Profesionales, si la expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia o la establecida por la Contaduría General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Para responder su consulta es pertinente observar lo anotado en el artículo 25 de la Ley 100 de 1993, el cual establece que "Créase el Fondo de Solidaridad Pensional, como una cuenta especial de la Nación sin personería jurídica, adscrita al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (hoy Ministerio de la Protección Social), cuyos recursos serán administrados en fiducia por las sociedades fiduciarias de naturaleza pública, y preferencialmente por las sociedades fiduciarias del sector social solidario, o por las administradoras de fondos de pensiones y/o cesantía del sector social solidario, las cuales quedan autorizadas para tal efecto por virtud de la presente ley".(Subrayado fuera de texto)

El numeral 1.2 Entorno Económico, del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, indica que "Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de

toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 12 del capítulo III Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable, del Título III del Manual de Procedimientos, indica:

“12. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE ADMINISTRAN FONDOS CUENTAS Y/O FONDOS ESPECIALES Y/O CUENTAS ESPECIALES.

Las entidades contables públicas que por disposiciones legales administran fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales en donde se indica la separación contable de estos recursos con los de la entidad que los administra, debe entenderse que la organización del proceso contable es integrado, y que la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos puedan solicitar de los fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales para el cumplimiento de sus funciones. (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el párrafo 156 del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los deudores establece que *“El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.”* (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que el Fondo de Solidaridad Pensional es una cuenta especial de la Nación que forma parte integral de la contabilidad del Ministerio de Protección Social, el cual forma parte de las entidades del Gobierno General, toda vez que no actúa en condiciones de mercado, y sus recursos provienen del presupuesto público, debe atender las normas establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento y revelación de sus operaciones.

Por tanto, para el caso de las multas y sanciones a favor del Fondo de Solidaridad Pensional, no son objeto de provisión por tratarse de ingresos que forman parte de la información del Ministerio de la Protección Social, entidad que corresponde al Gobierno General, por lo cual en el momento en que el derecho se extinga por una causa diferente a una forma de pago, deberá afectar directamente el patrimonio.

Ahora bien, en razón a que los entes públicos de naturaleza financiera se encuentran sujetos a las disposiciones contables que para el efecto expidió la Superintendencia Financiera, organismo encargado de tutelar la actividad especializada que desarrollan, a

través de la Circular Básica Financiera y Contable 100 de 1995, dichas entidades podrán seguir aplicando el Plan Único de Cuentas adoptado para el sector financiero, sin perjuicio de la información contable que para la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, a nivel de reporte, deberán enviar a la Contaduría General de la Nación.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto y una vez realizado el análisis se concluye que:

1. En razón a que el Fondo administra recursos de carácter público, el reconocimiento y revelación de las operaciones producto de su administración, debe atender las normas establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.
2. Las multas y sanciones a favor del Fondo de Solidaridad Pensional, no son objeto de provisión por tratarse el Fondo de una cuenta especial cuya información se encuentra integrada a la información del Ministerio de la Protección Social, entidad que forma parte del Gobierno General. Por tanto, en el momento en que el derecho se extinga por una causa diferente a una forma de pago, afecta directamente el patrimonio.
3. Debido a que los entes públicos de naturaleza financiera se encuentran sujetos a las disposiciones contables que para el efecto expidió la Superintendencia Financiera, a través de la Circular Básica Financiera y Contable 100 de 1995, dichas entidades podrán seguir aplicando el Plan Único de cuentas adoptado para el sector financiero, sin perjuicio de la información contable que para la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, a nivel de reporte, deberán remitir a la Contaduría General de la Nación.

En lo 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 107482 DE DICIEMBRE 28 DE 2007

TEMA: Régimen de Contabilidad Pública

SUBTEMA: Ámbito de aplicación

Doctora
CLAUDIA TRIANA DE VARGAS
Directora
PROIMÁGENES EN MOVIMIENTOS
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200712-107482 en la cual solicita pronunciamiento por parte de la Contaduría general de la Nación sobre la obligatoriedad del reporte de información del Fondo para el Desarrollo Cinematográfico – FDC- creado por la Ley 814 de 2003 cuyos recursos son administrados por PROIMÁGENES.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, debemos remitirnos al artículo 9 de la Ley 298 de 1996 define la Contabilidad General de la Nación como la que *“comprende la de los Órganos que integran las ramas del poder público en el nivel nacional, la de las Entidades u Organismos estatales autónomos e independientes, la de los Organismos creados por la Constitución Nacional o la ley, que tienen régimen especial, adscritos a cualquier Rama del Poder Público, la de las Personas Naturales o Jurídicas y la de cualquier otro tipo de Organización o Sociedad, que manejen o administren recursos de la Nación en lo relacionado con éstos”*. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 10 de la mencionada Ley también define la Contabilidad Pública, estableciendo que *“comprende, además de la Contabilidad General de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados, territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y sólo en lo relacionado con estos”*. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 5° de la Resolución 354 de 2007 establece que *“El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores. También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los Fondos de origen presupuestal, además de las*

Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social.

El ámbito de aplicación de dicho Régimen también incluye a las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales, y las mixtas en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta (50%) por ciento del capital social.

Parágrafo. El Régimen de Contabilidad Pública no es de obligatoria aplicación para las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea inferior al cincuenta (50%) por ciento del capital social, así como las personas jurídicas o naturales que tengan a su cargo, a cualquier modo, recursos públicos de manera temporal o permanente, en lo relacionado con estos, tales como los fondos de fomento, las cámaras de comercio y las cajas de compensación familiar, en cuyo caso aplicarán las normas de contabilidad que expide el organismo regulador que corresponda 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.

Ahora bien, con el fin de garantizar la inclusión de los fondos administrados por PROIMAGENES en el Balance General de la Nación y el del Sector Público, la Contaduría General de la Nación asignó código institucional a PROIMAGENES, lo cual implica que dicha entidad deba rendir la información financiera, económica, social y ambiental relacionada con los recursos parafiscales del Fondo Mixto de Producción aplicando la normatividad y atendiendo los requisitos que en materia contable pública establezca la CGN.

Así las cosas, para el caso del Fondo Mixto de Producción Cinematográfica, y en virtud de la asignación del código institucional a PROIMAGENES, a ésta entidad le asiste la obligación de reportar la información financiera, económica, social y ambiental a la CGN, en lo relacionado con los recursos públicos administrados, para la información.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que con el fin de garantizar la inclusión de los fondos parafiscales administrados por PROIMAGENES en el Balance General de la Nación y el del Sector Público, a ésta entidad le asiste la obligación de reportar la información financiera, económica, social y ambiental a la CGN, en lo relacionado con los recursos públicos administrados.

En lo 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).

CAPÍTULO II

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS

CONCEPTO 76512 DE ENERO 24 DE 2007

TEMA: Libros de Contabilidad

SUBTEMA: Registro de Libros

Doctor
ENRIQUE MÁRQUEZ VERGARA
Subsecretario de Contabilidad
Gobernación del Atlántico

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200610-76512, me permito atenderla en el sentido en que fue formulada:

- ¿Cuales son los libros de contabilidad autorizados por la Contaduría General de la Nación para los entes públicos?
- ¿El libro de inventarios es un libro de contabilidad para las entidades públicas?
- ¿Para el caso de la Gobernación del Atlántico, cuales son los libros autorizados?
- ¿La Gobernación del Atlántico requiere utilizar y registrar el libro de inventarios?

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para responder su consulta es importante tener en cuenta el artículo 3º de la Resolución 400 de 2000 la cual definía: *“La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial y deroga las Resoluciones 4444 del 21 de noviembre de 1995, 274 del 25 de septiembre de 1997, 040 del 15 de marzo de 1999 y las demás que le sean contrarias”*. (Subrayado fuera de texto) En este sentido la Resolución 400 de 2000 derogó la Resolución 4444 de 1995.

De otra parte, el artículo 3º de la Resolución 222 de 2006² define: *“El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores. (...)”* Subrayado fuera de texto

² Ídem.

El artículo 4º de la Resolución 222 de 2006³ establece que *“La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial. El Marco Conceptual, así como la estructura y descripciones de las clases que forman parte integral de la presente Resolución serán aplicados a partir del 1º de enero de 2007, fecha en la cual queda derogado el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública contenido en la Resolución 400 de 2000, sin perjuicio del cumplimiento de los plazos y requisitos que estén vigentes para la información contable correspondiente al año 2006.”*

En ese orden de ideas, el numeral 2.9.2 Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP el cual hace parte del Régimen de Contabilidad Pública señala: *“Las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad definen criterios uniformes para que las entidades contables públicas realicen el registro de las transacciones, hechos y operaciones relacionados con sus actividades. Estas normas comprenden las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad; la oficialización de los libros de contabilidad; la clasificación de los documentos soporte, y la elaboración de los comprobantes de contabilidad, con el fin de garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública y su posterior exhibición para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que los requieran”.*

Así mismo, el numeral 2.9.2.3 del PGCP expresa: *“(…) Los libros de contabilidad principales son el Diario y el Mayor, los cuales presentan en forma resumida los registros de transacciones, hechos y operaciones. (…)”*

Los libros de contabilidad auxiliares contienen los registros contables indispensables para el control detallado de las transacciones y operaciones de la entidad contable pública, con base en los comprobantes de contabilidad y los documentos soporte.

Los libros de contabilidad principales se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe conservarse. Las autorizaciones de folios posteriores deben efectuarse mediante acta con las mismas formalidades de la de apertura y conservarse. (…)” (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo establecido en la Resolución 222 de 2006⁴ se concluye que el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores. Así las cosas, la Gobernación debe llevar los libros Diario y Mayor y éstos se oficializarán mediante acta de apertura, es decir, son los libros que deben registrarse por parte de la entidad.

³ Ídem.

⁴ Ídem.

Ahora bien, en cuanto al libro de inventarios, es un auxiliar de la contabilidad cuyo uso se determina mediante la potestad del Representante Legal. De acuerdo con los procedimientos adoptados, la gobernación puede llevar para un control detallado de las transacciones y operaciones de la entidad contable pública sin que requiera oficializarse mediante acta.

Finalmente, relacionado con la respuesta de la CGN, 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).

CONCEPTO 76808 DE ENERO 24 DE 2007

TEMA: Bienes de Beneficio y Uso Público

SUBTEMA: Mantenimiento

Doctora
GINA LILIANA GRANADOS PINTO
Director Técnico Financiero (E)
Instituto de Desarrollo Urbano-IDU

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200610-76808, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de las erogaciones por concepto de mantenimiento de las vías que han sido construidas por el IDU y que actualmente la entidad tiene registrado como mayor valor de la obra en la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN.

CONSIDERACIONES

El numeral 2.9.1.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual hace parte del Régimen de Contabilidad Pública aplicable a partir del 1º de enero de 2007, en lo relacionado con los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales indica que "El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público se reconoce como mayor valor de los bienes, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. El mantenimiento o conservación se reconoce como gasto." (Subrayado fuera de texto)

A su vez, las Descripciones y Dinámicas del Modelo Instrumental del Régimen de Contabilidad Pública, define la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN en el siguiente sentido: *"Representa el valor de los costos acumulados en la construcción de bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales que a su culminación se entregarán para el uso, goce y disfrute de la comunidad."*

Respecto a la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO señala que *"Representa el valor de los bienes de beneficio y uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad."*

En este orden de ideas, las erogaciones realizadas por la entidad para mejorar la capacidad de los bienes de beneficio y uso público, deben reconocerse como mayor valor de los mismos, teniendo en cuenta que aumentan su vida útil y por ende afectan el cálculo de su amortización. Ahora bien, deben registrarse como gasto las erogaciones realizadas por la entidad si tienen como objeto el mantenimiento y funcionamiento normal de las vías.

En lo relacionado con el registro contable realizado en la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, debe tenerse en cuenta que allí se registran los costos en los que incurra la entidad en la construcción del activo. Por tanto, para el caso de las vías, una vez construidas y entregadas para el uso, goce y disfrute de la comunidad debieron ser reclasificadas a la cuenta 1710-BIENES DE BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, y en dicha cuenta registrar las erogaciones realizadas para mejorar la capacidad y que aumenten su vida útil.

CONCLUSIÓN

Las erogaciones realizadas por el IDU, que mejoren la capacidad de las vías y aumenten su vida útil, deben reconocerse contablemente como mayor valor de estos activos. Ahora bien, en caso de que dichas erogaciones se realicen para el funcionamiento normal de las vías deben registrarse como gasto en la cuenta que corresponda.

Así mismo, respecto al registro contable en la cuenta 1705-BIENES DE BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, debe

tenerse en cuenta que allí se registran los costos en los que incurra la entidad en la construcción del activo. Por tanto, para el caso de las vías, una vez construidas y entregadas para el uso, goce y disfrute de la comunidad debieron ser reclasificadas a la cuenta 1710-BIENES DE BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, y en dicha cuenta registrar las erogaciones realizadas que mejoren su capacidad y aumenten su vida útil.

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).

CONCEPTO 83819 DE ENERO 24 DE 2007

TEMA: Litigios y demandas

SUBTEMA: Reconocimiento de demandas a varias entidades públicas

Doctor
IVÁN GERARDO GUERRERO GUEVARA
Director
Dirección Departamental de Salud del Cauca

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200612-83819, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el procedimiento a seguir para establecer el valor por el cual la Dirección Departamental de Salud del Cauca y sus Organismos dependientes deben registrar la provisión por concepto de demandas.

Informa la entidad que en muchos casos la demanda es instaurada en contra de 2 o más entidades. Presenta el caso de tres demandas distintas:

- Contra el Ministerio de la Protección Social, el Departamento del Cauca, la Dirección Departamental de Salud del Cauca, la Unidad Nivel I Totoro y el Hospital Susana López.
- Contra la Dirección Departamental de Salud del Cauca, la Unidad Popayán y el Hospital Universitario San José ESE.
- Contra el Ministerio de Defensa Nacional-Policía Nacional, el Departamento del Cauca, el Municipio de Miranda, la Dirección Departamental de Salud del Cauca y el Hospital Local Miranda.

CONSIDERACIONES

El párrafo 307 del Plan General de Contabilidad expresa que *“Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios”*.

A su vez, la descripción de la cuenta 9120-LITIGIOS Y DEMANDAS, del Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expresa que *“Representa el valor de los litigios o demandas interpuestas por terceros en contra de la entidad contable pública”*.

Teniendo en cuenta que la demanda se presenta contra varias entidades, resulta necesario determinar quién y qué valor debe registrar. Al revisar la doctrina expedida por la CGN se encuentra el concepto 23651 del 16 de julio de 2004, el cual expresa que *“(…) si nos atenemos a la lógica contable consideramos que este hecho puede ser contabilizado y revelado en cuentas de orden, por cada una de las entidades involucradas, teniendo en cuenta los siguientes aspectos:*

“Debe establecerse si en las pretensiones es posible determinar para cada entidad involucrada la proporción que le corresponde. Cada entidad registrará el valor determinada de acuerdo con esa proporción.

“(…) consideramos que el hecho puede ser contabilizado por igual valor en cada una de las entidades involucradas, y en notas a los estados contables harán la respectiva aclaración e indicarán las demás entidades que forman parte, con el fin de tener en cuenta al momento de revelar en el informe consolidado de la Nación.

“hora bien, para efectos presupuestales y de pago, es importante remitirnos a lo establecido en el Decreto 359 de 1995 y especialmente a lo anotado en el artículo 37, que dice:

“A partir del 1 de marzo de 1995 los créditos judicialmente reconocidos, las conciliaciones y los laudos arbitrales deberán ser remitidos por la autoridad judicial o administrativa que los reciba, al órgano condenado. Cuando fueren varios los órganos condenados se atenderá la voluntad del beneficiario, expresada en su solicitud de pago, certificando, por declaración juramentada, que no ha solicitado la tramitación o el pago en otro de los órganos condenados. Cuando la condena incluya a otros órganos con personería jurídica independiente, quien pagó podrá cobrar a prorrata a aquéllos”.

CONCLUSIÓN

Consideramos que este hecho puede ser contabilizado y revelado en la cuenta 9120-LITIGIOS Y DEMANDAS por cada una de las entidades involucradas, teniendo en cuenta que podrá hacerse en proporción a la pretensión solicitada, o en cabeza de la entidad principal a la cual esté vinculado el proceso, o por el mismo valor en cada entidad involucrada con aclaración en las notas a los estados contables.

Sobre el tema, me permito anexar el concepto 23651 del 16 de julio de 2004.

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 71149 DE ENERO 26 DE 2007

TEMA: Causación

SUBTEMA: Reconocimiento y registro de ingresos por contribución especial y multas

Doctor
JUAN ANTONIO ROA SÁNCHEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20067-71149 mediante la cual solicita concepto respecto a las siguientes inquietudes:

- “1. *¿Los actos administrativos en PRE-FIRMEZA (actos administrativos sin ejecutoriar y no cobrables) por concepto de la contribución especial (recursos propios) se siguen registrando en la Cuenta Deudores – Ingresos no Tributarios – Contribuciones a Superintendencia (140135) o por qué cuenta se deben registrar?*”
2. *¿En caso que los actos administrativos en PRE-FIRMEZA no se tengan que seguir registrando por la cuenta Deudores – Ingresos no Tributarios – Contribuciones a Superintendencia (140135), tanto el ingreso reflejado en el Estado de Resultados como la provisión que a la fecha se encuentren registrados, originados por dichos actos, se deben cancelar contra la cuenta PATRIMONIO?*
3. *¿Los actos administrativos en PRE-FIRMEZA por concepto de multas impuestas por la SSPD (recursos de la DTN) se deben seguir registrando en cuentas de orden?*
4. *¿Sobre los actos administrativos en FIRME por concepto de la contribución especial (recursos propios) y de las multas impuestas por la SSPD (recursos de la DTN), con qué periodicidad o en qué momento se deben o pueden registrar los intereses moratorios?”*

CONSIDERACIONES

Los párrafos 267 y 268 del numeral 2.9.1.4.1 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública expresan: “267. *El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, (...). Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, (...), se reconocen una vez hayan quedado en firme.*

268. Los intereses de mora derivados de los derechos, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo al principio de prudencia. En caso de no reconocer el ingreso, deberá revelarse dicha situación en las notas a los estados, informes y reportes contables”.

El párrafo 309 del numeral 2.9.1.5 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública define las cuentas de orden deudoras y acreedoras así: “(...) *representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. (...)*”.

Por su parte, el párrafo 311 del numeral citado expresa que *"Las cuentas de orden deudoras y acreedoras contingentes registran hechos, condiciones o circunstancias existentes, que implican incertidumbre en relación con un posible derecho u obligación, por parte de la entidad contable pública. Estas contingencias pueden ser eventuales o remotas, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible"*.

De los párrafos mencionados anteriormente puede deducirse que los ingresos deben reconocerse y registrarse como derechos cuando se encuentran en firme. Por su parte, en cuentas de orden se registran los posibles derechos y obligaciones, o los derechos, bienes y obligaciones de la entidad que requieran ser controlados.

Por tanto, cuando existe incertidumbre respecto a un posible derecho, éste no puede registrarse como un activo de la entidad sino que constituye una contingencia que deberá ser revelada en Cuentas de Orden Contingentes. Este es el caso de los actos administrativos "en pre-firmeza".

Por el contrario, los actos administrativos en firme, generadores de ingreso para las entidades, constituyen derechos que deben ser reconocidos como activos de la misma.

Así las cosas, la entidad debe depurar de su información contable los actos administrativos en "pre-firmeza" registrados como activos y su correspondiente provisión, para llevar a cabo una reclasificación de los mismos, mediante los registros contables que sean pertinentes.

Para revertir las provisiones efectuadas sobre posibles derechos, la Superintendencia deberá tener en cuenta que si los registros se realizan sobre la información contable del año 2006 el ajuste deberá utilizar como contrapartida la Cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, descrita así: *"Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección"*. La dinámica crédito de esta cuenta señala: *"1- El valor de los ajustes por mayores valores causados"*.

Ahora bien, conforme al anexo de la Carta Circular 72 (Tabla de homologación) la Subcuenta 140135-CONTRIBUCIONES A SUPERINTENDENCIAS se reclasifica a la Cuenta 140160-CONTRIBUCIONES y, respecto a la Subcuenta 148007-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, el numeral 3.2 establece el traslado del saldo a la subcuenta 3208-CAPITAL FISCAL en el balance inicial del 1º de enero de 2007.

De tal forma que, como consecuencia del proceso de homologación, la provisión ya fue reclasificada al Patrimonio de la entidad haciendo innecesario efectuar un nuevo ajuste en la información contable del año 2007.

El derecho registrado en la Subcuenta 140160-CONTRIBUCIONES requiere su reversión con contrapartida en la Subcuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para el caso de las multas, conforme al artículo 1° del Decreto 195 de 2004, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios hace parte del Sector Administrativo de Planeación Nacional bajo la orientación del Departamento Nacional de Planeación-DNP y el artículo 81 de la Ley 142 de 1994 establece que "*(...). Las multas ingresarán al patrimonio de la Nación (...)*". De tal forma que estos recursos son ingresos de la Nación reconocidos y revelados por el Departamento Nacional de Planeación.

Por tanto, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios realiza una función de intermediación al liquidar y recaudar dichos recursos. Así las cosas, los actos administrativos que imponen multas podrían ser registrados, para efectos de control, como Cuentas de Orden en la información contable de la Superintendencia, sin perjuicio que, por tratarse de derechos o posibles derechos de otra entidad pública, ésta los revele en su información contable.

Ahora bien, cuando la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios recauda en sus cuentas bancarias dineros de las multas reconocerá en su información contable un pasivo por el recaudo a favor de terceros. Para el efecto, el Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, contiene las Cuentas 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS que describe como: "*Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos*".

Respecto a la causación de los intereses moratorios, debemos atender el Principio de Prudencia contenido en el Párrafo 120 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública que expresa: "*En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el periodo contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)*". Como quiera que los intereses moratorios son ingresos potenciales deben registrarse en Cuentas de Orden hasta su realización, momento en el cual se reconoce el Ingreso.

CONCLUSIÓN

1. Los actos administrativos en "pre-firmeza" por contribuciones a la Superintendencia deberán ser reconocidos y registrados en Cuentas de Orden Contingentes, Cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, Subcuenta 819090-OTROS DERECHOS CONTINGENTES.
2. Para ajustar los valores de derechos potenciales reconocidos como ingresos debe tenerse en cuenta si corresponde a la vigencia actual o a vigencias anteriores. Lo que corresponda a la vigencia en curso, se reversará desde las cuentas de origen del registro inicial. Por su parte, lo de vigencias anteriores se ajustará mediante la

reversión de la cuenta de origen con contrapartida en la Cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En igual forma, para reversar el valor de las provisiones realizadas debe tenerse en cuenta si los ajustes se realizarán en la información contable del año 2006, caso en el cual si el registro se realizó durante la vigencia solo requiere la reversión del registro inicial y en la que corresponda a vigencias anteriores se utilizará la Cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, Subcuenta 581590-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES.

Si el ajuste se realizará en la información contable del año 2007 no se requerirá reversar la provisión por cuanto en el proceso de homologación inicial debe trasladarse el saldo de la provisión a la Cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

3. Respecto a las multas impuestas, la entidad evaluará la necesidad de ejercer control sobre ellas, a través de las Cuentas de Orden de Control, teniendo en cuenta que son ingresos potenciales de otra entidad pública la cual deberá reconocerlas en su información contable.
4. Atendiendo el Principio de Prudencia, los intereses moratorios por corresponder a ingresos potenciales deben ser reconocidos en Cuentas de Orden Contingentes, Cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, Subcuenta 819003-INTERESES DE MORA.

CONCEPTO 77158 DE ENERO 29 DE 2007

TEMA: Depuración de saldos

SUBTEMA: Prescripción de la acción de cobro

Doctora
ANA PATRICIA PRADO OJEDA
Directora Técnica de Responsabilidad Fiscal Y Jurisdicción Coactiva
Contraloría Departamental del Cauca

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200610-77158, me permito atenderla en el sentido en que fue formulada.

En su consulta nos informa que existen organismos que poseen títulos ejecutivos con más de cinco años en cobro coactivo, en los que la inexistencia de bienes sobre los que se puedan decretar medidas cautelares hacen imposible su recaudo, teniendo en cuenta que estos títulos no se encuentran contabilizados en las cuentas por cobrar de estos organismos y que existe un estudio en la Dirección de Jurisdicción Coactiva en el que se determina que es mas costoso adelantar el proceso, que el valor a recuperar. Se consulta su tratamiento contable y la posibilidad de archivarlos en aplicación del concepto 1552 de marzo 8 de 2004 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado. Así mismo, se pregunta qué ocurre si una vez archivado el proceso el responsable fiscal o sancionado paga voluntariamente.

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación mediante concepto 20063-62311 de marzo 11 de 2006 dirigido a la Dra. María Claudia Lombo, Contralora Delegada para Investigaciones de la Contraloría General de la Nación, expresa que *"dado que la Corte Constitucional, mediante sentencia C-457 del 7 de junio de 2006, declaró inexecutable la prorroga del proceso de saneamiento contable establecido en el Artículo 79 de la Ley 998 de 2005, los entes públicos sujetos al proceso de saneamiento contable deberán proceder, a partir de la citada sentencia, a adelantar las acciones administrativas que sean necesarias para evitar el registro de información afectada por alguna de las siguientes situaciones de conformidad con lo reglamentado por el Contador General de la Nación en el anexo de la Resolución 119 de 2006:*

"(...)

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".

Indica lo anterior que aunque la prorroga del proceso de saneamiento contable hasta el 31 de diciembre de 2006 fue declarada inexecutable, podrán los entes públicos de conformidad con lo definido por la CGN en la Resolución 119 de 2006, proceder a depurar de su información contable las responsabilidades, bien sea en proceso o fiscal, que cumplan con alguno de los literales expuestos en el párrafo anterior, para lo cual la CGR, AGN y autoridades competentes, deberán establecer los procedimientos administrativos tendientes al suministro oportuno de la información a las entidades públicas, de los fallos o procesos coactivos que cumplan con las causales expuestas, para que dichas entidades públicas procedan a elaborar los soportes que permitan analizar, evaluar y ordenar la depuración y castigo de las responsabilidades fiscales registradas en sus estados contables de manera ordinaria, (...)

Por su parte, el artículo 8º de la Ley 1066 de 2006, en lo relacionado con la prescripción de la acción de cobro establece que *"La competencia para decretar la prescripción de la*

acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, y será decretada de oficio o a petición de parte".

A su vez, el artículo 17 de la citada ley expresa que "Lo establecido en los artículos 8° y 9° de la presente ley para la DIAN, se aplicará también a los procesos administrativos de cobro que adelanten otras entidades públicas. Para estos efectos, es competente para decretar la prescripción de oficio el jefe de la respectiva entidad." (Subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas, las entidades públicas en desarrollo de las actuaciones administrativas para establecer su realidad financiera, económica y social pueden decretar de oficio o a petición de la parte interesada, la prescripción de la acción de cobro de conformidad con lo establecido en la Ley 1066 de 2006, siempre que se trate de valores sobre los cuales no se puede adelantar ninguna acción de cobro, previo concepto de la oficina o unidad jurídica de la entidad.

Ahora bien, para el caso consultado, si como resultado de las gestiones administrativas se determina que los títulos ejecutivos no son ciertos por haber prescrito su acción de cobro o porque una vez determinada la relación costo-beneficio es mas oneroso adelantar el proceso de cobro que el valor a recuperar, teniendo en cuenta que las entidades no registraron estos valores en su contabilidad, no es pertinente incorporarlos para posteriormente proceder a retirarlos como resultado del proceso de depuración.

No obstante, en caso de que el responsable fiscal o sancionado pague voluntariamente a la entidad, se debe proceder a registrar un ingreso en la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, subcuenta 481008-RECUPERACIONES.

CONCLUSIÓN

Como consecuencia de la inexecutable de la prórroga de la Ley 716 de 2001 y sus decretos reglamentarios, las entidades públicas deben adelantar las gestiones administrativas que les permitan revelar su realidad financiera, económica y patrimonial. Por tanto, para el caso de los títulos ejecutivos expedidos como consecuencia de un proceso de responsabilidad fiscal, de conformidad con la Ley 1066 de 2006, las entidades podrán decretar de oficio o a petición de la parte interesada la prescripción de la acción de cobro, previo suministro de la información por parte de la Contraloría General de la República, o de las Contralorías Departamentales o municipales de los fallos o procesos coactivos que cumplan con las causales objeto de depuración contenidas en la Resolución 119 de 2006 .

Respecto al tratamiento contable, si como resultado de las gestiones administrativas se determina que los títulos ejecutivos no son ciertos por haber prescrito su acción de cobro o porque una vez determinada la relación costo-beneficio es mas oneroso adelantar el proceso de cobro que el valor a recuperar, teniendo en cuenta que las entidades no registraron estos valores en su contabilidad no es pertinente incorporarlos para posteriormente proceder a retirarlos como resultado del proceso de depuración.

Ahora bien, en caso de que el responsable o sancionado pague voluntariamente a la entidad, se debe proceder a registrar un ingreso en la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, subcuenta 481008-RECUPERACIONES.

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 84106 DE FEBRERO 2 DE 2007

TEMA: Aplicación de la Circular Externa 053 de 2003

SUBTEMA: Depreciación en entidades en liquidación

Doctor
LUIS FERNANDO ARISTIZABAL GIL
Director Financiero (E)
EMPRESA ANTIOQUEÑA DE ENERGÍA S.A. E.S.P.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 200612-84016, en la cual reitera su solicitud de autorización para continuar aplicando el proceso de depreciación de los activos de la entidad, los cuales fueron entregados a terceros mediante un contrato de arrendamiento del establecimiento de comercio, teniendo en cuenta que la Ley 42 de 1994 exige a los administradores de las Empresas de Servicios Públicos sobre las cuales se ordena su liquidación, realizar aquellos actos y contratos que sean indispensables para no interrumpir la prestación del servicio.

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2.6.5 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, define el Principio de Gestión Continuada en el siguiente sentido: **“Se presume que la actividad del ente público se extiende por tiempo indefinido; por tanto la aplicación de esta norma no está encaminada a determinar su valor de liquidación.”**

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

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

El numeral 4.7.1. de la Circular Externa 053 de 2003, expresa que *“En el proceso de liquidación se suspenderá el reconocimiento de depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, provisiones y valorizaciones. Lo anterior, teniendo en cuenta que el objetivo de la liquidación es la realización de los bienes para el pago de pasivos.”* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1.2.7.1.1. del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las Propiedades, planta y equipo, establece que *“comprende los bienes tangibles adquiridos, construidos, o que se encuentran en tránsito, en construcción, en mantenimiento, o en montaje y que se utilizan para atender necesidades sociales, mediante la producción de bienes, la prestación de servicios, o para la utilización en la administración o usufructo del ente público, y por tanto no estar destinados para la venta en desarrollo de actividades comerciales, siempre que su vida útil probable, en condiciones normales, exceda de un año, entendiéndose éste, como el tiempo o los factores necesarios para estimar la operatividad del bien.*

De otra parte, el mismo numeral dispone 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.*

Así las cosas, para el caso de las entidades en proceso de liquidación, no tiene aplicación el principio de “Gestión Continuada”, puesto que la actividad a la que se dedican es la realización de activos y la cancelación de pasivos, lo cual implica que el propósito de la

información que producen se relaciona con el grado de avance del proceso de liquidación y no del cumplimiento del cometido estatal para el que fueron creadas, por lo que no hay lugar al reconocimiento de depreciaciones, provisiones, y valorizaciones.

Ahora bien, dada la situación de carácter especial establecida en el numeral 13 del artículo 19 de la Ley 142 de 1994 relacionada con la obligatoriedad de seguir prestando el servicio público, y que para dar cumplimiento a esa disposición, la Junta Directiva de EADE autorizó la suscripción del contrato de arrendamiento del establecimiento de comercio, en el cual están incluidos los bienes destinados para la prestación del servicio, se hace necesario dar un tratamiento diferencial al establecido en la Circular Externa 053 de 2003.

En este sentido, se considera procedente que la entidad siga realizando el cálculo de las depreciaciones, provisiones y demás conceptos valuativos a que haya lugar, para asociarlos a los ingresos que recauda por concepto del arrendamiento del establecimiento de comercio.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Teniendo en cuenta que el hecho de que la entidad se encuentra en proceso de liquidación implica que su cometido estatal es exclusivamente atender dicho proceso, y no es procedente que la entidad siga realizando el cálculo de las depreciaciones, provisiones y demás conceptos valuativos a que haya lugar, por la utilización de los bienes, tratándose de una Empresa de Servicios Públicos hay elementos de juicio de carácter legal y constitucional que exigen garantizar la continuidad del servicio público domiciliario.

Es por eso, y considerando situación de carácter especial en la que se encuentra inmersa la entidad, de acuerdo con el numeral 13 del artículo 19 de la Ley 142 de 1994 relacionada con la obligatoriedad de seguir prestando el servicio público, que se hace necesario dar un tratamiento diferencial al establecido en la Circular Externa 053 de 2003, en el sentido de que se siga realizando por parte de EADE el cálculo de las depreciaciones, provisiones y demás conceptos valuativos a que haya lugar, producto de arrendamiento del establecimiento de comercio.

En lo 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 73128 DE FEBRERO 14 DE 2007

TEMA: Deudores

SUBTEMA: Acuerdos de pago

Doctora
ELSY CORREAL ORTIZ
Directora Financiera (E)
Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada

ANTECEDENTES

Respecto a su consulta radicada con el expediente 20068-73128, me permito atenderla en el sentido en que fue formulada:

En su comunicación informa que la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, en Diciembre de 2004 castigó la cartera constituida a la Empresa COCECOL LTDA. Posteriormente, en Julio de 2005, firmó un acuerdo de pago y con base en éste se realizó el registro contable afectando la subcuenta 481008-RECUPERACIONES. Es de aclarar que a la fecha la empresa no ha efectuado ningún pago.

La Contraloría General de la República-CGR, con respecto al registro contable, manifestó que como no se ha recibido abono alguno, se están sobreestimando los ingresos, por lo tanto, debe registrarse en la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Por lo anterior, la Superintendencia solicita que se le aclare si el registro contable propuesto por la CGR es el adecuado. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para responder su consulta es necesario tener en cuenta lo establecido en el numeral 2.9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP el cual hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, que en lo relacionado con la provisión para deudores, señala: *"(...) Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida*

o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.

(...) Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables. (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el principio de Prudencia contenido en el numeral 2.8 del PGCP, establece que *“En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)”*

En este sentido, de acuerdo a políticas definidas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera, es la entidad la que decide el castigo de una deuda que considera incobrable. Dicho castigo debe efectuarse contra la provisión, por cuanto allí se ha reconocido el gasto por la probabilidad de las pérdidas. Para registrar la decisión tomada por la administración se afecta la cuenta del activo 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR), y la contrapartida corresponde a la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

Dado que la deuda ha sido castigada y que este es un procedimiento netamente contable, por cuanto pretende reflejar en la información del balance la situación razonable de los hechos financieros económicos y sociales, la acción no significa que la entidad renuncie al derecho de cobrar, de acuerdo con los procedimientos jurídicos vigentes para el cobro de las sumas respectivas. Por lo tanto, simultáneamente al registro del castigo de cartera, debió registrarse este derecho en cuentas de orden deudoras, afectando la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y la contrapartida a la Cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), puesto 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 el derecho fue reconocido y luego castigado, por consiguiente, el acuerdo de pago firmado de manera posterior, significa la reapertura contable del derecho, y por tanto el reconocimiento de un ingreso, que por corresponder a situación diferente al inicialmente reconocido, debe registrarse como un ingreso extraordinario.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que la Superintendencia realizó el registro del Acuerdo de Pago en la cuenta del derecho respectiva del activo y en la subcuenta 481008-RECUPERACIONES, consideramos que el registro se ajusta a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto, se concluye que los derechos castigados contablemente por incobrabilidad y recuperados a través de la suscripción de un Acuerdo de Pago deben reconocerse como ingresos por corresponder a una situación diferente al derecho inicialmente reconocido, y por tanto debe registrarse como un ingreso extraordinario.

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que la Superintendencia realizó el registro del Acuerdo de Pago en la cuenta del derecho respectivo del activo y en la subcuenta 481008-RECUPERACIONES, consideramos que el registro se ajusta a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 85854 DE FEBRERO 14 DE 2007

TEMA: Bienes Entregados a Terceros

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
LILIANA PARDO GAONA
Gerente
Fondo de Vigilancia y Seguridad de Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20071-85854 en la cual consulta sobre el registro contable de los bienes entregados a diferentes entidades del Distrito Capital a través de contratos de comodato, sin recibir o pactar contraprestación alguna, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, sin que se vea afectado el patrimonio del Fondo. Lo anterior, teniendo en cuenta lo definido en el numeral 3.13 de la Circular Externa 72 de 2006, mediante la cual se establecen los procedimientos para el proceso de homologación de las cuentas del balance general a 31 de diciembre de 2006, a las cuentas del balance inicial a 01 de enero de 2007.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El Fondo de Vigilancia y Seguridad de Bogotá (FVS) es un establecimiento público del orden Distrital. Sus recursos se orientan al fortalecimiento de las acciones que adelanta la

Fuerza Pública y Organismos de Seguridad e Inteligencia del Estado con jurisdicción en el Distrito Capital.

En cumplimiento de su cometido estatal, el FVS adquiere bienes para ser entregados a diferentes entidades del Distrito Capital a través de contratos de comodato, sin recibir o pactar contraprestación alguna.

Teniendo en cuenta que el FVS y las entidades a las que hace entrega de los bienes hacen parte del Gobierno General, se señala lo contenido en el párrafo 23 incluido en el numeral 1.2 del Plan General de Contabilidad Pública, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, donde define a las entidades de gobierno general como las que "desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 165 del numeral 2.9.1.1.5 de la norma técnica de Propiedades, planta y Equipo señala que "Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general." (Subrayado fuera de texto).

En este sentido, las entidades de Gobierno General, por desarrollar actividades orientadas a la función administrativa, que se caracterizan por la ausencia de lucro, aplican un tratamiento contable para el traspaso de bienes, donde no hay impacto en los resultados, ni efecto neto del patrimonio en el consolidado de las entidades contables públicas del Gobierno General.

El párrafo 248 de la norma técnica de Patrimonio, indica que: "El superávit incorporado se origina en el reconocimiento de bienes y derechos trasladados de otras entidades contables públicas, siempre que constituyan formación bruta de capital para la entidad que los recibe y de los intangibles formados. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general." (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo de la norma técnica, respecto a las cuentas 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, "Representa el valor de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas, los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general y los bienes pendientes de legalizar. Los bienes y derechos recibidos de

otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.” (Subrayado fuera de texto)

Además, la dinámica débito de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL incorpora “El valor de los bienes entregados por una entidad contable pública del gobierno general, para el uso permanente y sin contraprestación, a otra entidad del gobierno general.”

De otra parte, el numeral 3.13 de la Circular Externa 072 de 2006, que señala la homologación de las cuentas de activos entregados sin contraprestación y registrados en la cuenta de bienes entregados a terceros, establece que: “A partir del 1 de enero de 2007 las entidades contables públicas del gobierno general que reciban activos para uso permanente y sin contraprestación, de otros entes públicos del gobierno general, deben incorporarlos como propiedades, planta y equipo, en la subcuenta que corresponda.

En consecuencia, las entidades contables públicas que entregan estos activos deben eliminarlos de las propiedades planta y equipo donde se encuentran registrados.

Por tal razón, las entidades contables públicas del gobierno general deben eliminar los saldos que presenten a 31 de diciembre de 2006 en las cuentas 192005-BIENES MUEBLES EN COMODATO, 192006-BIENES INMUEBLES EN COMODATO, 192505-BIENES MUEBLES EN COMODATO (Cr) y 192506-BIENES INMUEBLES EN COMODATO (Cr), siempre que los bienes hayan sido entregados a otras entidades del gobierno general. El valor neto de estas subcuentas afectará las cuentas 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda, en el balance inicial con fecha 1º de enero de 2007, conservando la ecuación patrimonial.”

CONCLUSIÓN

De las consideraciones se concluye que por ser entidades del gobierno general, el traspaso de bienes para uso permanente sin contraprestación alguna, se debe registrar de la siguiente manera: Para el FVS que entrega el bien, un débito en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL con crédito en la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; por su parte, la entidad de Gobierno General que recibe los bienes los incorpora en sus activos con un débito en la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, que corresponda de acuerdo con la naturaleza del bien, y un crédito en la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO o 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, dependiendo del sector al que pertenezca.

Como se observa, el patrimonio del Gobierno General, desde el punto de vista consolidado, no se ve afectado con el anterior procedimiento, ni tiene efecto en los resultados.

Con relación al proceso de homologación, el Fondo de Vigilancia y Seguridad de Bogotá debe eliminar el saldo que presente a 31 de diciembre de 2006 en las cuentas 192005-BIENES MUEBLES EN COMODATO, 192006-BIENES INMUEBLES EN COMODATO, 192505-BIENES MUEBLES EN COMODATO (Cr) y 192506-BIENES INMUEBLES EN COMODATO

(Cr), siempre que los bienes hayan sido entregados a otras entidades del gobierno general. El valor neto de estas subcuentas afectará la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, en el balance inicial con fecha 1º de enero de 2007.

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

CONCEPTO 75961 DE FEBRERO 16 DE 2007

TEMA: Responsabilidades

SUBTEMA: Reconocimiento y revelación

Doctor
JORGE EDUARDO BERMÚDEZ SÁNCHEZ
Coordinador Grupo Control de Activos y Almacenes
Instituto Colombiano Agropecuario-ICA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20069-75961 mediante la cual solicita que se le informe cuál es el procedimiento a seguir en el caso de un servidor público que fallece estando en ejercicio de sus funciones y al efectuarse la toma física de los bienes a su cargo no se encuentran algunos de estos.

Dado lo anterior, también se consulta si es factible constituir la responsabilidad por el faltante, a nombre de quién, cuál es el procedimiento a seguir para buscar la recuperación del valor del bien que hace falta, si existen montos establecidos para constituir responsabilidades y cuál es su procedimiento?

CONSIDERACIONES

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

Es conveniente precisar que el Artículo 354 de la Constitución Política, con relación a las funciones del Contador General de la Nación determina que *"(...) Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley"*.

En desarrollo del citado precepto constitucional, se expidió la Ley 298 de 1996, la cual, en el literal a) del Artículo 4 establece: *"Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público"*, asimismo, el literal i) define: *"Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación"*.

Lo anterior permite precisar que el Contador General de la Nación solamente tiene competencia para pronunciarse en lo que tenga que ver con la interpretación de las normas contables para el sector público, definir el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los faltantes de bienes en las entidades contables públicas.

En este sentido consideramos que los interrogantes o inquietudes presentados son netamente administrativos y que corresponden a los manejos internos de cada ente público, claro está en armonía con lo establecido en los artículos 209 y 269 de la Constitución Política, los cuales señalan los principios orientadores de la función pública, es decir, establecen la base teórica dentro de la cual las instancias administrativas deben coordinar sus actuaciones para el cumplimiento de los fines del Estado, y además ordenan la implementación de un control interno que se ejercerá de acuerdo con la ley. En concordancia con lo anterior, la Ley 87 de 1993, prevé las normas para el ejercicio del control interno en las entidades contables públicas, el cual procura que todas las actividades, operaciones y actuaciones, así como la administración de la información y de los recursos, se realicen de conformidad con las normas constitucionales y legales vigentes, dentro de las políticas trazadas por la dirección y en atención a las metas y objetivos previstos, uno de los cuales se refiere a la protección de los recursos de la organización y buscar su adecuada administración ante los posibles riesgos que los afecten.

De otra parte, el numeral 22 del artículo 34 de la Ley 734 de 2002, establece como deber del servidor público: *"(...) responder por la conservación de los útiles, equipos, muebles y bienes confiados a su guarda o administración y rendir cuenta oportuna de su utilización"*.

Así las cosas, consideramos que la entidad contable pública debe definir la política de administración de sus bienes, teniendo en cuenta las acciones jurídicas, administrativas y fiscales a llevar a cabo cuando se presenten faltantes de bienes confiados a servidores

públicos en el ejercicio de sus funciones, para lo cual deberá tener en cuenta las normas que en materia civil, penal, fiscal y disciplinaria corresponda adelantar.

Ahora bien, desde el punto de vista contable la Contaduría General de la Nación definió el tema de las Responsabilidades en el Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante Resolución 222 de 2006 y en especial en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, en el sentido de considerarlas en las cuentas de orden de control. Quiere decir entonces, que frente a un faltante de bienes, independiente de la situación jurídica a adelantar, contablemente debe reconocerse la pérdida del mismo, afectando la cuenta gastos 580802-Pérdida en baja de activos y descargando los saldos registrados en las respectivas cuentas que identificaban el activo.

Si el ente público o los organismos de control respectivos adelantan las investigaciones, contablemente las entidades afectadas por la pérdida, deben controlar en cuentas de orden esta situación hasta tanto se concluyan dichas investigaciones o se produzcan los fallos definitivos. Este control contable se revela en la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, subcuenta que corresponda según la instancia de la investigación.

Es importante señalar que a partir del 1 de enero de 2007, en materia de reconocimiento y revelación de las responsabilidades, deberá procederse de conformidad a lo establecido en el numeral 3.10 de la Carta Circular 072 del 2006, el PGCP y el Manual de Procedimientos, incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública, adoptado por el Contador General de la Nación a través de la Resolución 222 de 2006.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que:

La entidad contable pública debe definir la política de administración de sus bienes, teniendo en cuenta las acciones jurídicas, administrativas y fiscales a llevar a cabo cuando se presenten faltantes de bienes confiados a servidores públicos en el ejercicio de sus funciones, para lo cual deberá tener en cuenta las normas que en materia civil, penal, fiscal y disciplinaria corresponda adelantar.

Con el nuevo Régimen de Contabilidad Pública ante un faltante de bienes, independiente de la situación jurídica a adelantar, debe reconocerse la pérdida del mismo, afectando la cuenta gastos 580802-Pérdida en baja de activos y descargando los saldos registrados en las respectivas cuentas que identificaban el activo. Si el ente público o los organismos de control respectivos adelantan las investigaciones, contablemente las entidades afectadas por la pérdida, deben controlar en cuentas de orden esta situación hasta tanto se concluyan dichas investigaciones o se produzcan los fallos definitivos. Este control contable se revela en la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, subcuenta que corresponda según la instancia de la investigación.

Es importante señalar que a partir del 1 de enero de 2007, en materia de reconocimiento y revelación de las responsabilidades, deberá procederse de conformidad a lo establecido

en el numeral 3.10 de la Carta Circular 072 del 2006, el PGCP y el Manual de Procedimientos, incorporados en el Régimen de Contabilidad Pública, adoptado por el Contador General de la Nación a través de la Resolución 222 de 2006.

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 85145 DE FEBRERO 20 DE 2007

TEMA:

SUBTEMA:

MG. (R)
EDUARDO MORALES BELTRAN
Director General
INSTITUTO NACIONAL PENITENCIARIO

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 200612-85145, en la cual solicita concepto sobre la cuantía y los parámetros a considerar para determinar si en el desarrollo de las funciones del INPEC, una erogación constituye una refacción, construcción menor, mantenimiento mayor y menor, conservación de las obras de infraestructura o reconstrucción.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, nos remitiremos al párrafo 165 del numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual respecto a las propiedades, planta y equipo

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

Adicionalmente, en el párrafo 168 del mismo numeral, en lo relacionado con las adiciones y mejoras, establece que el valor de éstas, " *....se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que umentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación.*

En cuanto a las reparaciones y mantenimiento, el mismo numeral dispone que éstas "se reconocen como gasto o costo, según corresponda".

Así las cosas, se considera que es la misma la entidad, teniendo en cuenta los criterios técnicos establecidos en la normatividad precitada y los decretos que fijan las funciones del INPEC, la que debe determinar si se trata de una refacción, construcción menor, mantenimiento mayor y menor, conservación de las obras de infraestructura o reconstrucción.

Igual situación se presenta al momento de establecer si el valor de las cuantías a tener en cuenta para determinar si se trata de una refacción, construcción menor, mantenimiento mayor y menor, conservación de las obras de infraestructura o reconstrucción.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye que, para determinar si una erogación se puede considerar como una refacción, construcción menor, mantenimiento mayor y menor, conservación de las obras de infraestructura o reconstrucción, así como para establecer el valor de las cuantías, es la misma entidad, la que teniendo en cuenta los criterios técnicos establecidos en la normatividad contable y los decretos que fijan las funciones del INPEC, debe definir tales situaciones.

En lo 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 86308 DE FEBRERO 20 DE 2007

TEMA: Cuentas de Presupuesto y Tesorería

SUBTEMA: Contabilización de las Certificados de Disponibilidad Presupuestal-CDP en las cuentas de la Clase Cero.

Doctora
ANA CECILIA RODRIGUEZ FARFAN
Auxiliar Administrativo Contable

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20071-86308, en la cual solicita que le sean aclaradas las inquietudes relacionadas con la expedición de los Certificados de Disponibilidad Presupuestal – CDP y su correspondiente afectación en las cuentas de la Clase Cero de Presupuesto y Tesorería, teniendo en cuenta que en la modificación del Catálogo de Cuentas vigente a partir del 1º de enero de 2007 no se contempló este registro. Se pregunta:

“Se cancelaron los Certificados de Disponibilidad Presupuestal? Ya no es necesario expedirlos?

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud es importante apoyarnos en las normas presupuestales y contables vigentes, las primeras, en el Estatuto Orgánico del Presupuesto (Decreto 111 de 1996), y las segundas, en el Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 222 de 2006.

Con relación a las normas presupuestales es preciso indicar que el artículo 71 del Estatuto Orgánico del Presupuesto establece: *“Todos los actos administrativos que afecten las apropiaciones presupuestales deberán contar con certificados de disponibilidad previos que garanticen la existencia de apropiación suficiente para atender estos gastos. Igualmente, estos compromisos deberán contar con registro presupuestal para que los*

recursos con él financiados no sean desviados a ningún otro fin. Es este registro se deberá indicar claramente el valor y el plazo de las prestaciones a las que haya lugar. Esta operación es un requisito de perfeccionamiento de estos actos administrativos". (Subrayado fuera de texto)

De igual manera, en la Resolución 036 de 1998 expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la cual se establecen normas para el registro y revelación de información presupuestal, se define el Certificado de Disponibilidad Presupuestal así: *"Es un documento expedido por el jefe de presupuesto o por quien haga sus veces con el cual se garantiza la existencia de apropiación presupuestal disponible y libre de afectación para la asunción de compromisos con cargo al presupuesto de la respectiva vigencia fiscal. Este documento afecta preliminarmente el presupuesto mientras se perfecciona el compromiso"*. (Subrayado fuera de texto)

Con lo anterior se quiere significar la obligación que tienen las entidades públicas de expedir los certificados de disponibilidad presupuestal como requisito previo a la asunción de los compromisos del presupuesto.

Por su parte, las normas contables expedidas por el Contador General de la Nación y que se expresan en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen en el numeral 2.9.1.6. las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, en donde se define:

313. Noción. Las cuentas de presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución, y facilitando su seguimiento, evaluación y control. (Subrayado fuera de texto)

314. Las normas técnicas de las cuentas de presupuesto y tesorería definen criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos originados en el proceso presupuestal de la entidad contable pública, con el objeto de apoyar los procesos de seguimiento, control y evaluación de la gestión y la toma de decisiones.

En los anteriores párrafos se define el objeto de estas cuentas, cuyo propósito se centran en revelar la información de la ejecución presupuestal, y en ningún caso, se están expidiendo normas en materia presupuestal, por cuanto estas normas están contenidas en el Estatuto Orgánico del Presupuesto, las diferentes normas expedidas por el Congreso al respecto, y en los Estatutos de cada una de las entidades territoriales.

De acuerdo con las normas de carácter presupuestal vigentes la expedición del certificado de disponibilidad presupuestal, aunque es parte del proceso presupuestal, no corresponde a una ejecución del presupuesto propiamente dicha, y su afectación del presupuesto es preliminar. Por esta razón, y teniendo en cuenta que el objeto de las cuentas de la clase cero es revelar información sobre la ejecución presupuestal, se determinó no exigir el registro contable, en estas cuentas, de este documento, sin que ello quiera significar, de ninguna manera, que el CDP no se deba expedir. Claro que se debe continuar expidiendo mientras las normas presupuestales expedidas por el Congreso así lo exijan; cosa distinta

es que en las cuentas de la clase cero, no sea necesario el registro contable de este documento.

También es importante tener en cuenta que cuando se presentan los informes de ejecución presupuestal los datos que se informan corresponden a: Lo apropiado, los compromisos, las obligaciones y los pagos, en ningún momento se incorpora información sobre certificados de disponibilidad que no han sido comprometidos, la cual es información importante administrativamente, como control de las disponibilidades, pero no como ejecución, razón por la cual se determinó que no era necesario el registro contable en las cuentas de la clase cero.

CONCLUSIONES

En atención a lo expuesto, se concluye:

La expedición del certificado de disponibilidad presupuestal, aunque es parte del proceso presupuestal, no corresponde a una ejecución del presupuesto propiamente dicha, y su afectación del presupuesto es preliminar. Por esta razón, y teniendo en cuenta que el objeto de las cuentas de la clase cero es revelar información sobre la ejecución presupuestal, se determinó no exigir el registro contable, en estas cuentas, de este documento, sin que ello quiera significar, de ninguna manera, que el CDP no se deba expedir. Claro que se debe continuar expidiendo, mientras las normas presupuestales expedidas por el Congreso así lo exijan; cosa distinta es que en las cuentas de la clase cero no sea necesario el registro contable de este documento.

También es importante tener en cuenta que cuando se presentan los informes de ejecución presupuestal los datos que se informan corresponden a: Lo apropiado, los compromisos, las obligaciones y los pagos, en ningún momento se incorpora información sobre certificados de disponibilidad que no han sido comprometidos, la cual es información importante administrativamente, como control de las disponibilidades, pero no como ejecución, razón por la cual se determinó que no era necesario el registro contable en las cuentas de la clase cero.

CONCEPTO 86768 DE FEBRERO 20 DE 2007

TEMA: Tratamiento contable de obligaciones decretadas en contra de una compañía de seguros y un tercero por la declaratoria de caducidad de un contrato

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
RICARDO GARCÍA RAMÍREZ
Jefe División Financiera
SUPERINTENDENCIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20071-86768, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de una obligación decretada en contra de una compañía de seguros como indemnización, y en contra del contratista por los gastos y costos incurridos por la declaratoria de caducidad de un contrato.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al numeral 2.8 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual respecto a los principios de contabilidad pública dispone que *“constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública”*.

De forma específica, en el párrafo 117 del mismo numeral, con relación al principio de devengo o causación, dispone que *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”*.

El párrafo 124, respecto al principio de los hechos posteriores al cierre, establece que *“La información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente”*.

De otra parte, debemos remitirnos al numeral 2.3.2 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual respecto a las descripciones y dinámicas la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, establece que *“Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores”*.

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta la información adicional que se obtuvo por comunicación telefónica, se deduce que el tratamiento contable que se debe dar a la situación planteada, es la siguiente:

1. Para el reconocimiento del valor a cobrar al contratista por los gastos incurridos por la entidad en el perfeccionamiento del contrato, teniendo en cuenta que al momento de

realizar la causación de los valores asumidos por la entidad se afectó un gasto, se procederá a ajustar disminuyendo dicho gasto, efectuando un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, y como contrapartida se realizará un débito en la subcuenta 147090-Otros Deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

2. Con relación al reconocimiento del valor a cancelar por parte de la compañía de seguros, una vez quede en firme el acto administrativo, procederá a registrar un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DUEDORES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 481049-Indemnizaciones de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye que para efectos del tratamiento contable de una obligación decretada en contra de una compañía de seguros como indemnización y en contra del contratista por los gastos y costos incurridos por la declaratoria de caducidad de un contrato, la entidad contable pública deberá:

1. Reconocer el valor a cobrar al contratista, por los gastos incurridos por la entidad en el perfeccionamiento del contrato, mediante un crédito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES, y como contrapartida se realizará un débito en la subcuenta 147090-Otros Deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

2. Reconocer el valor a cancelar por parte de la compañía de seguros, mediante un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DUEDORES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 481049-Indemnizaciones, en la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

En lo 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 86913 DE FEBRERO 26 DE 2007

TEMA: Reversión de los ajustes parciales por inflación

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
JORGE ALBERTO CÁRDENAS CASTRO
Asesor Financiero
INSTITUTO COLOMBIANO DE LA REFORMA AGRARIA (EN LIQUIDACIÓN)

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20071-86913, en la cual solicita que se le indique sobre la existencia de alguna disposición que exija la reversión de los Ajustes Integrales por Inflación.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos referirnos al numeral 5.7 de la Circular Externa 056 de 2004, la cual en relación con el tratamiento contable de los saldos existentes en las cuentas de ajustes por inflación a 31 de diciembre de 2004, estableció que " *El valor que está registrado en las subcuentas correspondientes a ajustes por inflación de los activos, pasivos, patrimonio y cuentas de orden tendrá el siguiente tratamiento contable, el cual se deberá reportar a la Contaduría General de la Nación, a mas tardar, en la información con fecha de corte 31 de diciembre de 2004, atendiendo los plazos establecidos en la Resolución 250 de 2003.*

5.7.1. Entidades que aplicaban el sistema de ajustes parciales por inflación.

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

El valor que está registrado en las subcuentas de la cuenta del patrimonio 3250- AJUSTES POR INFLACIÓN, deberá reclasificarse a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL o 3206-CAPITAL PARAFISCAL, según corresponda. En ese mismo sentido, el valor que está registrado en las subcuentas de la cuenta del patrimonio 3135-AJUSTES POR INFLACIÓN deberá reclasificarse a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, según corresponda el ente público que se trate.

5.7.2. Entidades que aplicaban el sistema de ajustes integrales por inflación.

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

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

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

Para el ente público sobre el cual se ordene la liquidación, fusión o escisión aplicará lo establecido en el numeral 4.4.1. de la Circular Externa 053 del 18 de diciembre de 2003".(Subrayado fuera de texto).

De otra parte, una vez realizado el análisis de la normatividad expedida por la Contaduría General de la Nación sobre el tema, me permito informarle que solamente la Circular Externa 056 de 2004 trata sobre el tema consultado.

En cuanto a la inconformidad que presenta la administración por la no reversión de los saldos correspondientes a los ajustes parciales por inflación causados a junio de 2003, no había lugar a efectuar la reversión planteada, teniendo en cuenta que no había sido expedida en la fecha en que se realizó la entrega de los bienes, la Circular Externa 056 de 2004.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, y verificando las normas contables, la Circular Externa 056 de 2004 es la única norma expedida por la Contaduría General de la Nación respecto a la reversión de los Ajustes Integrales por Inflación, y en consecuencia el valor por el cual fueron transferidos los activos a la entidad que asumió las funciones del INCORA, se ajusta a la normatividad vigente.

Respecto a la no reversión de los saldos correspondientes a los ajustes parciales por inflación causados a junio de 2003, no había lugar a efectuarla teniendo en cuenta que la Circular Externa 056 de 2004, no había sido expedida en la fecha en que se realizó la entrega de los bienes.

En lo 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 87476 DE FEBRERO 23 DE 2007

TEMA: Causación

SUBTEMA: Obligación establecida por Ley

Doctora
DIANA ESCOBAR ORTÍZ
Jefe Oficina Asesora Jurídica
Ministerio Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20072-87476 mediante la cual consulta si las entidades territoriales deben causar contablemente el 1% de sus ingresos de manera anual por la exigencia del artículo 111 de la Ley 99 de 1993; si dicho valor es acumulable a lo largo de los años en cuanto a la causación y el pago y cuál es el procedimiento.

CONSIDERACIONES

El artículo 111 de la Ley 99 del 22 de diciembre de 1993 establece: "*Adquisición de Areas de Interés para Acueductos Municipales. Decláranse de interés público las áreas de importancia estratégica para la conservación de recursos hídricos que surten de agua los acueductos municipales y distritales.*

Los departamentos y municipios dedicarán durante quince años un porcentaje no inferior al 1% de sus ingresos, de tal forma que antes de concluido tal período, haya adquirido dichas zonas". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 118 de la Ley citada establece su vigencia a partir de la fecha de su promulgación, la cual fue realizada el 22 de diciembre de 1993 en el Diario Oficial 41146.

Así las cosas, desde 1993 existe la obligación legal, para las entidades destinatarias de la norma, de destinar un porcentaje no inferior al 1% de sus ingresos con la finalidad establecida en la misma, lo que conlleva a realizar una reserva de recursos.

No obstante, como la finalidad de la norma es adquirir determinados bienes, la reserva de recursos no tiene efecto contable en la medida en que los mismos siguen siendo derechos de la entidad que se revelan a través de las Cuentas de la Clase 1-ACTIVOS y el efecto contable es la reclasificación en las cuentas de activos correspondientes en el momento en que se inviertan en la finalidad propuesta.

CONCLUSIÓN

Dado que la Ley 99 de 1993 es aplicable a partir de su publicación en el diario oficial, existe la obligación para que las entidades destinatarias de la norma destinen un porcentaje no inferior al 1% de sus ingresos con la finalidad establecida en la misma Ley.

No obstante, esta obligación no configura un pasivo de la entidad sino la obligatoriedad de conformar una reserva de sus recursos para atender la finalidad expresada en la Ley, de tal forma que, en el momento en que sean invertidos los recursos para la adquisición de los bienes, el efecto contable es una reclasificación de las Cuentas en el Grupo 1-ACTIVOS.

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 76126 DE MARZO 14 DE 2007

TEMA: Activos

SUBTEMA: Plazas de mercado

Doctor
ANDRES DE BEDOUT JARAMILLO
Gerente
Empresas Varias de Medellín-ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20069-76126, en la cual consulta concepto sobre la calidad de activo y el tratamiento contable de las plazas de mercado, con el fin de establecer si se trata de bienes de beneficio y uso público o si por el contrario son propiedad, planta y equipo, teniendo en cuenta que la entidad posee los títulos de propiedad y que entrega los bienes en concesión.

CONSIDERACIONES

La Corte Constitucional en la sentencia T-238 de 1993 expresa que "*La jurisprudencia nacional ha sostenido de tiempo atrás que las plazas de mercado son bienes de uso público (Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia julio 24 de 1990), no por el hecho de su destinación a la prestación de un servicio público sino por pertenecer su uso a todos los habitantes del territorio (C.Civil art. 674). El carácter de bienes de uso público somete a las plazas de mercado a la custodia, defensa y administración por parte de las entidades públicas respectivas (Sentencia junio 19 de 1968. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil). "*

A su vez, la sección primera del Consejo de Estado en fallo del 6 de julio de 2000 con radicación 5303, manifiesta que "*Las plazas de mercado se han entendido como una especie de las plazas, previstas como bienes de uso público en los artículos 674 y 1005 del C.C., cuando son de propiedad del Estado, en especial de los municipios. De modo que el género es la plaza y la especie es la plaza de mercado, por consiguiente, una y otra están revestidas de las características de los bienes de uso público, a saber: Ser de dominio de una entidad estatal, usualmente, de los municipios, y de uso de todos los habitantes del respectivo territorio. Además, se hallan cobijadas por los atributos propios de tales bienes, como son la inenajenabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad, recogidos en los artículos 63 de la Carta y 674 del C.C.*"

Los literales a) y e) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación, las siguientes:

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

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

Por su parte, el numeral 2.9.1 Normas Técnicas relativas a las etapas de Reconocimiento y Revelación de los hechos financieros económicos y sociales y ambientales del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública aplicable a partir del 1º de enero de 2007, anota que *"Para el registro y comparación en el tiempo, la información reportada por el SNCP debe considerar mediciones apropiadas a las características y circunstancias que dan origen a las diferentes transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública. El registro adecuado de los hechos permite reconocer y revelar a través de los estados contables la situación, los resultados y la capacidad de servicio o generación de flujos de fondos de la entidad contable pública en forma confiable, durante el periodo contable"*.

El numeral 2.9.1.1.5 en lo relacionado con las Propiedades, Planta y Equipo establece que *"Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general"*. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante Resolución 555 de 2006⁵, define el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO en el siguiente sentido *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general"*.

Así mismo, describe la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS en el siguiente *"Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. En esta cuenta se registran los bienes que se entregan en comodato a las empresas así como los que entreguen las empresas a entidades del gobierno general"*.

En este orden de ideas, la competencia de la Contaduría General de la Nación se circunscribe a establecer el procedimiento contable para los diferentes hechos y

⁵ Derogada por la Resolución 356 de 2007, por la cual se adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

operaciones de la entidad pública, de conformidad con las normas que haya expedido como ente regulador. Por tanto, no es competente para establecer jurídicamente el tipo de bien que constituye las plazas de mercado.

Respecto al tratamiento contable, para efectos de reconocimiento de los bienes, derechos y obligaciones deben considerarse las circunstancias que los originan. Por tanto, para el caso de las plazas de mercado teniendo en cuenta que se trata de bienes que son propiedad de Empresas Varias de Medellín de las cuales obtiene un beneficio económico, son objeto de registro en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, lo cual no implica que pierdan su esencia jurídica como bien de uso público.

Ahora bien, en el momento que las plazas se entreguen a terceros mediante la celebración de contratos de concesión deben reclasificarse a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, subcuenta 192012-BIENES INMUEBLES ENTREGADOS EN CONCESIÓN.

CONCLUSIÓN

La Contaduría General de la Nación no es competente para establecer jurídicamente el tipo de bienes que constituyen las Plazas de Mercado. Respecto a su competencia, el tratamiento contable de este tipo de bienes, teniendo en cuenta que las plazas de mercado son propiedad de Empresas Varias de Medellín, de las cuales se obtiene un beneficio económico, son objeto de registro en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, lo cual no implica que pierdan su esencia jurídica como bien de uso público.

Ahora bien, en el momento que las plazas se entreguen a terceros mediante la celebración de contratos de concesión deben reclasificarse a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, subcuenta 192012-BIENES INMUEBLES ENTREGADOS EN CONCESIÓN.

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).

CONCEPTO 86402 DE MARZO 14 DE 2007

TEMA: Libros de Contabilidad

SUBTEMA: Entrega de libros auxiliares y principales a la Revisoría Fiscal

Doctora
ROSA EDELMIRA ANGEL CALDERÓN
Profesional Especializado
Moreno y Clavijo E.S.E.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 200612-86402, en la cual consulta sobre la obligatoriedad de hacer la entrega mensual de los libros auxiliares y oficiales al Revisor Fiscal.

CONSIDERACIONES

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

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

El numeral 2.9.2.3 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP-, respecto a Libros de contabilidad, establece que son " *estructuras que sistematizan de manera cronológica y nominativa los datos obtenidos de las transacciones, hechos y operaciones que afectan la situación y la actividad de las entidades contables públicas. Estos libros permiten la construcción de la información contable pública y son la base para el control de los recursos, por lo cual se constituyen en soporte documental. Los libros de contabilidad se clasifican en principales y auxiliares.*"

El párrafo 350 del numeral 2.9.2.4 del PGCP, en relación con la tenencia, conservación y custodia de los libros de contabilidad dispone que "La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de la responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces, el cual podrá designar mediante acto administrativo, esta responsabilidad.(Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 351 del mismo numeral dispone que "Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe preverse que tanto los libros de contabilidad principales como los auxiliares y los estados contables puedan consultarse e imprimirse. La conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad puede efectuarse, a elección del representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta." (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, con relación a la exhibición de soportes, comprobantes y libros de contabilidad, el párrafo 354 del numeral 2.9.2.5 del Plan General de Contabilidad Pública establece que "Toda la documentación contable que constituya evidencia de las transacciones, hechos y operaciones efectuadas por la entidad contable pública debe estar a disposición de los usuarios de la información, en especial, para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que los requieran."

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta lo dispuesto en las normas técnicas relativas a los libros de contabilidad, las entidades públicas deben realizar todas las acciones de carácter administrativo que sean necesarias para garantizar que los libros de contabilidad principales y auxiliares estén a disposición de los usuarios de la información y en forma particular a los organismos de vigilancia y control.

Ahora bien, respecto a la conservación de los libros de contabilidad, puede efectuarse, a elección del representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta, siempre que se asegure que se encuentren disponibles en todo momento para los usuarios de la información.

En relación con la solicitud realizada por el Revisor Fiscal, es necesario remitirnos a los literales a) y e) del artículo 4º de la Ley 298 de 1996, establece como funciones de la Contaduría General de la Nación, las siguientes:

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

e) Señalar y definir los Estados Financieros e Informes que deben elaborar y presentar las Entidades y Organismos del Sector Público, en su conjunto, con sus anexos y notas explicativas, estableciendo la periodicidad, estructura y características que deben cumplir."

El artículo 3º de la Resolución 222 de 2006, por la cual la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública y se define su ámbito de aplicación, establece que "El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores. También debe ser aplicado

por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los Fondos de origen presupuestal, además de las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social.

El ámbito de aplicación de dicho Régimen también incluye a las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales, y las mixtas en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social".

Así mismo, el concepto 8468 de agosto 14 de 1998, indica que "cualquier aplicación que se haya hecho del Decreto 2649/93 para el sector público en cuanto a los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, tuvo que ser con anterioridad a la expedición de normas de Contabilidad Pública emitidas por el Contador General de la Nación, por lo que (...) este Despacho considera que las normas contenidas en el Decreto 2649/93 son aplicables solo para el sector privado, y es al Contador General de la Nación a quien en virtud del mandato Constitucional le corresponde expedir las normas contables públicas que deben regir en el país" (Subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas, la Contaduría General de la Nación-CGN, como entidad rectora de la Contabilidad Pública en Colombia, es el organismo que debe establecer las normas contables que deben regir a las entidades que forman parte del ámbito de aplicación del RCP. Por tanto, las Empresas Sociales del Estado como entidades que forman parte del ámbito de aplicación del RCP, para efectos contables, deben aplicar las normas expedidas por la CGN.

Por lo anterior, para efectos de la exhibición de los libros de contabilidad a los usuarios de la información, ninguna norma obliga el deber de presentarlos en medios impresos, pero si obliga a que se debe garantizar que puedan consultarse y estar a disposición de los usuarios en el momento en el que lo requieran.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye que las Empresas Sociales del Estado como entidades que forman parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, para efectos contables, deben aplicar las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, y por ende, no existe la obligatoriedad para que los libros de contabilidad se deban exhibir en medios impresos; lo que si se debe garantizar es que puedan consultarse y estar a disposición de los usuarios de la información en el momento en el que lo requieran, y en forma particular a los organismos de vigilancia y control.

En lo 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 87806 DE MARZO 14 DE 2007

TEMA: Entidad en Liquidación

SUBTEMA: Registro participación de utilidades

Doctora
CELINA ARIAS VARGAS
Directora Unidad Financiera
Adpostal En Liquidación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación U.F-07 289 radicada con el expediente 20072-87806, en la cual consulta si Adpostal En Liquidación debe registrar en sus estados contables la participación de utilidades de la empresa Servicios Postales Nacionales. Al respecto este Despacho se permite atender su inquietud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

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, 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.

De acuerdo con el marco conceptual de la Circular Externa 053 de 2003, *"(...) la liquidación se convierte en la operación normal del ente público, debiéndose revelar todos los ingresos y gastos como si éstos provinieran de la actividad principal; "período*

contable”, toda vez que éste se define por el acto que ordena el respectivo proceso, y “Hechos posteriores al cierre”, en la medida que la información conocida en el periodo actual y referida a periodos anteriores, se registra en el periodo en el que se conoce; (...). (Subrayado fuera de texto)

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

También, el numeral 4.2.2 de la mencionada Circular Externa, expresa: *“El inventario debe estar justificado en los documentos contables e incluirá la relación de los bienes muebles e inmuebles de propiedad del ente público, con la información complementaria respectiva, y de los créditos y activos intangibles de que sea titular. Igualmente, incluirá la relación de los bienes corporales que sean de la entidad, cuya tenencia esté en poder de terceros.*

Tratándose de liquidaciones, se identificarán por separado aquellos bienes que se consideren indispensables para el funcionamiento de la entidad durante este proceso”. (Subrayado fuera de texto)

Por último, el artículo 667 del Código Civil establece que *“Los derechos y acciones se reputan bienes muebles o inmuebles, según lo sea la cosa en que han de ejercerse o que se debe. Así, el derecho de usufructo sobre un inmueble, es inmueble. Así, la acción del comprador para que se le entregue la finca comprada, es inmueble; y la acción del que ha prestado dinero para que se le pague, es mueble”.*

En el entendido de que las acciones son considerados bienes muebles, y teniendo en cuenta que el procedimiento contable que deben aplicar las entidades públicas sobre las cuales se ordene la supresión o disolución con fines de liquidación, señala que la información financiera, económica y social debe ser confrontada con la existencia y valor de los activos y pasivos establecidos en el inventario, se infiere que el ente público debe reconocer en sus estados contables la participación accionaria de su propiedad, máxime cuando está obligado a registrar la totalidad de los ingresos, teniendo en cuenta que el único propósito es producir información sobre el grado de avance del proceso de realización de sus activos y la cancelación de sus pasivos.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, la participación accionaria en la Empresa de Servicios Postales Nacionales-SPN, así como las utilidades que genere dicha inversión, debe reconocerse en los estados contables de Adpostal En Liquidación.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *“Las decisiones que en materia contable adopte la*

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

CONCEPTO 89300 DE MARZO 14 DE 2007

TEMA: Contratos de mandato

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
CECILIA GALLEGO
Dirección de Proyectos y Administración de Recursos
Instituto para el Desarrollo de Antioquia-IDEA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200703-89300, en la cual consulta el tratamiento contable que se debe dar los contratos de mandato y administración de recursos, teniendo en cuenta que el mandante declara los ingresos, costos y deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente, según la información que le suministre el mandatario, por lo cual el mandatario debe identificar en su contabilidad los ingresos, pagos, y retenciones efectuados por cuenta de esta. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 2142 del Código Civil define el contrato de mandato como *"un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera"*.

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala que la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, *"Representa el valor de*

los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración". (Subrayado fuera de texto)

En este sentido, los recursos que recibe el IDEA, en desarrollo de contratos de mandato, deben registrarse en la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN, la cual se disminuye a medida que se aplican los recursos de conformidad con lo estipulado en cada contrato.

De otra parte, en relación con la información contable necesaria para seguir la ejecución de los contratos, el numeral 2.1.1.2 del Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP establece que "La definición de los Grupos, Cuentas y Subcuentas, está reservada para la Contaduría General de la Nación. A partir de allí, los entes públicos podrán habilitar, discrecionalmente, niveles auxiliares en función de sus necesidades específicas".

Por lo cual, la información que debe reportar el IDEA a los distintos mandantes, se realizará conforme a lo establecido en las cláusulas de cada contrato y de los procesos que deben ser implementados internamente por la entidad, en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 87 de 1993. Ahora, el control contable sobre los recursos administrados por el IDEA se debe realizar a través de auxiliares, a partir del séptimo dígito.

CONCLUSIÓN

Los recursos recibidos por la entidad en desarrollo de contratos de mandato deben afectar la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN, la cual se disminuirá a medida que se aplique los recursos de conformidad con lo pactado en cada contrato.

El IDEA debe enviar la información requerida por cada mandante, conforme lo establezca cada contrato, y en desarrollo de lo establecido en la Ley 87 de 1993. El control contable de estos recursos se realizará mediante la habilitación de auxiliares a partir del séptimo dígito.

CONCEPTO 76823 DE MARZO 15 DE 2007

TEMA: Pasivo Pensional

SUBTEMA: Ajuste del Cálculo Actuarial

Doctor
ROLANDO REYES NUNCIRA
Revisor Fiscal Delegado
ESE Francisco de Paula Santander
JAHV Mc Gregor S.A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200610-76823 mediante la cual solicita concepto técnico respecto del ajuste del cálculo actuarial de la ESE FRANCISCO DE PAULA SANTANDER, teniendo en cuenta que, como resultado del proceso de escisión regulado por el Decreto 1750 de 2003, recibió un pasivo estimado por cálculo actuarial de trabajadores activos y jubilados, con fecha de corte mayo de 2003, el cual ha sido modificado permanentemente generando diferencias.

Con base en lo anterior, la entidad consulta:

1. *"El registro de la provisión se debe efectuar sobre la reserva neta ó sobre la cuota parte de la ESE, teniendo en cuenta que el Balance Inicial recibe una provisión para el cumplimiento de una obligación que es directamente de la EPS ISS y en la actualidad esa provisión disminuye en un 90%".*

2. *"De efectuarse el registro de ajuste por la totalidad de la diferencia \$21.282.328.528, que según la circular externa 064 corresponde a depuración de saldos, afecta el Estado de Resultados de ingresos de ejercicios anteriores y por ende en utilidad neta.*

Partiendo de la base que correspondería aun ajuste de saldos iniciales y no de ejercicios anteriores, es viable efectuar el ajuste directamente contra patrimonio, previa autorización de la junta directiva, o que otro procedimiento se puede aplicar".

3. *"De corresponder parte de la provisión a la EPS, cómo se registra y cómo se traslada la estimación a la EPS ISS".*

CONSIDERACIONES

En virtud de lo establecido por el artículo 25 del Decreto 1750 de 2003, *"PAGO DE PENSIONES. Sin perjuicio de lo establecido en la Ley 758 de 2002, el Instituto de Seguros Sociales asume el pago de las pensiones reconocidas a la fecha de entrada en vigencia del presente decreto de los pensionados que laboraron en la Vicepresidencia de Prestación de Servicios de Salud, las Clínicas y los Centros de Atención Ambulatoria",* el cálculo actuarial de pensiones actuales sigue a cargo del Instituto de Seguros Sociales y, por tanto, dicho valor no debe ser trasladado a los nuevos entes creados con la Escisión.

Ahora bien, no informa en su comunicación si el valor del cálculo actuarial recibido en el balance de escisión, como pasivo estimado, fue amortizado o no. Como quiera que el tratamiento contable difiere, y no fue posible obtener esta información telefónicamente, su consulta se resolverá atendiendo las dos posibilidades y en el contexto de la Resolución 400 de 2000.

La Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, es descrita en el Catálogo General de Cuentas como: *"Valor amortizado del cálculo actuarial por concepto de pensiones. El*

cálculo actuarial es el valor presente de las obligaciones futuras por concepto de pensiones y cuotas partes de pensiones, que el ente público deberá pagar a sus afiliados que tienen o van a adquirir ese derecho, con base en estudios técnicos actuariales, de conformidad con las normas legales expedidas".

Conforme a lo anterior, el registro inicial del cálculo actuarial corresponde a la afectación de una subcuenta de naturaleza crédito, dentro de la cuenta mencionada, con contrapartida en una subcuenta de naturaleza débito, en la misma cuenta, generando de esta forma solo un registro de revelación.

En la medida en que el pasivo estimado es objeto de amortización, la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES revela el saldo amortizado, el cual corresponde a la afectación de las cuentas de resultados. La finalidad de esta afectación es conformar la reserva contable que financia el pasivo pensional. Esta reserva contable está sustentada con todos los activos de la entidad ó, en el mejor de los casos, con los recursos destinados específicamente para conformar dicha reserva.

Por tanto, si el pasivo estimado es trasladado a otra entidad, deberá determinarse si está amortizado o no. En caso de que no esté amortizado corresponderá a la entidad que lo recibe efectuar dicha amortización mediante la afectación de sus resultados. Por el contrario, si el pasivo estimado ya se encuentra amortizado, deberán igualmente trasladarle los activos que sustentan dicha amortización.

Como quiera que en su comunicación no menciona el traslado de los activos que financian el cálculo actuarial amortizado, podría inferirse que el valor que trasladan, en el balance de escisión, corresponde al valor a amortizar.

El cálculo actuarial, por ser una estimación, oscila de un período a otro, lo que obliga a la actualización permanente de dicho valor en la información contable. Menciona en su comunicación que el valor del cálculo actuarial inicial disminuyó en el período siguiente. En ese caso corresponderá a la entidad ajustar el cálculo actuarial de revelación mediante un débito a las subcuentas 272005-CÁLCULO ACTUARIAL DE FUTURAS PENSIONES y 272007-CÁLCULO ACTUARIAL DE CUOTAS PARTES DE PENSIONES con contrapartida en las subcuentas 272006-FUTURAS PENSIONES POR AMORTIZAR (Db) y 272008-CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR AMORTIZAR (Db) por el valor de la diferencia, según corresponda.

Si posteriormente el cálculo actuarial se incrementa, se realizarán los ajustes para reflejar el nuevo valor mediante un crédito a las subcuentas 272005-CÁLCULO ACTUARIAL DE FUTURAS PENSIONES y 272007-CÁLCULO ACTUARIAL DE CUOTAS PARTES DE PENSIONES con contrapartida en las subcuentas 272006-FUTURAS PENSIONES POR AMORTIZAR (Db) y 272008-CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR AMORTIZAR (Db) por el valor de la diferencia, según corresponda.

Ahora bien, en caso de que el cálculo actuarial entregado ya hubiese sido amortizado, las diferencias por mayores valores deben ser asumidas por la entidad mediante el

reconocimiento de los mismos con un crédito a las subcuentas 272005-CÁLCULO ACTUARIAL DE FUTURAS PENSIONES y 272007-CÁLCULO ACTUARIAL DE CUOTAS PARTES DE PENSIONES con contrapartida en las subcuentas 272006-FUTURAS PENSIONES POR AMORTIZAR (Db) y 272008-CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR AMORTIZAR (Db) por el valor de la diferencia, según corresponda, y posteriormente se amortizarán atendiendo el procedimiento definido en el numeral 2.5 del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública.

Si el valor del cálculo actuarial amortizado disminuye, la entidad debitará las subcuentas 272005-CÁLCULO ACTUARIAL DE FUTURAS PENSIONES y 272007-CÁLCULO ACTUARIAL DE CUOTAS PARTES DE PENSIONES con contrapartida en la Cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, cuenta donde, actualmente, deben estar revelados los derechos y obligaciones recibidos en el balance de escisión.

CONCLUSIÓN

En virtud de lo establecido por el artículo 25 del Decreto 1750 de 2003, el cálculo actuarial de pensiones actuales está a cargo del Instituto de Seguros Sociales y por tanto, las entidades escindidas de esta entidad no deben revelar pasivo pensional por pensiones actuales.

Respecto al pasivo pensional de futuras pensiones y de cuotas partes trasladado a las Empresas Sociales del Estado creadas en el decreto de escisión, para efectuar los ajustes por actualizaciones de cálculo actuarial, la entidad deberá determinar si la provisión de pensiones fue amortizada o no.

En el evento en el que la provisión de pensiones no hubiera sido amortizada se ajustarán los incrementos y decrementos utilizando las subcuentas respectivas de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Por el contrario, si la provisión de pensiones se encuentra totalmente amortizada, los incrementos en el cálculo serán asumidos por la entidad mediante su reconocimiento al interior de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, subcuentas respectivas y su posterior amortización afectando las cuentas de resultados correspondientes.

Los decrementos, por su parte, disminuirán la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES con contrapartida en la Cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

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 79594 DE MARZO 16 DE 2007

TEMA: Pasivo Pensional

SUBTEMA: Contabilización Bonos Pensionales

Doctor
ALFONSO RODRÍGUEZ GUZMAN
Director General del Postcierre de la Liquidación
Fiduciaria La Previsora S.A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200611-79594 mediante la cual consulta el registro contable de una factura, emitida por CAPRECOM, cobrando un Bono Pensional luego de aprobado el cálculo actuarial de Inravisión en Liquidación.

CONSIDERACIONES

El Parágrafo del artículo 18 del Decreto 3550 de 2004, *"por el cual se suprime el Instituto Nacional de Radio y Televisión, Inravisión, y se ordena su disolución y liquidación"* establece: *"Sin perjuicio de la responsabilidad de hacer y presentar el cálculo actuarial de manera completa y correcta, en el evento en que se encuentren personas no incluidas en el cálculo actuarial, será necesario efectuar previamente los ajustes a que haya lugar, para el pago de las respectivas pensiones. Sin dichos ajustes la Caja de Previsión Social de Comunicaciones "Caprecom" no podrá realizar el respectivo pago de las mesadas pensionales con cargo al Fondo Común de Naturaleza Pública Foncap. En tales casos, la entidad en liquidación deberá cumplir las obligaciones pensionales que le correspondan con cargo a sus recursos, hasta tanto el Ministerio de Hacienda y Crédito Público apruebe la inclusión en el respectivo cálculo. (...)*". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 21 del decreto mencionado señala: *"Emisión y pago de Bonos Pensionales. La Caja de Previsión Social de Comunicaciones, Caprecom, reconocerá, liquidará y emitirá los bonos pensionales de los ex servidores de Inravisión. Caprecom pagará los bonos pensionales con cargo a las transferencias que con tal fin debe efectuar*

la Comisión Nacional de Televisión CNTV al Foncap de conformidad con las Leyes 314 de 1996 y 419 de 1997. De igual forma realizará el cobro y pago de cuotas partes de bonos pensionales correspondientes a los ex servidores de Inravisión".

De las normas enunciadas anteriormente se deduce que CAPRECOM está cobrando el valor de un bono pensional no incluido en el cálculo actuarial aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el cual debió ser trasladado al Fondo Común de Naturaleza Pública-Foncap que administra CAPRECOM y, por tanto, la entidad en liquidación debe asumir el pago de esta obligación hasta tanto se apruebe su inclusión en el mismo.

Así las cosas, bajo el supuesto que el bono pensional facturado no se encuentra dentro del cálculo actuarial revelado en la información contable de la entidad en liquidación, se reconocerá el pasivo real, atendiendo el Principio de Devengo o Causación, contenido en el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, que señala: "*Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período*", en la Cuenta 2625-BONOS PENSIONALES y su respectiva amortización en la cuenta de resultados correspondiente.

CONCLUSIÓN

Independientemente de la aprobación del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, del bono pensional recibido con posterioridad a la aprobación del cálculo actuarial, la entidad deberá reconocer en su información contable la nueva obligación y amortizar dicho pasivo con cargo a los resultados del ejercicio en curso.

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 90340 DE MARZO 16 DE 2007

TEMA: Cuentas de presupuesto y patrimonio

SUBTEMA: Presupuesto de rentas y apropiaciones y patrimonio

Doctora
PAULA ANGÉLICA RODRÍGUEZ POVEDA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20073-90340, en la cual consulta qué diferencias existen entre el presupuesto de rentas y apropiaciones de un Departamento y el patrimonio del mismo con base en el Balance General. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Artículo 11 del Decreto 111 de 1996, el cual constituye el Estatuto Orgánico del Presupuesto, señala que *"El Presupuesto General de la Nación se compone de las siguientes partes:*

a) El Presupuesto de Rentas contendrá la estimación de los ingresos corrientes de la Nación; de las contribuciones parafiscales cuando sean administradas por un órgano que haga parte del presupuesto, de los fondos especiales, de los recursos de capital y de los ingresos de los establecimientos públicos del orden nacional. (Subrayado fuera de texto).

b) El Presupuesto de Gastos o Ley de Apropiaciones. Incluirá las apropiaciones para la rama judicial, la rama legislativa, la Fiscalía General de la Nación, la Procuraduría General de la Nación, la Defensoría del Pueblo, la Contraloría General de la República, la Registraduría Nacional del Estado Civil que incluye el Consejo Nacional Electoral, los ministerios, los departamentos administrativos, los establecimientos públicos y la Policía Nacional, distinguiendo entre gastos de funcionamiento, servicio de la deuda pública y gastos de inversión, clasificados y detallados en la forma que indiquen los reglamentos. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 2.9.1.3 de las Normas técnicas relativas al Patrimonio del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, expresa que *"El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal.* (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, el presupuesto de rentas, se constituye en una estimación de los ingresos corrientes, los recursos de capital, las contribuciones parafiscales, los fondos especiales y los ingresos de los establecimientos públicos para la vigencia respectiva, y el presupuesto de gastos o Ley de apropiaciones es la autorización de los gastos de funcionamiento, el servicio de la deuda y los gastos de inversión.

De otra parte, El patrimonio de una entidad está comprendido por el valor de los recursos que representan bienes y derechos, deducidas las obligaciones de la misma.

CONCLUSIÓN

El presupuesto de rentas esta conformado por la estimación de los ingresos corrientes, los recursos de capital, las contribuciones parafiscales, los fondos especiales y los ingresos de los establecimientos públicos para la vigencia, el presupuesto de gastos esta conformado por la autorización de los gastos de funcionamiento, el servicio de la deuda y los gastos de inversión, y el patrimonio de una entidad esta conformado por el valor de los recursos que representan bienes o derechos deducidas las obligaciones de la entidad.

Finalmente, 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 87748 DE MARZO 21 DE 2007

TEMA: Aplicación Carta Circular 072 de 2006

SUBTEMA: Homologación de saldos

Doctor
JOSE VICENTE SALINAS M.
Revisor Fiscal
Corporación Autónoma Regional de Chivor – Corpochivor

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20072-87748, en la cual consulta si es procedente presentar un proyecto de capitalización de las utilidades acumuladas a diciembre 31 de 2006 para incrementar el capital fiscal, teniendo en cuenta que si se homologa el saldo de la cuenta 1911-INVERSION SOCIAL DIFERIDA a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL como lo orienta la Carta Circular 072 de 2006, el saldo de ésta cuenta quedaría contrario a su naturaleza, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su interrogante, es necesario retomar lo definido en la norma técnica relativa al patrimonio, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, específicamente el párrafo 258 que define: *“El Capital fiscal corresponde a los aportes otorgados para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, y también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables”.*

Así mismo, el párrafo 242 establece que *“Los recursos para la constitución y desarrollo de la entidad contable pública están conformados por los aportes iniciales y sus incrementos directos, o como consecuencia de capitalizaciones originadas en actos jurídicos que le sean aplicables, y en las decisiones del máximo órgano corporativo de dirección, tratándose de las empresas”.*

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, como *“el valor de los resultados no distribuidos, provenientes del resultado neto de los ejercicios anteriores y sobre los cuales está pendiente la decisión de su aplicación a reservas o distribución de utilidades; al igual que el valor de las pérdidas o déficit no absorbidos, separando los resultados correspondientes a los ajustes por inflación.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 3230-Resultados del Ejercicio”.

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con:

- 1- *“El valor de las pérdidas o déficit acumulados.*
- 2- *La distribución dispuesta por el máximo órgano social u organismo competente”.*

Y se acredita con:

- 1- *“El valor de las utilidades o excedentes que se encuentran a disposición del máximo*

órgano social u organismo competente.

2- El valor de la absorción de las pérdidas o déficit mediante la aplicación de utilidades o excedentes”.

También describe la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO, como *“el valor del resultado obtenido por la entidad contable pública, como consecuencia de las operaciones realizadas durante el periodo contable, en desarrollo de las funciones de cometido estatal, diferenciando la parte correspondiente a los resultados por exposición a la inflación”.*

Así mismo, la dinámica de esta cuenta establece que se debita con:

1- “El valor de las aplicaciones o distribución de utilidades o excedentes.

2- El valor del traslado a la subcuenta 322501-Utilidad o Excedentes Acumulados. (...)”

De lo anterior, se colige que su propuesta no es razonable por cuanto que la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, debe ser utilizada por las entidades públicas societarias para revelar el valor de las utilidades o excedentes no distribuidos. Además, se observa un uso inadecuado de la cuenta, debiendo reclasificar su saldo a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y así proceder de conformidad con lo establecido en la Carta Circular 72 de 2006.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las disposiciones revisadas, tratándose de una entidad pública no societaria, el saldo registrado en la cuenta 1911-INVERSION SOCIAL DIFERIDA, será restado de la subcuenta respectiva de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, como lo establece el procedimiento contable descrito en el numeral 3.9 de la Carta Circular 72 de 2006.

En cuanto a la capitalización de las utilidades acumuladas a diciembre 31 de 2006 para incrementar el capita fiscal, esta operación no es razonable, por cuanto que, de acuerdo con el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES debe ser utilizada por las entidades públicas societarias para revelar el valor de las utilidades o excedentes no distribuidos. Así las cosas, el procedimiento aplicado por la entidad con dicha cuenta no corresponde a las de su naturaleza jurídica, debiendo reclasificar su saldo a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y así proceder de conformidad con lo establecido en la Carta Circular 72 de 2006.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *“Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad*

contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)" (subrayado fuera de texto).

CONCEPTO 89751 DE MARZO 28 DE 2007

TEMA: Costos de producción y ventas

SUBTEMA: Pertinencia del registro contable

Doctora
ANA CECILIA CASTRO BAYONA
Contadora
Jardín Botánico José Celestino Mutis
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20073-89751 en la cual solicita concepto en el sentido de que se le indique si el Jardín Botánico-José Celestino Mutis debe implementar un sistema de costos por las actividades desarrolladas y por consiguiente registrar en las subcuentas de las cuentas de la clase 6-COSTO DE VENTAS Y OPERACIÓN.

Para el efecto, precisa que el Jardín Botánico José Celestino Mutis es un establecimiento público del orden Distrital, cuyas funciones principales son entre otras las de adelantar investigaciones científicas en flora, biología de las plantas y del medio ambiente; desarrollar y promover programas de educación sobre botánica, ecología y medio ambiente y mantener refugios de flora y fauna en áreas cubiertas o bajo invernaderos.

Sus ingresos se originan de las actividades propias de los proyectos de inversión, como son el ingreso de visitantes al Jardín Botánico, talleres, cursos de vacaciones, cursos de jardinería, asesorías, conferencias y la venta de material divulgativo.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Por ser el Jardín Botánico José Celestino Mutis, una entidad contable pública del gobierno general, debe tener en cuenta lo señalado en el párrafo 23 del numeral 1.2 del Plan

General de Contabilidad Pública-PGCP, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, que indica que estas entidades "desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa. (Subrayado fuera de texto).

En este sentido, tratándose de una entidad del gobierno general que presta servicios individualizables, el párrafo 295 contenido en el numeral 2.9.1.4.4 de las normas técnicas de los costos de producción, del PGCP señala que éstos "Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables." (Subrayado fuera de texto)

En complemento, el párrafo 296 de la misma norma técnica, define el concepto de servicio individualizable como "el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos." (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, respecto a la implementación de un sistema de costos, la norma técnica en comento señala que "Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. Dicho sistema puede operar sobre bases históricas o predeterminadas ya sean éstas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia."(Subrayado fuera de texto)

El costo de producción debe trasladarse al costo de ventas cuando se trate de prestación de servicios individualizables o al inventario cuando se trate de la venta de bienes. En este sentido el párrafo 293 de la norma técnica señala "El costo de ventas se reconoce por el

costo histórico de los inventarios de los bienes adquiridos para la venta y los costos de producción acumulados de los bienes producidos y servicios prestados."

De acuerdo con la normativa señalada, las erogaciones incurridas en la venta de los bienes y la prestación de servicios individualizables debe registrarse como costos de producción en la clase 7-COSTOS DE PRODUCCION Y OPERACIÓN y posteriormente deben ser trasladados a las subcuentas y cuentas de la clase 6-COSTOS DE VENTAS, si se trata de la prestación de servicios, o al grupo 15-INVENTARIOS cuando corresponda a la venta de bienes, en desarrollo de las actividades de cometido estatal.

Para el efecto, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública contiene las subcuentas y cuentas para el registro de tales operaciones, de las cuales a continuación presento la descripción contenida en el Catálogo, así:

La cuenta 7102-PRODUCTOS FORESTALES representa *"el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en el cultivo de productos forestales."* La dinámica crédito de esta cuenta permite el traslado de los costos acumulados al inventario de productos en proceso o al de productos terminados a través de la subcuenta 710295-TRASALDO DE COSTOS (Cr).

La cuenta 7221- EDUCACIÓN NO FORMAL-FORMACIÓN EXTENSIVA, corresponde a *"los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la formación destinada a la difusión de los conocimientos, intercambios de experiencias y actividades de servicio, que constituyen programas de educación permanente, cursos, seminarios y demás programas destinados a procurar el bienestar general y satisfacción de necesidades de la comunidad."* La dinámica crédito de la cuenta permite el traslado de los costos acumulados al costo de ventas a través de la subcuenta 722195-TRASLADO DE COSTOS (Cr).

La cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS, registra *"el valor de los costos incurridos en la adquisición y manejo de bienes vendidos que no requieren ser sometidos a ningún proceso productivo en la entidad contable pública que los comercializa. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1510-Mercancías en Existencia."*

CONCLUSIÓN

De las consideraciones planteadas se concluye que el Jardín Botánico, como entidad del gobierno general que vende bienes y presta servicios individualizables, debe implementar sistemas de acumulación de costos ajustados a tales actividades y por tanto, las erogaciones incurridas en los cultivos forestales se deben registrar en las subcuentas de la cuenta 7102-PRODUCTOS FORESTALES, para trasladar posteriormente su costo a los inventarios de productos en proceso o producto terminado, según corresponda.

En relación con los servicios educativos por los cursos, talleres y conferencias dictados por la entidad, la acumulación de los costos incurridos en la prestación de servicios se debe

registrar en la cuenta 7221- EDUCACIÓN NO FORMAL-FORMACIÓN EXTENSIVA y trasladarse al costo de ventas.

Si se trata de la venta de bienes comercializados, los costos se registran en la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS utilizando como contrapartida las subcuentas que integran la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

Lo anterior, con el fin de obtener una información contable pública razonable y objetiva, revelando la situación y actividad de la entidad de manera ajustada a la realidad, aplicando las normas técnicas y procedimientos referidos en el Régimen de Contabilidad Pública y garantizando así la validación de la información reportada a través del Sistema Consolidador de Hacienda e información financiera Pública-CHIP.

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

CONCEPTO 86617 DE MARZO 30 DE 2007

TEMA: Cuentas de Presupuesto y Tesorería

SUBTEMA: Manejo de conceptos a nivel de auxiliares

Doctora
JULIETA LOPEZ RENGIFO
Profesional Especializado
Secretaría de Hacienda – División de Contaduría
Florencia, Caquetá

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20071-86617, en la cual solicita que se le indique si es estrictamente obligatorio llevar a nivel de auxiliar las fuentes de financiación para cada una de las cuentas que identifican los grupos 05-Gastos de Inversión Aprobados, 06-Gastos de Inversión Ejecutados y 07-Gastos de Inversión Pagados, o si se puede llevar un control a nivel presupuestal donde se puedan obtener.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud es importante apoyarnos en las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería que en el párrafo 330 del Régimen de Contabilidad Pública establece: *"(...) Los gastos de inversión se revelan por área o sector económico, por tipo y subtipo de gasto o acción específica, y por la actividad desarrollada, que corresponde a la ejecución del Plan Operativo Anual de Inversiones, debiendo identificarse el recurso que los financia".* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, en la descripción del grupo 05-Presupuesto de Gastos de Inversión Aprobados, y en relación con la generalidad de la identificación de la situación de los proyectos de inversión se anota:

"(...) Al interior de los diferentes grupos se clasifican a nivel de cuentas los sectores, área o subárea objeto de la acción económica y social a los cuales se dirige la inversión pública, y al interior de cada cuenta o sector, a nivel de subcuentas, se registran los componentes o usos de la inversión, de acuerdo con las necesidades de evaluación y seguimiento de las autoridades respectivas. En el nivel de auxiliar, se deben identificar las fuentes de financiamiento de cada programa, proyecto o uso de la inversión con la siguiente discriminación:

*01 Recursos del crédito interno
02 Recursos del crédito externo
03 Sistema General de Participaciones
04 Recursos de cofinanciación
05 Recursos propios
06 Donaciones
90 Otros recursos"*

Lo anterior, para señalar que efectivamente la norma está solicitando que las entidades públicas puedan identificar plenamente las fuentes de financiación con las cuales se están ejecutando los diferentes proyectos de inversión incorporados en el presupuesto.

Ahora bien, le corresponde a la entidad definir si estos registros auxiliares los incorpora directamente en el catálogo general de cuentas, como un nivel adicional al de las respectivas subcuentas, o si tiene un mecanismo alternativo para obtener esta información por otros medios, lo cual consideramos que es válido en la medida que la entidad pueda disponer de la información que se solicita.

CONCLUSIONES

En atención a lo expuesto, se concluye:

La norma técnica relacionada con las cuentas de Presupuesto y Tesorería indica que las entidades públicas deben identificar las fuentes de financiación con las cuales se están ejecutando los diferentes proyectos de inversión del presupuesto. Le corresponde a la entidad definir si estos registros auxiliares los incorpora directamente en el catálogo general de cuentas como un nivel adicional al de las respectivas subcuentas, o si tiene un mecanismo alternativo para obtener esta información por otros medios, lo cual consideramos que es válido en la medida que la entidad pueda disponer de la información que se solicita.

CONCEPTO 87076 DE MARZO 30 DE 2007

TEMA: Cuentas de Presupuesto y Tesorería

**SUBTEMA: Contabilización de las Certificados de Disponibilidad Presupuestal-
CDP en las cuentas de la Clase Cero**

Señor
JAIRO MUÑOZ

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20072-87076, en la cual manifiestan que en la nueva codificación de las cuentas de la clase cero de Presupuesto y Tesorería no se encuentra la codificación para el manejo de los Certificados de Disponibilidad Presupuestal- CDP. Se pregunta en qué código se manejan los CDP, y si se podría manejar una codificación distinta a la establecida.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud es importante apoyarnos en las normas presupuestales y contables vigentes, las primeras, en el Estatuto Orgánico del Presupuesto (Decreto 111 de 1996), y las segundas en el Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 222 de 2006.

Con relación a las normas presupuestales es preciso indicar que el artículo 71 del Estatuto Orgánico del Presupuesto establece: *"Todos los actos administrativos que afecten las apropiaciones presupuestales deberán contar con certificados de disponibilidad previos que garanticen la existencia de apropiación suficiente para atender estos gastos. Igualmente, estos compromisos deberán contar con registro presupuestal para que los*

recursos con él financiados no sean desviados a ningún otro fin. Es este registro se deberá indicar claramente el valor y el plazo de las prestaciones a las que haya lugar. Esta operación es un requisito de perfeccionamiento de estos actos administrativos". (Subrayado fuera de texto)

En el mismo sentido, en la Resolución 036 de 1998 expedida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en la cual se establecen normas para el registro y revelación de información presupuestal, se define el Certificado de Disponibilidad Presupuestal así: *"Es un documento expedido por el jefe de presupuesto o por quien haga sus veces con el cual se garantiza la existencia de apropiación presupuestal disponible y libre de afectación para la asunción de compromisos con cargo al presupuesto de la respectiva vigencia fiscal. Este documento afecta preliminarmente el presupuesto mientras se perfecciona el compromiso"*. (Subrayado fuera de texto)

Con lo anterior se impone la obligación que tienen las entidades públicas de expedir los certificados de disponibilidad presupuestal, como requisito previo a la asunción de los compromisos del presupuesto.

Por su parte, las normas contables expedidas por el Contador General de la Nación y que se expresan en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen en el numeral 2.9.1.6. las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, en donde se define:

313. Noción. Las cuentas de presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución, y facilitando su seguimiento, evaluación y control. (Subrayado fuera de texto)

314. Las normas técnicas de las cuentas de presupuesto y tesorería definen criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos originados en el proceso presupuestal de la entidad contable pública, con el objeto de apoyar los procesos de seguimiento, control y evaluación de la gestión y la toma de decisiones.

En los anteriores párrafos se define el objeto de estas cuentas, cuyo propósito se centran en revelar la información de la ejecución presupuestal, y en ningún caso se están expidiendo normas en materia presupuestal, por cuanto estas normas están contenidas en el Estatuto Orgánico del Presupuesto, las diferentes normas expedidas por el Congreso al respecto, y en los Estatutos de cada una de las entidades territoriales.

De acuerdo con las normas de carácter presupuestal vigentes, la expedición del certificado de disponibilidad presupuestal, aunque es parte del proceso presupuestal, no corresponde a una ejecución del presupuesto propiamente dicha, y su afectación del presupuesto es preliminar. Por esta razón, y teniendo en cuenta que el objeto de las cuentas de la clase cero es revelar información sobre la ejecución presupuestal, se determinó no exigir el registro contable de este documento, en estas cuentas, sin que ello quiera significar, de ninguna manera, que el CDP no se deba expedir. Claro que se debe continuar expidiendo mientras las normas presupuestales expedidas por el Congreso así lo exijan; cosa distinta

es que, en las cuentas de la clase cero, no sea necesario el registro contable de este documento.

También es importante tener en cuenta que cuando se presentan los informes de ejecución presupuestal los datos que se informan corresponden a: Lo apropiado, los compromisos, las obligaciones y los pagos, en ningún momento se incorpora información sobre certificados de disponibilidad que no han sido comprometidos, la cual es información importante administrativamente, como control de las disponibilidades, pero no como ejecución, razón por la cual se determinó que no era necesario el registro contable en las cuentas de la clase cero.

De otra parte, es importante señalar que el Catálogo General de Cuentas definido para las cuentas de la clase cero de Presupuesto y Tesorería no pueden ser objeto de modificación por parte de las entidades, sino que deben solicitarle a la Contaduría General de la Nación la incorporación o eliminación de conceptos, según sus requerimientos, y la Contaduría General de la Nación evaluará y decidirá sobre la solicitud presentada.

CONCLUSIONES

En atención a lo expuesto, se concluye:

La expedición del certificado de disponibilidad presupuestal, aunque es parte del proceso presupuestal, no corresponde a una ejecución del presupuesto propiamente dicha, y su afectación del presupuesto es preliminar. Por esta razón, y teniendo en cuenta que el objeto de las cuentas de la clase cero es revelar información sobre la ejecución presupuestal, se reglamentó no exigir el registro contable de este documento en estas cuentas, sin que ello quiera significar, de ninguna manera, que el CDP no se deba expedir. Claro que se debe continuar expidiendo, mientras las normas presupuestales expedidas por el Congreso así lo exijan; cosa distinta es que en las cuentas de la clase cero no sea necesario el registro contable de este documento.

También es importante tener en cuenta que cuando se presentan los informes de ejecución presupuestal los datos que se informan corresponden a: Lo apropiado, los compromisos, las obligaciones y los pagos, en ningún momento se incorpora información sobre certificados de disponibilidad que no han sido comprometidos, la cual es información importante administrativamente, como control de las disponibilidades, pero no como ejecución, razón por la cual se determinó que no era necesario el registro contable en las cuentas de la clase cero.

El Catálogo General de Cuentas definido para las cuentas de la clase cero de Presupuesto y Tesorería no pueden ser objeto de modificación por parte de las entidades, sino que deben solicitarle a la Contaduría General de la Nación la incorporación o eliminación de conceptos según sus requerimientos, entidad que evaluará y decidirá sobre la solicitud presentada.

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 89657 DE ABRIL 10 DE 2007

TEMA: Tratamiento contable

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
CARLOS ALBERTO RESTREPO SERNA
Gerente Suplente
MULTISERVICIOS S.A.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20073-89657, me permito atenderla en el sentido en que formulada.

En su consulta nos informa que el centro de recaudo de la empresa MULTISERVICIOS S.A. fue víctima de hurto, hecho en el cual fue sustraída una suma considerable de dinero, por lo cual la entidad procedió a hacer efectivas las pólizas de seguros que amparan estos siniestros, proceso del cual en los próximos días recibirá parte de la suma pérdida. Con base a lo anterior, solicita que se le indique el tratamiento contable aplicable para esta situación.

CONSIDERACIONES

El numeral 2.3.1. Descripciones y Dinámicas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS en el siguiente sentido: *"Representa el valor de los gastos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública".* (Subrayado fuera de texto)

A su vez, describe la cuenta 1470-DEUDORES así: *"Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores".*

Respecto a la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES el Catálogo General de Cuentas expresa: *"Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad o no, de las personas involucradas en el proceso".* (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, como consecuencia del robo del cual fue víctima la entidad, debe proceder a retirar el valor de los recursos hurtados acreditando la respectiva cuenta del activo en la cual se encuentran registrados, e igualmente debitar la cuenta 1470-DEUDORES, subcuenta 147079-INDEMINIZACIONES, por el valor reconocido por las compañías aseguradoras. Es de anotar que si el valor de la indemnización es inferior al valor de los recursos registrados contablemente, la diferencia se reconoce debitando la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, 581006-PÉRDIDAS EN SINIESTROS.

Ahora bien, en caso de dar inicio a un proceso de responsabilidad, bien sea interna o por parte de la autoridad competente, la entidad debe afectar la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y como contrapartida la subcuenta 891521-RESPONSABILIDADES.

CONCLUSIÓN

Como consecuencia del robo del cual fue víctima la entidad, debe proceder a retirar el valor de los recursos hurtados acreditando la cuenta del activo en la cual se encuentran registrados, e igualmente debitar la cuenta 1470-DEUDORES, subcuenta 147079-INDEMINIZACIONES, por el valor reconocido por las compañías aseguradoras.

Es de anotar que si el valor de la indemnización es inferior al valor de los recursos registrados contablemente, la diferencia se reconoce debitando la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, 581006-PÉRDIDAS EN SINIESTROS.

Ahora bien, dado que se trata de faltantes de fondos que ocasionan detrimento del patrimonio público, en caso de dar inicio a un proceso de responsabilidad bien sea interna o por parte de la autoridad competente, la entidad debe afectar la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y como contrapartida la subcuenta 891521-RESPONSABILIDADES.

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 90974 DE ABRIL 11 DE 2007

TEMA: **Responsabilidades**

SUBTEMA: **Reconocimiento y revelación**

Doctor
RODOLFO HENAO PEREZ
Lider de Equipo Auditoría
Gerencia Departamental del Atlántico
Contraloría General de la República

ANTECEDENTES:

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20073-90974 en la cual comenta del proceso de auditoría que la entidad está realizando a la Corporación Autónoma Regional del Atlántico – CRA por el año 2006, y la inquietud que se tiene con relación a la cuenta de Provisión para deudores, en el sentido de determinar si la entidad puede provisionar los deudores aplicando los porcentajes establecidos para la provisión de las Rentas por cobrar.

CONSIDERACIONES:

Para dar respuesta a su inquietud es importante apoyarnos en la norma técnica que estaba vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 en el Plan General de Contabilidad Pública, teniendo en cuenta que a partir del año 2007 se tiene el Régimen de Contabilidad

Pública que presenta modificaciones importantes en el tema del reconocimiento de las provisiones de derechos a cobrar.

La norma técnica de deudores del PGCP establecía: *“(...) Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica, que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del prestatario y deberá efectuarse por lo menos al cierre del periodo contable. (...) Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión, el individual y el general, de conformidad con lo definido para el caso de las rentas por cobrar”.* (Subrayado fuera de texto)

Los métodos definidos para establecer la provisión de las rentas por cobrar correspondían al método individual y al general o alternativo, los cuales también se podían utilizar para la provisión de deudores.

El primero se basa en un análisis de la antigüedad y revisión de la condiciones de cada una de las rentas por cobrar. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas actuales, el ente público hará la estimación de los porcentajes y valores que considere no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido, es mayor esta probabilidad. El segundo método general o alternativo se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de las rentas por cobrar que se consideren incobrables, independientemente de la situación particular de cada una de ellas. El ente público determinará el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos.

Lo anterior, para significar que la entidad, en el cálculo de la provisión para deudores, puede utilizar los mismos métodos y criterios definidos para las rentas por cobrar; pero el porcentaje o valores serán determinados por el propio ente público. La norma técnica no define porcentajes.

CONCLUSIÓN

De lo expuesto en las consideraciones se concluye que:

Para el cálculo de la provisión de deudores la entidad contable pública podía utilizar los mismos métodos y criterios definidos para las rentas por cobrar; pero el porcentaje o valores serían determinados por el propio ente público. La norma técnica no define porcentajes.

Para el año 2007 es importante tener en cuenta que entró en vigencia el Régimen de Contabilidad Pública, el cual establece en el numeral 2.9.1.1.3. la norma técnica de deudores, y en el párrafo 155 define los criterios relacionados con la provisión, indicando los métodos a utilizar, manteniendo el individual y el general. Por su parte el párrafo 156 indica que: *“El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores”*

de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión". (Subrayado fuera de texto)

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 90468 DE ABRIL 13 DE 2007

TEMA: Bienes entregados en comodato

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
HECTOR VEGA DÍAZ
Jefe Oficina de Contabilidad
ALCALDÍA MUNICIPAL DE VALLEDUPAR

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20073-90468, en la cual solicita concepto sobre la aplicación de la Carta Circular 072 de 2006, en lo relacionado con los bienes entregados en comodato.

En su comunicación consulta sobre el procedimiento que debe llevarse a cabo y qué documento soporte se debe utilizar para eliminar los bienes entregados en comodato a la Policía Nacional, si las tarjetas de propiedad figuran a nombre de la alcaldía municipal de Valledupar, qué procedimiento debe llevarse a cabo y qué documento soporte debe utilizar la Policía Nacional para incorporar los bienes a su contabilidad, si las tarjetas de propiedad no están a nombre de ésta entidad.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al párrafo 165 del numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, en cual, en cuanto a las Propiedades, Planta y Equipo dispone que *"comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general".* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 193 del numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, con respecto al reconocimiento contable dispone que, *"Para los activos reclasificados contablemente, el reconocimiento se efectúa por el valor neto registrado en las cuentas de origen y están sometidos a los procesos de actualización que apliquen a los activos objeto de reclasificación".*

En ese orden de ideas, el tratamiento contable que se debe dar a los bienes que son entregados para el uso permanente a otras entidades del gobierno general sin contraprestación, el tratamiento contable consiste en que la entidad que entrega los bienes, los retira de su contabilidad mediante un débito a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, en la subcuenta correspondiente, y un crédito a las subcuentas que integran las cuentas 1605-Terrenos, 1610-Semovientes, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, Ductos y Túneles, 1650-Redes, Líneas y Cables, 1655-Maquinaria y Equipo, 1660-Equipo Médico y Científico, 1665-Muebles, Enseres y Equipo de Oficina, 1670-Equipos de Comunicación y Computación, 1675-Equipos de Transporte, Tracción y Elevación y 1680-Equipos de Comedor, Cocina, Despensa y Hotelería, según corresponda.

De manera simultánea, deberá realizar, para efectos de control, un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891518-Bienes Entregados a Terceros.

Ahora bien, respecto al documento soporte, el párrafo 337 del numeral 2.9.2.1 del Plan General de Contabilidad de Pública, respecto a los soportes de contabilidad, dispone que *"comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivar y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos."* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 338 del numeral 2.9.2.1 del Plan General de Contabilidad Pública, respecto a los tipos de soportes de contabilidad, dispone que *"Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los*

producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad". (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, el documento soporte para el reconocimiento contable que se debe dar a los bienes que son entregados para el uso permanente a otras entidades del gobierno general sin contraprestación, corresponde al acto administrativo de carácter externo en el cual se describa claramente la transacción realizada.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. El tratamiento contable que se debe dar a los bienes entregados a otras entidades del gobierno general para el uso permanente sin contraprestación, consiste en que la entidad que los entrega los retira de su contabilidad mediante un débito a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL en la subcuenta correspondiente, y un crédito a las subcuentas que integran las cuentas 1605-Terrenos, 1610-Semovientes, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, Ductos y Túneles, 1650-Redes, Líneas y Cables, 1655-Maquinaria y Equipo, 1660-Equipo Médico y Científico, 1665-Muebles, Enseres y Equipo de Oficina, 1670-Equipos de Comunicación y Computación, 1675-Equipos de Transporte, Tracción y Elevación y 1680-Equipos de Comedor, Cocina, Despensa y Hotelería.

Simultáneamente, deberá realizar un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891518-Bienes Entregados a Terceros.

2. Para efectos de soportar el reconocimiento contable de los bienes que son entregados para el uso permanente de parte de una entidad del gobierno general a otras entidades del gobierno general sin contraprestación, corresponde al acto administrativo de carácter externo en el cual se describa claramente la transacción realizada.

En lo 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 90797 DE ABRIL 18 DE 2007

TEMA: Retiro de saldos de deudores considerados como incobrables

SUBTEMA: Requisitos y procedimientos para el retiro

Doctor
CÉSAR DÍAZ GUERRERO
Subdirector Administrativo y Financiero
COMISIÓN NACIONAL DE TELEVISIÓN
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20073-90797, en la cual solicita concepto sobre los requisitos a cumplir y el procedimiento a aplicar para el retiro de los saldos de deudores por considerarse incobrables.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta debemos remitirnos al párrafo 154 del numeral 2.9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual respecto a la provisión, establece que *“Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del periodo contable”*.

De otra parte, en el numeral 2.1.2 del Plan General de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las dinámicas y descripciones, en lo concerniente a la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, dispone que esta cuenta se acredita con:

- 1- *El valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.*
- 2- *El valor de las cuentas por cobrar castigadas por incobrables una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplido los requisitos pertinentes.*
- 3- *El menor valor originado por diferencia en cambio.*
- 4- *El valor de las devoluciones, rebajas y descuentos.*

En lo relacionado con la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR), dispone que se debita con:

- 1- El valor de los deudores que se castiguen por incobrables una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplido los requisitos pertinentes.
- 2- *El valor de los ajustes por provisiones en exceso.*
- 3- *El valor de la disminución de la provisión al desaparecer la causa que la originó.*

En ese orden de ideas, para efectos del retiro de los saldos de deudores por considerarse incobrables, una vez sea expedido el acto administrativo mediante el cual se autoriza el retiro de las partidas, se debe proceder a la cancelación de los deudores, afectando directamente el valor de la provisión que había sido reconocido hasta el 100%, sin que se evidencie un efecto en el patrimonio de la entidad.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye que para efectos del retiro los saldos de deudores considerados como incobrables, se debe realizar el registro contable que consiste en cancelar el saldo del deudor contra el valor de la provisión que había sido reconocido hasta el 100%, sin que afecte el patrimonio de la entidad.

En lo 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 84996 DE ABRIL 23 DE 2007

TEMA: Bienes reparables

SUBTEMA: Alcance del concepto 200611-80998 del 13 de diciembre de 2006

Doctor
JAIME JEFFERSON PEÑA PINZON
Director Financiero
Ministerio de Defensa Nacional
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 200612-84996, en la cual solicita la reconsideración del concepto 200611-80998, sobre el reconocimiento de la inversión de recursos realizada en bienes reparables, teniendo en cuenta que se trata de erogaciones significativas para la entidad.

CONSIDERACIONES

La Contaduría General de la Nación mediante el concepto 200611-80998 de diciembre 13 de 2006, dirigido al Dr. José Iván Granada Jiménez, Gerente Proyecto SILOG del Ministerio de Defensa Nacional determinó que "*(...) 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". (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, dado que los elementos denominados reparables son parte de un bien registrado en las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, los cuales al momento de ser retirados del activo son reemplazados por otro elemento de similares características, con el fin de que el bien continúe en operación, las erogaciones en las que incurra la entidad para reparar este elemento deben registrarse en las respectivas cuentas de gastos.

Ahora bien, respecto a la propuesta de incorporar en los activos las partes reparadas, debe tenerse en cuenta que, de conformidad con reuniones sostenidas con funcionarios de la entidad, se estableció que los reparables se reciben y deben ser instalados en el menor tiempo posible para evitar perder las garantías. Por tanto, consideramos que no es pertinente que la entidad incorpore estos elementos en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, en la cual registra el stock de elementos nuevos adquiridos para reemplazar

las partes averiadas, puesto que el tiempo de permanencia de los bienes reparados es mínimo, lo cual no justifica que se afecte la situación contable de la entidad incorporándolos como activos, sino que se lleven como gasto, y se controlen en cuentas de orden.

CONCLUSIÓN

Este despacho reitera el concepto 200611-60998 de diciembre 13 de 2006, en el cual estableció el tratamiento contable de las partes que se desmontan de activos como equipos marítimos, terrestres o aeronáuticos retiradas del servicio y registradas en cuentas de orden.

Respecto a la propuesta de incorporar en los activos las partes reparadas, debe tenerse en cuenta que de conformidad con reuniones sostenidas con funcionarios de la entidad se estableció que los reparables se reciben y deben ser instalados en el menor tiempo posible para evitar perder las garantías. Por tanto, consideramos que no es pertinente que la entidad incorpore estos elementos en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS en la cual registra el stock de elementos nuevos adquiridos que sirven para reemplazar las partes averiadas, puesto que el tiempo de permanencia de los bienes reparados es mínimo, lo cual no justifica que se afecte la situación financiera de la entidad incorporándolos como activos, sino que se lleven como gasto, y se controlen en cuentas de orden.

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 88990 DE ABRIL 23 DE 2007

TEMA: Deudores

SUBTEMA: Clasificación y vencimientos de la cartera

Doctor
GONZALO M. GUTIERREZ DIAZ GRANADOS
Vicepresidente Financiero
Empresa Territorial para la Salud – ETESA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20073-88990 en la cual solicita que en adopción de la Ley de normalización de cartera, se le indiquen los parámetros para su clasificación en corriente y difícil recaudo, así como el momento en que se debe reclasificar el deudor principal a difícil recaudo. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 39 de la Ley 643 de 2001, crea *"la Empresa Industrial y Comercial del Estado del orden nacional, denominada Empresa Territorial para la Salud, Etesa, con personería jurídica, autonomía administrativa y capital independiente, vinculada al Ministerio de Salud, cuyo objeto es la explotación como arbitrio rentístico de los juegos definidos por esta ley como novedosos, los que en la misma expresamente se le asignen y los demás cuya explotación no se atribuya a otra entidad.*

El capital de la empresa estará constituido totalmente con bienes y fondos públicos, los productos de ellos, los derechos, tasas o retribuciones que perciban por las funciones o servicios, sus rendimientos y las contribuciones de destinación especial en los casos autorizados por la Constitución." (Subrayado fuera de texto)

Además, el artículo 39 de la ley en comento, señala que "(...) *La Empresa Territorial para la Salud (ETESA) originada en la asociación de los departamentos y el Distrito Capital, explotará los juegos promocionales en el ámbito nacional y autorizará su realización.*" (Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 222 de 2006, tiene aplicación a partir del 01 de enero de 2007. En cuanto a los procedimientos contables, para continuar con la actualización del Régimen, están siendo revisados y una vez se culmine este proceso se adoptarán mediante Resolución los cambios que sean necesarios. Por tanto, su consulta será resuelta en el contexto del Régimen de Contabilidad Pública.

De acuerdo con la caracterización del entorno del Sector Público Colombiano, señalada en el Régimen de Contabilidad Pública, el entorno económico *"se caracteriza según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas.*

23. Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se

caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa". (Subrayado fuera de texto)

La facultad que tiene ETESA para cobrar multas o imponer sanciones está determinada en el artículo 43 de la Ley 643 de 2001: "*Las empresas, sociedades o entidades públicas administradoras del monopolio de juegos de suerte y azar tienen amplias facultades de fiscalización para asegurar el efectivo cumplimiento de las obligaciones a cargo de los concesionarios o destinatarios de autorizaciones para operar juegos de suerte y azar.*" (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, el artículo 44 de la misma ley establece que las entidades públicas administradoras del monopolio podrán imponer las sanciones por evasión de los derechos de explotación. Además, señala que "*Las sanciones a que se refiere el presente artículo se impondrán sin perjuicio del cobro de las multas o la indemnización contemplada en la cláusula penal pecuniaria pactada en los contratos de concesión, cuando a ello hubiere lugar y sin perjuicio del pago total de los derechos de explotación adeudados*".

Con base en lo anterior, ETESA es una Empresa Industrial y Comercial del Estado que, desde el punto de vista del entorno económico, está considerada como una entidad de Gobierno General, al reconocer los derechos por explotación, imponer y cobrar multas y sanciones que la Ley le autoriza.

De otra parte, la Ley 1066 de 2006 sobre normalización de cartera pública, señala que los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de la cartera deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna. Esto significa que deben establecer las medidas administrativas tendientes al logro de tales objetivos, para lo cual el representante legal o máxima autoridad debe crear un reglamento interno de recaudo de cartera.

Para el efecto, mediante Resolución 70309 del 15 de febrero de 2007, ETESA expide el Reglamento Interno de Recaudo de Cartera que incluye los criterios para la clasificación y provisión de la cartera.

En este sentido, el artículo 49 de este reglamento determina "*Clasificación. La cartera sujeta al procedimiento de cobro coactivo se podrá clasificar como obligaciones recaudables y de difícil recaudo considerando la cuantía, antigüedad y naturaleza de la obligación, (...). Antigüedad: Aquellas obligaciones que registren hasta 360 días de mora serán clasificadas como cartera corriente y las que superen esta temporalidad, como cartera de dudoso recaudo.*" (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el artículo 50 establece el método y Criterio para la provisión, en este sentido estipula que *"La Empresa Territorial para la Salud –ETESA- empleará el método individual basado en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada una de las rentas por cobrar. La Vicepresidencia de Recaudos determinará los porcentajes y valores que considere no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido, es mayor esta probabilidad. Con base en estos valores calculados, se hará el ajuste correspondiente a la provisión."*

Ahora bien, el párrafo 156 del numeral 2.9.1.1.3 de la norma técnica de Deudores define que *"El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio."*

Acorde con la normativa señalada, las entidades que cumplan funciones propias de Gobierno General y registren deudores que no estén asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión, con independencia de la clasificación de la cartera para efectos de la gestión de cobro que deba adelantar la entidad.

CONCLUSIÓN

Desde el punto de vista del entorno económico referido en el Régimen de Contabilidad Pública, ETESA es una entidad contable pública de gobierno general. En consecuencia, los derechos de explotación de juegos de suerte y azar, las multas y sanciones que impone no son objeto de provisión, por tanto no procede la reclasificación del deudor principal a Deudas de Difícil Recaudo. Lo anterior no significa que la entidad clasifique la cartera para efectos de adelantar y garantizar las gestiones de cobro, atendiendo lo definido en la Ley de normalización de cartera.

Con respecto a los criterios referidos en la Resolución 70309 del 15 de febrero de 2007, relativa al Reglamento Interno de Recaudo de Cartera, y en concordancia con las normas técnicas contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, se recomienda revisar lo relativo a los métodos y criterios para la provisión de la cartera relacionadas con los derechos de explotación, multas y sanciones.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *"Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la*

administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad" (...) (subrayado fuera de texto).

CONCEPTO 90741 DE ABRIL 23 DE 2007

TEMA:

SUBTEMA:

Doctor
ANTONIO JIMENEZ LARRARTE
Gerente
ESE HOSPITAL SAN JERÓNIMO
Montería – Córdoba

ANTECEDENTES:

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20073-90741, en la cual se indica que en la estructura del Plan de Cuentas, en lo relacionado con las cuentas de la clase cero (0), específicamente en el grupo 03 del Presupuesto de Gastos de Funcionamiento, se advierte que en las cuentas 0320-GASTOS DE PERSONAL APROBADOS y 0325-GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN Y PRODUCCIÓN APROBADOS, no aparecen los conceptos a nivel de subcuentas de "pasivos exigibles vigencias expiradas" como sí están en el concepto de gastos generales y transferencias, y solicitan se le informe el tratamiento contable que debe ser aplicado para el registro de los montos que por estos conceptos quedaron de la vigencia 2006.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud es importante apoyarnos en las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería que en el párrafo 313 del Régimen de Contabilidad Pública establece: *"Noción. Las cuentas de presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución, y facilitando su seguimiento, evaluación y control"*.

Con lo anterior se quiere significar que estas cuentas recogen la información presupuestal que la entidad ha preparado y ejecutado sobre la base de las normas que le rigen, y es a partir de allí que deben revelar esa información en las cuentas habilitadas en la clase cero

(0). Ahora bien, si dentro de los conceptos habilitados en estas cuentas no aparece un concepto específico que sí está en el presupuesto de la entidad, deben realizar el respectivo registro en el concepto genérico que corresponda, o en el concepto de otros, si existe.

Es decir, para el caso de las vigencias expiradas lo primero que se debe tener en cuenta es si en el presupuesto aprobado para la entidad le fue autorizada una apropiación que se denomine vigencia expirada, por cumplir con los requisitos para ello, o simplemente corresponden a compromisos de la vigencia anterior, que se incorporan al presupuesto vigente en un rubro respectivo.

No es normal o frecuente que se presenten vigencias expiradas para los gastos de personal o gastos de comercialización y producción, por esa razón no están contemplados en las normas expedidas para el nivel nacional, como la Resolución 140 del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la cual fue la base para la incorporación de los conceptos dentro de los gastos de funcionamiento en las cuentas clase cero.

No obstante, si en el presupuesto de la entidad existen apropiaciones aprobadas de vigencias expiradas dentro de los gastos de personal o de comercialización y producción, estos valores se deben revelar en los conceptos de servicios personales, o de contribuciones inherentes a la nómina o de "otros", según corresponda el concepto, y a nivel de auxiliares, revelar que se trata de vigencia expirada.

CONCLUSIONES

En atención a lo expuesto, se concluye:

Si en el presupuesto aprobado para la entidad aparecen apropiaciones para vigencias expiradas dentro de los gastos de personal o de comercialización y producción, estos valores se deben revelar en los conceptos de servicios personales, o de contribuciones inherentes a la nómina o de "otros", según corresponda el concepto, y a nivel de auxiliares, revelar que se trata de vigencia expirada.

CONCEPTO 92040 DE ABRIL 23 DE 2007

TEMA: Propiedad, planta y equipo

SUBTEMA: Estimación de la vida útil

Doctora
ADRIANA JARAMILLO VÁSQUES

Gerente General (E)
Terminales de Transporte de Medellín S.A.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92040, mediante la cual solicita autorizar a la entidad a utilizar las siguientes vidas útiles para el cálculo de la depreciación de sus activos fijos:

1. Maquinaria, equipo y bienes muebles 10 años
2. Vehículos automotores y computadores 5 años
3. Inmuebles: Depreciar el saldo pendiente en el número de años faltantes para completar los 20 años de vida útil.

CONSIDERACIONES

El numeral 2.7.1.1.5 de las normas técnicas relativas a las propiedades, planta y equipo del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que *"La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse mediante criterios de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Para los activos considerados de menor cuantía debe calcularse su depreciación total en el período en el cual fueron adquiridos".* (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, la vida útil de un activo depreciable y el método de depreciación que será utilizado, debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio que se espera recibir del activo, y los factores de uso y/o avance tecnológico que puedan afectar la vida útil y el cálculo de la alícuota de depreciación.

CONCLUSIÓN

Con Base en las consideraciones, la entidad podrá definir la vida útil de los activos depreciables de acuerdo con el servicio esperado y las condiciones específicas del bien, ya sea porque considere que es mayor o menor, basada en circunstancias tales como características de fabricación, uso, deterioro, obsolescencia o avance tecnológico.

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

Estos cálculos son procesos internos de la entidad, basados en sus criterios y lineamientos.

Finalmente, 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 90153 DE ABRIL 27 DE 2007

TEMA: Activos

SUBTEMA: Reconocimiento de un banco de germoplasma

Doctor
GERARDO ANTONIO CELY SANTAFE
Director de Vigilancia Fiscal
Contraloría Delegada para el Sector Agropecuario
Contraloría General de la República
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20073-90153 en la cual consulta sobre el reconocimiento en el activo de un banco de germoplasma y si por las características especiales (duración de cuatro a cinco años) es sujeto de agotamiento (Sic).

Precisa la consulta que el Banco de germoplasma es una colección de material vegetal vivo en forma de semillas, resultante de las investigaciones adelantadas en gran parte con recursos del Fondo Nacional del Arroz. Adicionalmente, la CGR informa que el Fondo ha manifestado la dificultad para determinar su valor.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El Fondo Nacional del Arroz es una cuenta especial para el recaudo y manejo de los recursos provenientes de la Cuota de Fomento Arrocerero, cuya administración le corresponde a la Federación Nacional de Arroceros.

De conformidad con lo establecido en la Ley 101 de 1963, modificada por la Ley 67 de 1983, la cuota de fomento es una contribución obligatoria de carácter parafiscal, para ser utilizada en programas de beneficio del sector, en actividades que fundamentalmente apoyan la investigación y la comercialización del cultivo.

Teniendo en cuenta la especificidad técnica de la consulta, se solicitó aclaración telefónica al Dr. Miguel Diago- Subgerente Técnico del Fondo Nacional de Arroceros, quién informó lo siguiente:

El Banco de germoplasma es una colección de semillas que inicialmente fue entregada por el Centro de Investigación de Arroz Tropical-CIAT por convenio conjunto con el ICA, para investigación científica, con el objetivo de obtener variedades mejoradas.

Las variedades mejoradas son vendidas a bajos precios a la Federación, para que ésta continúe con el programa de investigación y las semillas puedan ser comercializadas.

El Instituto Colombiano Agropecuario-ICA, mediante Resolución, otorga al Fondo los derechos por las investigaciones de las variedades mejoradas, sin embargo no es fácil determinar el costo del derecho porque la variedad no tiene una vida definida por ser un proceso continuo. Además, porque el Fondo no persigue un beneficio económico, sino que los costos de investigación representan una retribución a la cuota arrocerera.

En primer lugar, sobre el tema objeto de consulta, la Contaduría General de la Nación se pronunció de acuerdo a la normativa aplicable hasta el 31 de diciembre de 2006, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública, mediante concepto número 55072 de 2004, relacionado con el reconocimiento de un banco de germoplasma de gusanos de seda, dirigido al Dr. Fernando Torres Castaño, director del Centro de Desarrollo Tecnológico de Sericultura-C.D.T.S, donde se concluyó que *"Si la entidad, como producto del desarrollo de su trabajo, relacionado con la investigación y el conocimiento técnico, ha formado un intangible que puede ser demostrado y valuado técnicamente, que represente un incremento patrimonial cierto, y se observe un aporte científico cierto, y se observe un aporte científico propio que deba darse a conocer, puede ser reconocido y revelado en la cuenta del activo 1970-INTANGIBLES y como contrapartida la cuenta 3237-SUPERÁVIT POR FORMACIÓN DE INTANGIBLES. "*

En el contexto del Régimen de contabilidad Pública, que tiene aplicación desde el 01 de enero de 2007, el numeral 2.7 contiene las características cualitativas de la información

contable pública, que constituyen los atributos y restricciones esenciales que identifican la información contable permitiendo diferenciarla de otro tipo de información.

En este sentido, a continuación se señalan las siguientes características:

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

RELEVANCIA. *(...) En la información contable pública, por su condición de bien público, la relevancia procura un equilibrio entre niveles de oportunidad, materialidad y universalidad.*

Universalidad. La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, con independencia de que la relación costo-beneficio implique agregar partidas para su reconocimiento. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública". (Subrayado fuera de texto)

Además, el Régimen de Contabilidad Pública contiene el numeral 2.9.1 que desarrolla las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, y precisa los criterios que deben tenerse en cuenta al preparar y presentar la información financiera, económica, social y ambiental.

En este sentido, el párrafo 126 contenido en el numeral 2.9.1 establece que *"Para el registro y comparación en el tiempo, la información reportada por el SNCP debe considerar mediciones apropiadas a las características y circunstancias que dan origen a las diferentes transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública. El registro adecuado de los hechos permite reconocer y revelar a través de los estados contables la situación, los resultados y la capacidad de servicio o generación de flujos de fondos de la entidad contable pública en forma confiable, durante el periodo contable."* (Subrayado fuera de texto)

Adicionalmente, para atender las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, señala entre otras condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, *"Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos."* (Subrayado fuera de texto)

Desde la observancia de los Principios de Contabilidad Pública, contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública, teniendo en cuenta que éstos constituyen macrorreglas que rigen el proceso para la generación de información, es importante señalar los siguientes:

Medición. *Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. (...). Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas.*

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

Revelación. *"(...) la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados... debe ser revelada por medio de notas." (Subrayado fuera de texto)*

En este contexto, el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública debe atender las características de la información contable pública, en el sentido en que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos o cuantitativos físicos. Además, atendiendo el principio de prudencia, para reconocer y revelar de manera confiable un hecho se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos.

El Régimen Contabilidad Pública define a los activos como "*recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...) Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos.*

Asimismo, señala los criterios para el reconocimiento de un activo intangible desarrollados en el párrafo 190: "*Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.*" (Subrayado fuera de texto)

De lo anterior se colige que, el Banco de Germoplasma, es un recurso tangible que tiene el Fondo Nacional del Arroz pero que no puede cuantificarse monetariamente, por tanto debe ser controlado en términos cualitativos o cuantitativos físicos y revelarse en Notas a los Estados Contables.

Ahora bien, los costos incurridos en la investigación o desarrollo de nuevas variedades de semillas, para registrarse como un activo intangible, son condiciones indispensables que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios; así como identificarse, controlarse y generar beneficios económicos futuros. Condiciones que no se cumplen, en consecuencia tales costos deben ser reconocidos como gastos.

Con respecto al concepto número 55072 expedido en el año 2004, sobre el reconocimiento de un banco de germoplasma de gusanos de seda, es preciso dar alcance en el sentido que la conclusión se refiere a los posibles derechos derivados de la investigación y no al banco de germoplasma como un conjunto o colección de líneas puras. Además porque se adicionan nuevos criterios en el Régimen de Contabilidad Pública para el registro de intangibles.

CONCLUSIÓN

De la normativa señalada se concluye que, el banco de germoplasma entendido éste como una colección de semillas mejoradas o cruzadas, no debe reconocerse como un activo en los Estados Contables del Fondo Nacional del Arroz, si se advierte que el valor de estos recursos no pueden medirse confiablemente en términos monetarios y no se espera obtener beneficios económicos futuros, sino beneficios para el sector arrocero. Para este caso, la entidad debe establecer los controles administrativos tendientes a la conservación y guarda de las semillas contenidas en el Banco y revelar en Notas a los Estados Contables sus variedades y cantidades.

Atendiendo los criterios definidos para el registro de un activo intangible contenidos en la norma técnica de los Otros Activos, el costo de las investigaciones incurridas en la obtención de nuevas variedades, deben reconocerse como un gasto. En este sentido, tales costos en función del cometido estatal del Fondo, corresponden a la retribución a los productores de arroz por la cuota arrocera.

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

CONCEPTO 92326 DE ABRIL 27 DE 2007

TEMA: Responsabilidades

SUBTEMA: Procedimiento Contable

Doctor
ISMAEL ALFONSO BERNAL B.
Subdirector Administrativo y Financiero
Corporación Autónoma Regional del Guavio

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92326, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

- ¿Cuál es el procedimiento contable a seguir, cuando al practicar una toma física de inventarios o prueba selectiva, se presentan faltantes de bienes en servicio o en bodega?
- ¿Cuál es el procedimiento contable a seguir para aquellos bienes perdidos que estaban a cargo de funcionarios que ejercen gestión fiscal y aquellos que no la ejercen?
- Cuando se procede a la baja correspondiente de aquellos bienes perdidos que se encontraban en servicio, ¿es necesario trasladarlos a la cuenta de bienes no explotados?
- ¿Qué información se le debe enviar a la Contraloría General de la República para que adelante la investigación correspondiente y así procedan a adelantar los juicios fiscales correspondientes?

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS en el siguiente sentido: *Representa el valor de los gastos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública.*

También, describe la cuenta 1470-DEUDORES como: *Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.*

Respecto a la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES expresa: *Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad o no, de las personas involucradas en el proceso.*

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que los bienes del Estado deben estar asegurados de conformidad con las disposiciones legales, el retiro de los bienes perdidos o destruidos total o parcialmente debe efectuarse por su valor en libros, debitando la subcuenta 147079-INDEMNIZACIONES, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor reconocido por las aseguradoras.

Es de anotar que si el valor de la indemnización es inferior al valor en libros, la diferencia se reconoce debitando la subcuenta 581006-PÉRDIDAS EN SINIESTROS, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS. En caso contrario, se acredita la subcuenta 481049-INDEMNIZACIONES, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Ahora bien, en caso de iniciar un proceso de responsabilidad interno, o por parte de la autoridad competente, la entidad debe afectar la subcuenta correspondiente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y como contrapartida la subcuenta 891521-RESPONSABILIDADES.

Si como resultado del proceso se expide un fallo con responsabilidad fiscal por parte de la autoridad competente, se cancelan las cuentas de orden y se reconoce la cuenta por cobrar en la subcuenta 147084-RESPONSABILIDADES FISCALES y como contrapartida la subcuenta 481050-RESPONSABILIDADES FISCALES.

De otra parte, el PGCP señala que la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS *"Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal"*. En este sentido, la cuenta 1637- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, es utilizada para registrar los bienes que posee la entidad y que no están siendo utilizados en desarrollo de su cometido estatal; situación que es distinta a la pérdida de los activos, toda vez que en este caso deben retirarse de la contabilidad, por tanto, no es posible afectar esta cuenta con el valor de los bienes que se encontraban en servicio y que se han perdido.

Finalmente, con respecto a la información que debe enviar a la Contraloría General de la República para que se adelante la investigación correspondiente, me permito manifestarle que 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, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

De otra parte, el artículo 25 del código contencioso administrativo, respecto de las consultas a las autoridades, establece que *"deben tener relación con la materia a su cargo"*.

Este despacho se abstiene de responder su consulta ya que no es competencia de la Contaduría General de la Nación emitir concepto sobre la información que se debe enviar a las entidades de control para que se adelanten las investigaciones correspondientes, por lo cual se da traslado a la Contraloría General de la República, por ser de su competencia este tema

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que los bienes del Estado deben estar asegurados de conformidad con las disposiciones legales, el retiro del equipo de transporte debe efectuarse por su valor en libros, debitando la subcuenta 147079-INDEMNIZACIONES, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor reconocido por las aseguradoras.

Es de anotar que si el valor de la indemnización es inferior al valor en libros, la diferencia se reconoce debitando la subcuenta 581006-PÉRDIDAS EN SINIESTROS, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS. En caso contrario, se acredita la subcuenta 481049-INDEMNIZACIONES, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

En caso de iniciar un proceso de responsabilidad interno o por parte de la autoridad competente, la entidad debe afectar la subcuenta correspondiente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y como contrapartida la subcuenta 891521-RESPONSABILIDADES. Si como resultado del proceso se expide un fallo con responsabilidad fiscal por parte de la autoridad competente, se cancelan las cuentas de orden y se reconoce la cuenta por cobrar en la subcuenta 147084-RESPONSABILIDADES FISCALES y como contrapartida la subcuenta 481050-RESPONSABILIDADES FISCALES.

Finalmente, 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 92375 DE ABRIL 27 DE 2007

TEMA: Cuentas de Presupuesto y Tesorería

SUBTEMA: Plan Plurianual de Inversiones

Doctora
JULIA ALZATE DE CASTAÑO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el con el expediente 20074-92375 en la cual solicita que se le indique el procedimiento contable a realizar con los saldos que aparecen en los Estados Contables con corte a diciembre 31 de 2006 en las cuentas de los grupos 07, 08 y 09 relacionadas con el Plan Plurianual de Inversiones.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud es necesario tener en cuenta las siguientes consideraciones:

La norma técnica del PGCP vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 en relación con las cuentas de Planeación y Presupuesto indicaba: *"(...) El proceso de cierre de las cuentas de planeación debe realizarse al terminar la vigencia del plan de desarrollo de la Nación o de la entidad territorial respectiva"*. Para el caso de las entidades nacionales que ejecutan el Plan Nacional de Desarrollo "Hacia un Estado Comunitario", se entiende que debieron realizar el cierre de estas cuentas a 31 de diciembre de 2006, por cuanto su vigencia era precisamente hasta el final de este año.

De otra parte, y dado que a partir del nuevo Régimen de Contabilidad Pública – RCP, vigente a partir del 2007, se estableció la eliminación de las cuentas que registraban la ejecución del Plan Plurianual de Inversiones del Plan de Desarrollo, se debe entender que estas cuentas deben cerrarse al final de la vigencia del año 2006, y no serán objeto de homologación por cuanto desaparecieron de la estructura del Catálogo General de Cuentas.

En las dinámicas de estas cuentas, vigentes hasta el 2006, se establecía la forma de cerrarse o cancelar los saldos. Para los grupos 08 y 09 se determinaba, en términos generales, que este proceso se realiza con un registro contrario al saldo de estas cuentas,

es decir un registro crédito, y con débito a las cuentas del grupo 07. De esta forma todas las cuentas quedaban automáticamente en ceros.

El nuevo RCP establece que a partir del año 2007 en las cuentas de Presupuesto y Tesorería se lleve básicamente el registro de la ejecución presupuestal anual, y a nivel de la inversión se controla específicamente el POAI (Plan Operativo Anual de Inversiones), que se incorpora al presupuesto a través de los Gastos de Inversión.

CONCLUSIONES

En atención a lo expuesto, se concluye:

Teniendo en cuenta que a partir del nuevo Régimen de Contabilidad Pública – RCP, vigente a partir del 2007, se estableció la eliminación de las cuentas que registraban la ejecución del Plan Plurianual de Inversiones del Plan de Desarrollo, se debe entender que estas cuentas deben cerrarse al final de la vigencia del año 2006, de acuerdo con las dinámicas establecidas para ello, y no serán objeto de homologación por cuanto desaparecieron de la estructura del Catálogo General de Cuentas.

El nuevo RCP establece que a partir del año 2007 en las cuentas de Presupuesto y Tesorería se registre básicamente la ejecución presupuestal anual, y a nivel de la inversión se controla específicamente el POAI (Plan Operativo Anual de Inversiones), que se incorpora al presupuesto a través de los Gastos de Inversión.

Finalmente, 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 86171 DE MAYO 4 DE 2007

TEMA: Presentación de la información contable

SUBTEMA: Manejo de auxiliares

Doctora
LUZ DARY ORTIZ AGUDELO
Contralora Auxiliar de Recursos Financieros y Jurisdicción Coactiva
Contraloría General de Antioquia
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20071-86171, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

La Contraloría General de Antioquia maneja el sistema Kactus, en el cual se identifica cada funcionario con los diferentes conceptos de pago.

A nivel contable registra en forma global, a través del NIT de la entidad, todos los gastos de la nómina en forma quincenal con las deducciones respectivas.

La identificación del tercero con el NIT de la entidad en los estados financieros se determina con base en el soporte de cada gasto reflejado en la nómina definitiva y el sistema reporta en forma acumulada todo lo pagado a cada funcionario, dado que si se efectúa el registro uno a uno y por cada concepto, el volumen de registros a nivel auxiliar sería significativo.

Por tanto, respecto a los gastos de nómina, ¿se debe llevar la causación del gasto por cada funcionario?, o ¿la nómina definitiva sirve como documento fuente para respaldar los estados financieros respecto de los diferentes conceptos de gasto de nómina llevada al NIT de la entidad?.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos a los siguientes párrafos del numeral 2.9.2 Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad:

“337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones,

hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad”.

“342. (...) Los libros de contabilidad se clasifican en principales y auxiliares. (Subrayado fuera de texto)

343. Los libros de contabilidad principales son el Diario y el Mayor, los cuales presentan en forma resumida los registros de transacciones, hechos y operaciones. El Libro Diario presenta en los movimientos débito y crédito de las cuentas, el registro cronológico y preciso de las operaciones diarias efectuadas, con base en los comprobantes de contabilidad. Por su parte, el Libro Mayor contiene los saldos de las cuentas del mes anterior, clasificados de manera nominativa según la estructura del Catálogo General de Cuentas; las sumas de los movimientos débito y crédito de cada una de las cuentas del respectivo mes, que han sido tomadas del Libro Diario; y el saldo final del mismo mes. (...)

344. Los libros de contabilidad auxiliares contienen los registros contables indispensables para el control detallado de las transacciones y operaciones de la entidad contable pública, con base en los comprobantes de contabilidad y los documentos soporte. (Subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas, la nómina constituye documento soporte para adelantar los registros contables de los diferentes pagos realizados a los funcionarios de la entidad.

De otra parte, el párrafo 414 del Plan General de Contabilidad Pública, relacionado con la estructura y descripciones de las Clases, establece que *“(...) Las clases se desagregan en grupos; a su vez los grupos se desagregan en cuentas y estas últimas en subcuentas, las cuales están contenidas en el manual de procedimientos. Las subcuentas se desagregan en auxiliares de acuerdo con las necesidades específicas de la entidad contable pública o de determinados usuarios de la información.”* (Subrayado fuera de texto)

Por tanto, el PGCP establece que las entidades deben registrar su información a nivel de subcuenta y podrán habilitar niveles auxiliares para atender sus necesidades específicas en materia de registro.

CONCLUSIÓN

1. Para el registro de las transacciones y operaciones, el PGCP establece que las entidades contables públicas deben registrar su información a nivel de subcuenta y podrán habilitar niveles auxiliares en función de las necesidades específicas de registro.

2. El documento de nómina constituye soporte para efectuar el registro contable de las transacciones y operaciones relacionadas con el pago de nómina a los funcionarios de la entidad.

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 91038 DE MAYO 7 DE 2007

TEMA: Ingresos

SUBTEMA: Homologación Fondos Especiales

Doctor
CARLOS JULIO RAMIREZ GUERRERO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20073-91038 en la cual solicita aclaración para el registro de los Fondos Especiales, en especial el relativo a los Fondos Internos del Ministerio de Defensa, toda vez que estas cuentas se eliminaron del Catálogo General de Cuentas a partir de la expedición del Régimen de Contabilidad Pública. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

En relación con los Fondos Especiales, el artículo 30 del Estatuto Orgánico del Presupuesto define los Fondos Especiales en el siguiente sentido: *"Constituyen fondos especiales en el orden nacional, los ingresos definidos en la ley para la prestación de un servicio público específico, así como los pertenecientes a fondos sin personería jurídica creados por el legislador"*

De otra parte, el numeral 2.9.1.4.1 del Régimen de Contabilidad Pública, contiene la norma técnica de ingresos, que los define como *"los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario. (...)"*

Los ingresos se revelan atendiendo el origen de los mismos, como el poder impositivo del Estado, el desarrollo de operaciones de producción y comercialización de bienes y prestación de servicios; las relaciones con otras entidades del sector público, y la ocurrencia de eventos complementarios y vinculados a la operación básica o principal, así como los de carácter extraordinario. Se clasifican en ingresos fiscales, venta de bienes y servicios, transferencias, recursos de los fondos de las entidades administradoras de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos". (Subrayado fuera de texto)

Además, la Carta Circular 069 de 2006, que reglamenta las instrucciones para el reconocimiento y revelación de los recursos de los Fondos Especiales, establece que *"Considerando que fueron eliminadas las cuentas 1404 y 4120-FONDOS ESPECIALES, los derechos e ingresos de estos Fondos deberán registrarse de acuerdo con su naturaleza, utilizando para el efecto la estructura de cuentas de activo e ingreso que correspondan, del Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP(...)"*.

Así mismo, dado que las normas de creación de los Fondos Especiales exigen el manejo de cuentas separadas para efectos del registro de las operaciones, se utilizará la estructura de cuentas del CGC, de tal forma que permita generar una contabilidad separada del Fondo, con el fin de garantizar el control de los recursos de destinación específica. Lo anterior, sin perjuicio de que en cada corte trimestral la información del Fondo sea agregada a la de la entidad que lo administra." (Subrayado fuera de texto)

Los Fondos Internos del Ministerio de Defensa están reglamentados por el Decreto 2350 de 1971 y Decreto 732 de 1979 y comprenden los ingresos por el derechos de matrículas y otros ingresos académicos de los liceos, colegios regionales e institutos de formación y capacitación regional; y los ingresos por la venta de productos agrícolas, confecciones en los talleres de intendencia, alquiler de polígonos, derechos de faros y boyas y contratos interadministrativos con ECOPETROL para la vigilancia y protección de las instalaciones de exportación, extracción y distribución de petróleo crudo.

Bajo este contexto, los ingresos que presupuestalmente están definidos como Fondos Especiales deben ser registrados atendiendo los hechos o transacciones que los originan, en cuentas separadas, con independencia de la clasificación presupuestal.

Para el efecto, el Catálogo General de Cuentas contiene el Grupo 41-INGRESOS FISCALES que representan *"los recursos que percibe la entidad contable pública a través de la aplicación de las leyes que sustentan el cobro de impuestos, tasas, rentas parafiscales y otros, derivados del poder impositivo del Estado, obtenidos en desarrollo de sus funciones de cometido estatal"*.

Asimismo, El Grupo 42-VENTA DE BIENES que contiene *"los ingresos obtenidos por la entidad contable pública provenientes de la comercialización de bienes elaborados o producidos, o de mercancías adquiridas, en desarrollo de las actividades ordinarias."*

Además, el Catálogo General de Cuentas contiene el Grupo 43- VENTA DE SERVICIOS que incluye *"las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la entidad contable pública provenientes de la comercialización de servicios en desarrollo de las actividades ordinarias"*.

Con respecto a las cuentas que debe utilizar una institución educativa para registrar sus ingresos, el Catálogo General de Cuentas incorpora la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS que registra *"el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de educación."* Esta cuenta contiene la desagregación en las subcuentas que identifican el nivel de educación formal en superior formación técnica, superior formación tecnológica, superior formación profesional, superior postgrados.

CONCLUSIÓN

Los Fondos Internos son una cuenta especial administrada por el Ministerio de Defensa, que desarrolla actividades que le permiten obtener ingresos por multas, sanciones, actividades de comercialización de bienes y prestaciones de servicios; los cuales se registran, atendiendo el origen de los mismos, en las subcuentas y cuentas de los grupos 41-INGRESOS FISCALES, 42-VENTA DE BIENES o 43-VENTA DE SERVICIOS, definidas en el Catálogo General de Cuentas, con los correspondientes costos asociados.

Con respecto a los ingresos de institución educativa de tipo militar que usted refiere en su consulta, se registran en la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS, subcuenta que corresponda de acuerdo al nivel de educación de los servicios prestados.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *"Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se*

traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad" (...) (subrayado fuera de texto).

CONCEPTO 86512 DE MAYO 11 DE 2007

TEMA: Normas técnicas relativas a la propiedad, planta y equipo

SUBTEMA: Reconocimiento de amortización en los semovientes

Doctora
MARTHA MARULANDA RENDON
Jefa Sección Contabilidad
UNIVERSIDAD DE ANTIOQUIA
Medellín, Antioquia

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20071-86512, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable que se debe dar al reconocimiento de la amortización de los semovientes.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, el párrafo 172 del numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, respecto a la amortización de los semovientes, dispone que *"El valor de los semovientes y de las plantaciones agrícolas se amortizará durante el lapso que se considere como ciclo productivo, de acuerdo con métodos de reconocido valor técnico. El reconocimiento de la amortización en las entidades contables públicas del gobierno general afecta directamente el patrimonio, excepto para los semovientes y plantaciones agrícolas asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo"* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 295 del numeral 2.9.1.4.4 del Plan General de Contabilidad Pública, define los costos producción como las *"las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están*

asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables”.

Por su parte, el párrafo 296 del mismo numeral, define el concepto de servicio individualizable, como aquel que *“ es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos”.*

Así las cosas, tal como lo plantea la norma técnica relativa a la propiedad, planta y equipo, el tratamiento contable de la amortización de los semovientes, corresponde a un crédito a la subcuenta 168601- Semovientes de la cuenta 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR) y como contrapartida, un débito a las correspondientes subcuentas de las cuentas relativas a los costos de educación superior, en el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, por tratarse la Universidad de Antioquia de una entidad de Gobierno General que debe asociar la utilización de sus activos a la prestación de servicios individualizables.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye que para efectos del reconocimiento de la amortización de los semovientes, por tratarse la Universidad de Antioquia de una entidad de Gobierno General, que debe asociar la utilización de sus activos a la prestación de servicios individualizables, el tratamiento contable corresponde a un crédito a la subcuenta 168601- Semovientes de la cuenta 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR) y como contrapartida un débito a la correspondiente subcuentas de las cuentas relativas a los costos de educación superior, en el grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS.

En lo 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 92357 DE MAYO 15 DE 2007

TEMA: Cuentas de Presupuesto y Tesorería

SUBTEMA: Manejo administrativo de las cuentas Clase Cero

Brigadier General
RICARDO ANTONIO VARGAS BRICEÑO
Jefe Logístico Ejército
Fuerzas Militares de Colombia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92357 en la cual solicita que se conceptúe si es viable o no que la elaboración de las cuentas de planeación y presupuesto se puedan seguir presentando de manera centralizada y no individualizada, teniendo en cuenta que el ente público contable es el Ministerio de Defensa Nacional (sic).

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud es necesario tener en cuenta las siguientes consideraciones:

La norma técnica del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, en relación con las cuentas de Planeación y Presupuesto, indicaba: *"(...) El registro de las cuentas de presupuesto debe realizarse y controlarse periódicamente, de acuerdo con los recursos técnicos con que cuente la entidad, sin perjuicio de que en las fechas de cierre mensual esta información esté actualizada"*.

Además, el anterior PGCP al determinar las características del sector público colombiano definía: *"El ente contable público, se define en función de la unidad básica, entendiendo por ésta la mínima instancia establecida por el sistema, para efectos del proceso de consolidación contable"*.

En el párrafo 34 del Régimen de Contabilidad Pública – RCP vigente a partir del año 2007 en relación con la Entidad Contable Pública establece que: *"(...) la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica y/o administrativa y/o económica, que desarrolla funciones de cometido estatal, (...). En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expedida el Contador General de la Nación"*.

Por su parte, en el numeral 2.9.1.6 relacionado con las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, en el párrafo 317 indica: *“El reconocimiento de estas cuentas debe realizarse y controlarse, garantizando que toda la información sea incorporada al sistema contable de la entidad contable pública atendiendo las fechas de corte para presentación de información a la Contaduría General de la Nación”*.

Con lo anotado en los párrafos anteriores se quiere señalar que el manejo y la forma de atender la obligación de revelar la información relacionada con el proceso presupuestal a través de las cuentas de la clase cero de Presupuesto y Tesorería, es una decisión eminentemente administrativa, es decir, considera la Contaduría General de la Nación que en aquellas entidades contables públicas que están organizadas por seccionales o unidades como el Ministerio de Defensa Nacional, pueden disponer internamente el registro de la ejecución en forma centralizada o individualizada. Lo importante en materia contable es que los informes a presentar a las instancias que correspondan, contengan la totalidad de las transacciones realizadas por el ente contable público durante el periodo objeto de reporte, con independencia de la forma como internamente se lleve la contabilidad, la cual, en todo caso debe estar integrada en el ente contable público para producir los estados, informes y reportes contables.

CONCLUSIONES

En atención a lo expuesto, se concluye:

El manejo y la forma de atender la obligación de revelar la información relacionada con el proceso presupuestal a través de las cuentas de la clase cero de Presupuesto y Tesorería, es una decisión que corresponde a la administración del ente público, es decir, la Contaduría General de la Nación considera que en aquellas entidades contables públicas que están organizadas por seccionales o unidades como el Ministerio de Defensa Nacional, pueden disponer internamente el registro de la ejecución en forma centralizada o individualizada. Lo importante en materia contable es que los informes a presentar a las instancias que correspondan, contengan la totalidad de las transacciones realizadas por el ente contable público durante el periodo objeto de reporte, con independencia de la forma como internamente se lleve la contabilidad, la cual, en todo caso debe estar integrada en el ente contable público para producir los estados, informes y reportes contables.

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 93610 DE MAYO 16 DE 2007

TEMA: Documento soporte

SUBTEMA: Validez del informe de ejecución

Doctor
ALFONSO SANTOS ARIAS
Coordinador grupo de Gestión Financiera y Contable
Ministerio del Interior y de Justicia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20075-93610, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

El Ministerio celebra contratos de fiducia con diferentes entidades fiduciarias, cuyos pagos se registran en la subcuenta 142514-ENCARGOS FIDUCIARIOS con contrapartida en la subcuenta de bancos. Los registros se vienen realizando de acuerdo con los conceptos 22703 y 7404 del 26 de diciembre de 2002 y mayo 24 de 2002, respectivamente, emitidos por la Contaduría General de la Nación.

De acuerdo con lo establecido en el contrato, la fiduciaria envía al Ministerio los informes de ejecución debidamente firmados, los cuales son revisados y conciliados por el supervisor del contrato. El área contable del Ministerio amortiza dichos depósitos tomando como soporte los informes de ejecución.

Los soportes originales de los pagos realizados con cargo a la fiducia reposan en la entidad, y en el área ejecutora de los recursos reposan copias de los soportes con los cuales el supervisor revisa los informes y remite al área contable del Ministerio los informes de ejecución.

Teniendo en cuenta lo anterior, ¿el informe de ejecución es válido para realizar el registro de amortización de los convenios?.

CONSIDERACIONES

El artículo 2° 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 4° 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.

De otra parte, es necesario remitirnos a los siguientes párrafos del numeral 2.9.2 Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad:

"337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos. (Subrayado fuera de texto)

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad".

En este orden de ideas, el informe de ejecución constituye documento soporte idóneo para adelantar los registros contables derivados de la amortización de los encargos fiduciarios.

Finalmente, es preciso aclarar que con la adopción del Régimen de Contabilidad Pública a partir del 1 de enero de 2007, mediante Resolución 222 de 2006, el código de la subcuenta 142514-ENCARGOS FIDUCIARIOS fue modificado por el 142401. En este sentido, la descripción de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN establece que "Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable

pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades.

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

CONCLUSIÓN

Considerando que los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos indispensables para realizar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas, el informe de ejecución, relacionado con los contratos entre la entidad y las fiduciarias, constituye documento soporte válido e idóneo para adelantar los registros contables derivados de la amortización de los encargos fiduciarios.

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 76936 DE MAYO 17 DE 2007

TEMA: Bienes pendientes de legalizar

SUBTEMA: Tratamiento Contable

Doctora
CLAUDIA CLEOFÉ CALDERA MIRANDA
Contador
Alcaldía Municipal
Planeta Rica, Córdoba

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200610-76936, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. La entidad posee gran cantidad de bienes inmuebles que fueron detectados después de hacer una exploración exhaustiva de documentos. Algunos de estos bienes no poseen escritura pública, pero fueron identificados completamente y se les elaboró el levantamiento topográfico y los respectivos avalúos. Los documentos fueron enviados a la oficina de instrumentos públicos para su respectiva legalización, pero no se han recibido las escrituras de constitución. Por tanto, ¿pueden incluirse estos bienes en la contabilidad del Municipio, teniendo en cuenta que están completamente identificados?.
2. En la contabilidad se encuentran reflejados bienes inmuebles que fueron registrados en su momento con base en los soportes de los respectivos contratos, actas y órdenes de pago, pero sobre los cuales no se ha adelantado la respectiva legalización de escrituras. ¿Deben retirarse estos bienes de la contabilidad o deben permanecer, considerando que existen los soportes?.

CONSIDERACIONES

Su consulta se resuelve en el contexto del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 222 de 2006.

El numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, relacionado con las Propiedades, planta y equipo, expresa:

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

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que permitan una medición confiable. Para establecer el costo de reposición pueden emplearse avalúos o precios de referencia, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos, debiendo realizar para el efecto los respectivos avalúos técnicos, de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización o venta, se reconocerán como un mayor valor del mismo”.

“169. 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 al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse mediante criterios de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente. Para los activos considerados de menor cuantía debe calcularse su depreciación total en el período en el cual fueron adquiridos.

170. Por regla general, el reconocimiento de la depreciación afecta el gasto o costo, según corresponda. No obstante, tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, dicho reconocimiento afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo”.

Por su parte, la descripción de la cuenta 1605-TERRENOS establece que *“Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1682-Propiedades de Inversión, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado”.

La descripción de la cuenta 1640-EDIFICACIONES determina que *“Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las edificaciones para el uso permanente recibidas sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 1615-Construcciones en Curso, 1637-Propiedades, Planta y Equipo no Explotados, 1682-Propiedades de Inversión, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado, 3255-Patrimonio Institucional Incorporado, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago y 1941-Bienes Adquiridos en Leasing Financiero”.

En dichas cuentas existen las subcuentas 160504-TERRENOS PENDIENTES DE LEGALIZAR y 164027-EDIFICACIONES PENDIENTES DE LEGALIZAR, respectivamente, en las cuales deben registrarse los bienes que se encuentren en proceso de legalización y sobre los

cuales no se presente discusión alguna sobre su propiedad por parte de la entidad contable pública.

A su vez, la descripción de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO establece que *“Representa el valor de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas, los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general y los bienes pendientes de legalizar. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.*

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

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las obligaciones recibidas.*
- 2- La reclasificación de los bienes y derechos recibidos, a la cuenta 3105-Capital Fiscal, al inicio del período contable, excepto los bienes pendientes de legalizar y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación.*
- 3- La reclasificación de la subcuenta 312530-Bienes Pendientes de Legalizar a la subcuenta 312525-Bienes, una vez legalizada la transferencia de la propiedad.*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos recibidos.*
- 2- La reclasificación de las obligaciones recibidas a la cuenta 3105-Capital Fiscal, al inicio del período contable”.*

En este sentido, el registro de los bienes que requieran ser incorporados, y que se encuentren en proceso de legalización, debe afectar la subcuenta 312530-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR.

CONCLUSIÓN

1. En el caso de los bienes debidamente identificados que no se encuentren registrados en la contabilidad, la entidad debe adelantar su incorporación afectando las subcuentas 160504-TERRENOS PENDIENTES DE LEGALIZAR y/o 164027-EDIFICACIONES PENDIENTES DE LEGALIZAR, según corresponda, con contrapartida en la subcuenta 312530-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, hasta tanto se adelante la legalización respectiva.
2. En lo relacionado con los bienes que se encuentren revelados en la contabilidad, la entidad debe reclasificarlos a las subcuentas 160504-TERRENOS PENDIENTES DE LEGALIZAR y 164027-EDIFICACIONES PENDIENTES DE LEGALIZAR, según corresponda, hasta tanto se adelante la legalización respectiva.

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 93068 DE MAYO 17 DE 2007

TEMA: Ingresos y costos

SUBTEMA: Registro Contable

Doctora
MARIA BETZABÉ NAVA SERRANO
Grupo de Contabilidad
Archivo General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-93068, en la cual solicita concepto sobre el registro contable de los servicios que presta la entidad, tales como asistencia técnica, microfilmación, fotocopia de documentos, venta de libros, organización de eventos, alquiler de depósitos, registrados en la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, pero que no tienen cuentas correlativas en los grupos de costos que apliquen al objeto social de la entidad.

CONSIDERACIONES

El numeral 2.9.1.4. Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública expresa que *"Las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental comprenden los ingresos, gastos y costos en que incurre la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal y reflejan el resultado de la*

gestión, en cumplimiento de las actividades ordinarias realizadas durante el periodo contable. Estas cuentas también incluyen las partidas extraordinarias.

Las actividades ordinarias corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan por que son recurrentes. Las partidas extraordinarias surgen de hechos, transacciones u operaciones que son distintas de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que no son controladas por la entidad contable pública.
(Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.9.1.4.1 INGRESOS del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública en lo relacionado con los ingresos establece que *"Los ingresos se revelan atendiendo el origen de los mismos, como el poder impositivo del Estado, el desarrollo de operaciones de producción y comercialización de bienes y prestación de servicios; las relaciones con otras entidades del sector público, y la ocurrencia de eventos complementarios y vinculados a la operación básica o principal, así como los de carácter extraordinario. Se clasifican en ingresos fiscales, venta de bienes y servicios, transferencias, recursos de los fondos de reservas de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos".*

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS en el siguiente sentido *"Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, provenientes de la prestación de servicios no relacionados en las cuentas anteriores".*

Así mismo, describe la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS como *"Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas".*

Por tanto, para el caso de los ingresos que recibe el Archivo General por concepto microfilmación, fotografía y diapositivas, deben registrarse en la subcuenta 439090-OTROS SERVICIOS de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, e informar en Notas a los Estados Contables cuando este valor supere el 5% del valor de la cuenta.

Respecto a los servicios de asistencia técnica y capacitación deben registrarse en la subcuenta 439004-ASISTENCIA TÉCNICA de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

Para el caso de los ingresos que recibe por concepto de actividades ordinarias no contempladas en las demás cuentas del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS, como son la venta de libros de normas archivísticas, fotocopia de documentos y arrendamientos de depósitos, se deben registrar en las subcuentas 480806-PUBLICACIONES, 480815-FOTOCOPIAS y 480817-ARRENDAMIENTOS, respectivamente.

De otra parte, el numeral 2.9.1.4.4 Costos de Producción, del Régimen de Contabilidad Pública, indica que *"Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para*

los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.

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

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

En este sentido, para el caso de los servicios de microfilmación, fotografía y diapositivas y asistencia técnica que presta el Archivo General de la Nación, consideramos que no son objeto de costeo si la entidad no dispone de un sistema para ello que le permita asignar de manera independiente los recursos físicos, tecnológicos y humanos asociados a cada servicio. Por tanto, las erogaciones que realice para la obtención de estos ingresos se deben reconocer en las respectivas cuentas de la clase 5-GASTOS.

CONCLUSIÓN

El Archivo General de la Nación debe registrar los ingresos que percibe por concepto de microfilmación, fotografía y diapositivas en la subcuenta 439090-OTROS SERVICIOS de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, e informar en Notas a los Estados Contables cuando este valor supere el 5% del valor de la Cuenta. No obstante, la Contaduría General de la Nación se encuentra estudiando la posibilidad de crear una subcuenta para el registro de este tipo de ingreso.

Respecto a los servicios de asistencia técnica y capacitación deben registrarse en la subcuenta 439004-ASISTENCIA TÉCNICA de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS. Los ingresos que recibe por concepto de venta de libros de normas archivísticas, fotocopia de documentos y arrendamientos de depósitos, se deben registrar en las subcuentas 480806-PUBLICACIONES, 480815-FOTOCOPIAS y 480817-ARRENDAMIENTOS, respectivamente.

En lo referente a las cuentas para el registro de los costos asociados a los servicios que presta el Archivo General de la Nación, consideramos que no son objeto de costeo, si la entidad no dispone de un sistema para ello, que le permita asignar de manera independiente los recursos físicos, tecnológicos y humanos asociados a cada servicio. Por tanto, las erogaciones que realice para la obtención de estos ingresos se deben reconocer en las respectivas cuentas de la clase 5-GASTOS.

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 90339 DE MAYO 24 DE 2007

TEMA: Armamento de vigilancia

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
ELIZABETH TORO GUARIN
Jefe División Financiera (E)
Procuraduría General de la Nación
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20073-90339, en la cual solicita información sobre la manera de registrar contable y presupuestalmente los equipos de armamento y vigilancia que se adquieran a partir del 2007, este Despacho se permite realizar las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES

El artículo 223 de la Constitución Política establece que *"Sólo el Gobierno puede introducir y fabricar armas, municiones de guerra y explosivos. Nadie podrá poseerlos ni portarlos sin permiso de la autoridad competente. Este permiso no podrá extenderse a los casos de concurrencia a reuniones políticas, a elecciones, o a sesiones de corporaciones públicas o asambleas, ya sea para actuar en ellas o para presenciarlas.*

Los miembros de los organismos nacionales de seguridad y otros cuerpos oficiales armados, de carácter permanente, creados o autorizados por la ley, podrán portar armas

bajo el control del Gobierno, de conformidad con los principios y procedimientos que aquella señale". (Subrayado fuera de texto)

El Decreto 2535 de 1993, por medio del cual se fijan los requisitos para la tenencia y porte de armas, municiones, explosivos y sus accesorios, entre otros, expresa en su artículo 3° *"Permiso del Estado.- Los particulares, de manera excepcional, solo podrán poseer o portar armas, sus partes, piezas, municiones, explosivos y sus accesorios, con permiso expedido con base a la potestad discrecional de la autoridad competente".*

El artículo 10 del Decreto en mención establece: *"Armas de uso civil.- Son aquellas, que con permiso de autoridad competente, pueden tener o portar los particulares (...)".* (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la tenencia o porte de armas y municiones, señala el artículo 16° que *"Se entiende por tenencia de armas su posesión, dentro del bien inmueble registrado en el correspondiente permiso, del arma y sus municiones para defensa personal. La tenencia sólo autoriza el uso de las armas dentro del inmueble, al titular del permiso vigente y a quienes siendo sus moradores permanentes o transitorios asuman dicha defensa".* (Subrayado fuera de texto)

El artículo 20 señala que el permiso es la autorización concedida por el Estado con potestad discrecional de la autoridad militar competente, concedido a las personas naturales o jurídicas.

El artículo 22 define el permiso por tenencia, como *"aquél que autoriza a su titular para mantener el arma en el inmueble declarado, correspondiente a su residencia, a su sitio de trabajo o al lugar que se pretende proteger".* (Subrayado fuera de texto)

En cuanto al costo del uso de las armas en poder de particulares, el artículo 37 del Decreto 2535 de 1993 expresa: *"A partir de la vigencia de este decreto, para la expedición del permiso para tenencia o para porte de armas y la entrega de las mismas, el interesado deberá cancelar su valor. A la expiración del término del permiso (...), el arma deberá ser devuelta a la autoridad militar competente y su valor inicial o el mayor valor que resulte del avalúo, será devuelto al titular, salvo en los eventos de pérdida de vigencia del permiso para decomiso del arma".* (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, la Constitución otorgó al gobierno el monopolio de las armas, por lo tanto no son de propiedad de las personas naturales o jurídicas que las poseen con el aval o permiso del gobierno. En ese orden de ideas, las armas no pueden ser registradas como propiedad, planta y equipo, y por consiguiente el pago correspondiente a su uso y tenencia, constituye un activo intangible representado a través del salvoconducto que se le entrega para su porte.

El numeral 2.9.1.1.8 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, relativo a la norma técnica de otros activos, establece en el párrafo 189 que *"Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para*

el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros". (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el párrafo 190 establece que *"Los activos diferidos deben reconocerse por su costo histórico y por regla general no son susceptibles de actualización, excepto para los que de manera específica así se determine. Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto*". (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, el derecho de tenencia o porte de armas que expide el gobierno a entidades públicas para el uso personal de escoltas, cuya finalidad no es la de generar un beneficio económico futuro, se registra como un gasto.

En consideración a lo anterior, el numeral 2.9.1.4.2 del PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, principalmente el párrafo 282, señala que *"Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario*".

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5211-GENERALES, como *"el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública*.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2425-Acreedores, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado, 1910-Cargos Diferidos y 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena".

También, la dinámica de esta cuenta establece que se debita con:

1- *"El valor de la causación por cada concepto*".

Y se acredita con:

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

Teniendo en cuenta los anteriores argumentos, las armas no son de propiedad de la entidad que las poseen, en consecuencia debe asumir una responsabilidad contingente por su pérdida, deterioro o uso indebido. Previendo esta situación, es pertinente que el registro contable de las mismas corresponda a las cuentas de orden acreedoras, específicamente la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, subcuenta 934620-OTROS ACTIVOS.

Por último, el numeral 3.4 de la Carta Circular 072 de 2006, establece que *"La subcuenta 165510-ARMAMENTOS DE VIGILANCIA fue retirada del Catálogo General de Cuentas y no forma parte del que está vigente a partir del 1º de enero de 2007"*. Por tanto, *"las entidades contables públicas del gobierno general y las empresas públicas no societarias, deben eliminar los saldos que presenten a 31 de diciembre de 2006 en la referida subcuenta. Dicho valor también será restado de la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda, en el balance inicial con fecha 1º de enero de 2007, conservando la ecuación patrimonial"*.

De lo anterior, se infiere que la tenencia es una mera posesión, cuyo usufructo, uso o habitación, no otorga la condición de dueño o propietario. En ese orden de ideas, las armas en poder de los organismos nacionales de seguridad y de particulares siguen siendo de propiedad del Gobierno, y el derecho de dominio debe ser reconocido por el Estado.

Así las cosas, la Procuraduría General de la Nación debe eliminar los saldos que presente a 31 de diciembre de 2006 en la referida subcuenta y restarlo de la subcuenta respectiva de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, en el balance inicial con fecha 1º de enero de 2007, conservando la ecuación patrimonial. Los derechos que en adelante adquiera por los salvoconductos o la adquisición de armas para vigilancia deben registrarse como un gasto utilizando la cuenta 5211-GENERALES, subcuenta 521157-LICENCIAS Y SALVOCONDUCTOS, y su control se llevará en cuentas de orden acreedoras de control.

En relación con el tratamiento presupuestal de los equipos de armamento y vigilancia que se adquieran, y teniendo en cuenta lo definido en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo que establece que las consultas a efectuar a las autoridades deben tener relación con las materias a su cargo, este despacho se abstiene de pronunciarse y en consecuencia le solicitamos elevar la consulta a la autoridad competente en la materia que es la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones anteriormente revisadas, se concluye que las armas que adquieran las entidades contables públicas del gobierno general y las empresas públicas no societarias para su vigilancia y seguridad personal no son de su propiedad, y por consiguiente solo se reconoce el pago correspondiente a su uso y tenencia, mediante un salvoconducto para su porte, como un activo intangible, debiendo revelarse en la cuenta 5211-GENERALES, subcuenta 521157-LICENCIAS Y SALVOCONDUCTOS, y en Cuentas de Orden Acreedora de Control se llevará el correspondiente registro de las armas, utilizando la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, subcuenta 934620-OTROS ACTIVOS.

Asimismo, la Procuraduría General de la Nación debe eliminar el saldo de la subcuenta 165510-ARMAMENTOS DE VIGILANCIA que presente a 31 de diciembre de 2006, debiendo deducir dicho valor de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, en el balance inicial del 1º de enero de 2007, conservando la ecuación patrimonial.

En relación con el tratamiento presupuestal de los equipos de armamento y vigilancia que se adquieran, este despacho se abstiene de pronunciarse, y en consecuencia le solicitamos elevar la consulta a la autoridad competente en la materia que es la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

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

CONCEPTO 93404 DE MAYO 25 DE 2007

TEMA: Recursos Naturales y del Ambiente

SUBTEMA: Retiro de la contabilidad por aplicación del Régimen de Contabilidad Pública

Doctor
ALBERTO ARIAS DAVILA
Director General
CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE RISARALDA

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20075-93404, en la cual consulta sobre la aplicación de la Ley 716 de 2001 en las cuentas que representan los Recursos Naturales y del Ambiente.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al numeral 5. de la Circular Externa 056 de 2004, la cual en relación con los procedimientos contables a aplicar para el reconocimiento y revelación de las situaciones relacionadas con el saneamiento contable, estableció que *"...de manera alterna con los procedimientos administrativos pertinentes, las entidades públicas deberán aplicar los siguientes procedimientos contables, de carácter general, teniendo en cuenta que los mismos deberán ampararse en actos administrativos, en los cuales se explicará en forma detallada entre otros aspectos, el origen de la decisión, los documentos técnicos que demuestren el estudio adelantado y los resultados de la investigación efectuada, observando que son de origen y efecto contable y no pretenden sustituir el ejercicio de las acciones administrativas, disciplinarias o fiscales que puedan derivarse, por la responsabilidad u omisión de funciones de los servidores públicos, como resultado de las operaciones que afecten el patrimonio del sector público."*

El mismo numeral, respecto al reconocimiento de los avalúos realizados, establece que *"Si en este proceso de depuración se efectúa un avalúo de los bienes, al reclasificarlos se deben registrar por el valor que se determine en el avalúo realizado. La diferencia que resulte por la comparación del valor del avalúo con el valor registrado en la cuenta 1996-BIENES Y DERECHOS EN INVESTIGACIÓN ADMINISTRATIVA se reconocerá en las subcuentas respectivas de las cuentas del patrimonio denominadas 3138-EFECTO DEL SANEAMIENTO CONTABLE ó 3258-EFECTO DEL SANEAMIENTO CONTABLE, según corresponda el grupo de patrimonio que cada entidad pública aplique, es decir, Hacienda pública o Patrimonio Institucional."*

Ahora bien, si como consecuencia de la declaratoria de inexecutable de la prórroga de la Ley 716 de 2001, la entidad no alcanzó a realizar la totalidad de los pasos para el desarrollo del proceso de saneamiento contable, el Contador General de la Nación expidió la Resolución 119 de 2006, la cual busca, que con su aplicación las entidades contables públicas garanticen la producción de información razonable y oportuna.

Al respecto, el numeral 2.1.1 de la Resolución 119 de 2006 establece el ajuste a valores reales como elemento garante de razonabilidad de la información financiera, económica, social y ambiental, disponiendo que *"Los bienes, derechos y obligaciones del ente público deberán permanecer registrados en la contabilidad a valores reales, para lo cual adelantarán las actualizaciones de los costos históricos que sean necesarias"*.(Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, si hasta la fecha de la declaratoria de inexecutable de la prórroga a la ley de saneamiento contable, la entidad no reconoció contablemente el valor de los estudios técnicos realizados para determinar el valor real de los bienes, deberá realizar dicho reconocimiento a partir de esa fecha, en concordancia con lo establecido por la Resolución 119 de 2006.

En cuanto a la reclasificación de los saldos revelados en las cuentas que representan los Recursos Naturales y del Ambiente realizada a 31 de diciembre de 2006, como lo determina el numeral 3.7 de la Carta Circular 72 de 2006, *" las entidades contables públicas del gobierno general deben eliminar los saldos que posean a 31 de diciembre de*

2006 en las subcuentas de las cuentas 1804-RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACIÓN y 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACIÓN. Este mismo valor también será restado de la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda, en el balance inicial del 1º de enero de 2007, conservando la ecuación patrimonial."

Lo anterior implica que el registro contable realizado por la entidad corresponde a lo establecido en la Carta Circular 72 de 2006.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye que por el efecto de la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública en el cual se definen nuevos desarrollos desde la perspectiva del Marco Conceptual, y específicamente de las normas técnicas observables en el proceso contable público, es perfectamente viable, desde el punto de vista de la técnica contable, retirar de la contabilidad los bienes que se encontraban revelados en las cuentas de Recursos Naturales y del Ambiente.

En lo 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 78270 DE MAYO 30 DE 2007

TEMA: Convenios de cooperación

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
RUBEN DARÍO CARVAJAL PARDO
Contador General

Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200611-78270, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. Debido a las limitantes técnicas del aplicativo contable, la entidad ha recurrido a controles adicionales y complementarios en Excel, por lo tanto, ¿es válido, admitido y aceptable, manejar controles adicionales a los registros que se reflejan en las cuentas contables, o definitivamente los únicos soportes válidos son los que se encuentran inmersos dentro del aplicativo contable?

2. ¿Debemos realizar registros de los convenios en Cuentas de Orden, a pesar de que los mismos figuran completamente en Cuentas de Planeación y Presupuesto?.

3. Debido a que en algunas ocasiones al cierre de la vigencia no se ha girado la totalidad de los recursos comprometidos, la Comisión de la CGR solicita que en las Notas a los Estados Financieros se haga referencia a tales compromisos como una especie de "recursos restringidos". ¿Es válido aceptar y señalar que tales recursos sean calificados como "recursos restringidos"?

4. El SENA desembolsa los recursos al conveniente, quien a su vez realiza contratos derivados para cumplir con el objeto del convenio. La observación de la CGR se centra en solicitar que en la contabilidad del SENA sean registrados todos los contratos que el conveniente suscribe, reconociendo tales contratos derivados como amortización del convenio y generando como deudor ante el SENA el tercero con quien el conveniente suscribió el contrato derivado. ¿El SENA debe realizar algún registro en su contabilidad producto de la suscripción de contratos derivados por parte de los convenientes?.

5. Concordante con la pregunta anterior, se encuentran convenios en los que el conveniente realiza "aportes en dinero" al mismo, por lo que la CGR conceptúa que debemos registrar tal aporte en nuestra contabilidad, a pesar de que los dineros no ingresan a las arcas del SENA, ni es el SENA quien está adelantando la administración del proyecto.

Es preciso aclarar que en el evento en que la interventoría conceptúe no ejecución de las acciones o el no aporte del conveniente, es causal para dar por terminado el mismo y se deben reintegrar los dineros aportados por el SENA con los consecuentes rendimientos. De ninguna manera, el SENA va a recibir dineros que no ha aportado ni se va a lucrar por ello.

¿Debe el SENA realizar algún registro contable por los aportes que realizan los convenientes a los diferentes proyectos, teniendo en cuenta que el SENA no administra tales recursos?.

CONSIDERACIONES

1. Actividades administrativas.

El artículo 2° 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 4° 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 los diferentes procesos.

De otra parte, es necesario remitirnos a los siguientes párrafos del numeral 2.9.2 Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad del Plan General de Contabilidad Pública:

"342. (...) Los libros de contabilidad se clasifican en principales y auxiliares. (Subrayado fuera de texto)

343. Los libros de contabilidad principales son el Diario y el Mayor, los cuales presentan en forma resumida los registros de transacciones, hechos y operaciones. El Libro Diario presenta en los movimientos débito y crédito de las cuentas, el registro cronológico y preciso de las operaciones diarias efectuadas, con base en los comprobantes de contabilidad. Por su parte, el Libro Mayor contiene los saldos de las cuentas del mes anterior, clasificados de manera nominativa según la estructura del Catálogo General de Cuentas; las sumas de los movimientos débito y crédito de cada una de las cuentas del respectivo mes, que han sido tomadas del Libro Diario; y el saldo final del mismo mes. (...)

344. Los libros de contabilidad auxiliares contienen los registros contables indispensables para el control detallado de las transacciones y operaciones de la entidad contable pública, con base en los comprobantes de contabilidad y los documentos soporte". (Subrayado fuera de texto)

En este sentido, los controles adicionales y complementarios en Excel constituyen una actuación administrativa basada en los procedimientos establecidos como parte del Sistema de Control Interno. La entidad debe garantizar la confiabilidad de sus registros, establecer los lineamientos y guías de acción para la ejecución de sus procesos y los sistemas de información que le permitan realizar el control de sus operaciones.

2. Registro en Cuentas de Orden

Los párrafos 117 y 120 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP definen los principios de Devengo o Causación y Prudencia en los siguientes términos:

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

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos”.

Por su parte, el numeral 2.9.1.4.2 del PGCP, relacionado con los Gastos, expresa:

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

A su vez, el numeral 2.9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden del PGCP expresa:

“307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y

ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.

308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, 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 tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación”.

Considerando que el registro contable debe efectuarse cuando surjan los derechos y obligaciones, y que en el caso de los gastos, el principio Prudencia establece que deben contabilizarse no sólo los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es procedente 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 pagar y el gasto respectivo.

3. Revelación de recursos restringidos

El numeral 2.9.3.1.5 Notas a los estados contables básicos del PGCP establece:

“375. Noción. Las Notas a los estados contables básicos corresponden a la información adicional de carácter general y específico, que complementa los estados contables básicos y forman parte integral de los mismos. Tienen por objeto revelar la información adicional necesaria sobre las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales que sean materiales; la desagregación de valores contables en términos de precios y cantidades, así como aspectos que presentan dificultad para su medición monetaria que pueden evidenciarse en términos cualitativos, o cuantitativos físicos, los cuales han afectado o pueden afectar la situación de la entidad contable pública. Las notas a los estados contables básicos son de carácter general y específico.

376. Las Notas a los estados contables de carácter general se refieren a las características, políticas, prácticas contables de la entidad contable pública, así como a los aspectos que afectan o pueden afectar la información contable, de modo que permiten revelar una visión global de la entidad contable pública y del proceso contable, tales como: 1) Naturaleza jurídica y funciones de cometido estatal, 2) Políticas y prácticas contables, 3) Información referida al proceso de agregación de la información contable pública, 4) Limitaciones y deficiencias generales de tipo operativo o administrativo que inciden en el

normal desarrollo del proceso contable y/o afectan la consistencia y razonabilidad de las cifras y 5) Efectos y cambios significativos en la información contable.

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

“380. Relativas a recursos restringidos. Deben revelarse los recursos líquidos, bienes, derechos y obligaciones, así como los ingresos, costos y gastos que en virtud de disposiciones legales tienen destinación específica, los cuales fueron incorporados en la información contable y, (Subrayado fuera de texto)

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

Por tanto, si los recursos pendientes de giro al cierre de la vigencia, tienen destinación específica, en virtud de disposiciones legales, la entidad deberá incluir una explicación en notas a los estados contables.

4 y 5. Registro de contratos derivados y de los aportes de dinero realizados por los convinientes.

El numeral 2.9.1.1.3 del PGCP, relacionado con el grupo de Deudores, establece:

“152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

153. Estos derechos deben reconocerse por su importe original o por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización de conformidad con las disposiciones legales vigentes, o con los términos contractuales pactados.

154. Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los

aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable”.

La descripción y dinámica de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS establece que *“Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja, 1106-Cuenta Única Nacional y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

1- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances.

2- El valor de las devoluciones de los anticipos.

3- El valor de la facturación recibida por los costos y gastos incurridos en el desarrollo de la operación conjunta”.

En estos términos, cuando la entidad suscribe el convenio y entrega los recursos respectivos, de acuerdo con las condiciones y características del mismo, debe constituir como deudor solo al conviniente, por ser la persona con quien se adquiere la obligación de pago por las actividades desarrolladas. Por tanto, si en desarrollo del convenio, el conviniente suscribe contratos derivados, no es procedente que la entidad efectúe registro de dichos contratos como amortización del convenio o genere como deudor a un tercero con quien el conviniente suscribió el contrato.

En el caso de los aportes en dinero, considerando que esta operación es realizada por el conviniente en cumplimiento del objeto del convenio, y según lo expresa en la consulta no se convierten en ingresos para la entidad, no es procedente incorporarlos en la contabilidad.

CONCLUSIÓN

1. Los controles adicionales y complementarios en Excel constituyen una actuación administrativa basada en los procedimientos y políticas de Control Interno. La entidad debe garantizar la confiabilidad de su información contable, establecer los lineamientos y guías de acción para la ejecución de sus procesos y los sistemas de información que le permitan realizar el control de sus operaciones.

2. Teniendo en cuenta los principios de Causación y Prudencia, es procedente 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 pagar y el gasto respectivo.

3. Considerando que las notas a los estados contables de carácter específico tienen relación con las particularidades sobre el manejo de la información contable, que por su materialidad deben revelarse de manera que permitan obtener elementos sobre el tratamiento contable y los saldos de las clases, grupos, cuentas y subcuentas, si los recursos pendientes de giro al cierre de la vigencia, tienen destinación específica, en virtud de disposiciones legales, la entidad deberá incluir una explicación en notas a los estados contables.

4 y 5. Cuando la entidad suscribe el convenio y establece las condiciones y características del mismo, debe reconocer como deudor solo al conviniente. Por tanto, no es procedente que la entidad registre los contratos derivados como amortización del convenio, o genere como deudor a un tercero con quien no ha establecido obligación alguna, dado que quien los ha suscrito es el conviniente para cumplir con el objeto establecido.

En el caso de los aportes en dinero, teniendo en cuenta que esta operación es adelantada por el conviniente en cumplimiento del objeto del convenio, y no constituyen ingresos para la entidad, no es procedente incorporarlos en la contabilidad.

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 86802 DE MAYO 30 DE 2007

TEMA: Convenios de Concurrencia

SUBTEMA: Registro erogación por concurrencia

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
Líder del Programa
Municipio de Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20071-86802 mediante la cual consulta cómo debe reconocer el pago efectuado en desarrollo del convenio de concurrencia celebrado con la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Departamento de Antioquia y el Hospital San Vicente de Paúl de Medellín, para el pago de del pasivo por pensiones y cesantías a 31 de diciembre de 1993, en el cual el Municipio concurre con el 1.84% del total del pasivo del Hospital.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 222 de 2006 contiene la Cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, que se describe: *"Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales. La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones"*.

CONCLUSIÓN

Los pagos efectuados en desarrollo de los convenios de concurrencia para el pago del pasivo prestacional del sector salud a 31 de diciembre de 1993 deben ser reconocidos, por las entidades que concurren en el pago, en la subcuenta 542301-PARA PAGOS DE PENSIONES Y/O CESANTÍAS, de la Cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

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 93020 DE MAYO 30 DE 2007

TEMA: Bienes entregados a terceros

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctor
ORLANDO GONZALEZ BAENA
Profesional Especializado
Gobernación de Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-93020, en la cual consulta el procedimiento contable a seguir para el registro de los bienes entregados en comodato por la Dirección Seccional de Salud de Antioquia-DSSA a diferentes Municipios y Empresas Sociales del Estado-Hospitales del Departamento. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 2.9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a las propiedades, planta y equipo del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, expresa que "Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general". (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del PGCP señala que la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS "Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. En esta cuenta se registran los bienes que se entregan en comodato a las empresas así como los que entreguen las empresas a entidades del gobierno general". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.13 de la Carta Circular 72 de 2006 expresa que *"las entidades contables públicas del gobierno general que reciban activos para uso permanente y sin contraprestación, de otros entes públicos del gobierno general, deben incorporarlos como propiedades, planta y equipo, en la subcuenta que corresponda. En consecuencia, las entidades contables públicas que entregan estos activos deben eliminarlos de las propiedades planta y equipo donde se encuentran registrados".* (Subrayado fuera de texto)

A su vez, establece que la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS *"Representa el valor acumulado de las amortizaciones graduales registradas sobre los bienes entregados a terceros, como consecuencia de la pérdida de capacidad operacional que se produce en la utilización de los bienes por parte de terceros, con base en el valor en libros de los bienes y los años de vida útil estimados"*

Por lo anterior, los bienes que entrega la entidad a otras entidades del gobierno general, amparados en contratos de comodato, se registran mediante un débito a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la cuenta correspondiente del GRUPO 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien que se trate.

Lo anterior no significa de ninguna manera que la titularidad del bien cambie, ésta sigue siendo de propiedad de la Dirección Seccional de Salud, se registra de la forma señalada dado que la norma técnica de las propiedades, planta y equipo incorporó como criterio adicional para su reconocimiento el control de los mismos.

Para el caso de la entrega de bienes en comodato a empresas públicas, se registra un débito en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, por el valor registrado en las cuentas de origen, el cual está constituido por el valor neto resultante de comparar el costo histórico, ajustes por inflación, depreciación, amortización y provisiones manteniendo el detalle de cada uno de los conceptos y su naturaleza, ya sea al nivel de auxiliar o dentro de la operación, con el fin de conservar la historia del bien. Las valorizaciones y desvalorizaciones se reclasifican de propiedades planta y equipo, a otros activos.

CONCLUSIÓN

Dada que la norma técnica de las propiedades, planta y equipo incorporó como criterio adicional para su reconocimiento el control de los mismos, los bienes que la Dirección Seccional de Salud de Antioquia entrega en comodato a otras entidades del gobierno general se registran mediante un débito a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la cuenta correspondiente de la cuenta del GRUPO 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según corresponda al tipo de bien objeto de la operación.

Los bienes entregados a empresas públicas deben registrarse mediante un débito a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, por el valor registrado en las cuentas de origen, el cual está constituido por el valor neto resultante de comparar el costo histórico,

ajustes por inflación, depreciación, amortización y provisiones manteniendo el detalle de cada uno de los conceptos y su naturaleza.

Una vez el bien es entregado al tercero, empieza un proceso diferente que corresponde a la amortización, la cual es calculada durante el período que corresponda a la explotación del bien entregado, de acuerdo con la duración del amparo legal o contractual. En todo caso, el período de amortización no debe exceder los años de vida útil estimados para el bien que se trate. El registro de la amortización se realiza mediante un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR).

Finalmente, 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 90083 DE MAYO 31 DE 2007

TEMA: Catálogo General de Cuentas

SUBTEMA: Creación subcuenta Cotizaciones

Capitán de Navío (R)
GUILLERMO CASTELLANOS GARCES
Jefe Área Financiera
Caja de Retiro de las Fuerzas Militares – CREMIL
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20073-90083 mediante la cual solicita la creación de una subcuenta para contabilizar las cotizaciones de militares en actividad y en retiro.

CONSIDERACIONES

El artículo 2° del Acuerdo 008 de 2002 del Ministerio de Defensa Nacional-Caja de Retiro de las Fuerzas Militares, establece la naturaleza jurídica de la entidad, así: *"La Caja de Retiro de las Fuerzas Militares es un establecimiento público del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente, (...)"*.

El artículo 5° del Acuerdo citado, modificado por el artículo 1° del Acuerdo 04 de 2005 del Ministerio de Defensa Nacional-Caja de Retiro de las Fuerzas Militares, establece el objeto de la entidad: *"La Caja de Retiro de las Fuerzas Militares tiene como objeto fundamental reconocer y pagar las Asignaciones de Retiro al personal de Oficiales, Suboficiales y Soldados Profesionales de las Fuerzas Militares que consoliden el derecho a tal prestación, así como la sustitución pensional a sus beneficiarios, y (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3° del artículo 6° del Acuerdo 008 de 2002 establece como función de la entidad: *"Reconocer y pagar oportunamente las asignaciones de retiro, pensiones y demás prestaciones que la Ley señale, a quienes adquieran este derecho"*.

En tal sentido, la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares – CREMIL, actúa como una Entidad Administradora de Pensiones, administrando las reservas para el pago del pasivo pensional que le corresponde de acuerdo a la Ley 923 de 2004 y el Decreto 4433 de 2004.

Para el registro de los ingresos de los Fondos de reserva, el Catálogo General de Cuentas contiene el grupo 45-RECURSOS DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES, el cual contiene la Cuenta 4501-COTIZACIONES descrita como: *"Representa el valor de la causación de los aportes de trabajadores y empleadores, (...)"*.

CONCLUSIÓN

En el entendido que la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares – CREMIL, actúa como una Entidad Administradora de Pensiones y, por lo tanto, le corresponde elaborar la información contable del fondo de reservas, deberá utilizar el grupo 45- RECURSOS DE LOS FONDOS DE RESERVAS DE PENSIONES para registrar los ingresos del fondo, el cual contiene la Cuenta 4501-COTIZACIONES para el registro de las cotizaciones.

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 91229 DE MAYO 31 DE 2007

TEMA: Pasivo laboral

SUBTEMA: Reconocimiento

Doctora
LUZ MARINA CEPEDA

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20073-91229, en el cual consulta si el Fondo Nacional del Cacao puede continuar registrando el pasivo laboral que se genera en función de la ejecución de los programas, o corresponde a la Federación Nacional de Cacaoteros como administradora y quien asume la personería jurídica por cuenta del Fondo. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 7 de la Ley 67 de 1983, establece que *"La entidad administradora de los recursos de cada Fondo elaborará anualmente, antes del 1o. de octubre, el Plan de Inversiones y Gastos por programas y proyectos para el año inmediatamente siguiente, el cual solo podrá ejecutarse una vez haya sido aprobado por una comisión especial integrada por los señores Ministros de Agricultura, o su delegado, quien la presidirá; Hacienda o su delegado; Desarrollo o su delegado; el Jefe del Departamento Nacional de Planeación o su delegado, y por tres miembros elegidos por la Junta Directiva de la Asociación correspondiente"*. (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el artículo 8 en lo referente a la administración de los recursos expresa: *"(...). En el Contrato Administrativo se dispondrá lo relativo al manejo de los recursos del Fondo, la definición y establecimiento de programas y proyectos, las facultades y prohibiciones de la entidad administradora, el plazo del contrato y demás requisitos y condiciones que se requieran para el cumplimiento de los objetivos legales, así como la contraprestación por la administración y recaudo de cada cuota, cuyo valor podrá ser hasta el diez por ciento (10%) del recaudo anual"*. (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, el artículo 10 señala que *“La entidad administradora de cada Fondo rendirá cuentas a la Contraloría General de la República, sobre la inversión de los recursos. Para el ejercicio del control fiscal referido, la Contraloría adoptará sistemas adecuados que no interfieran la autonomía de la entidad gremial, ni dificulten la ejecución de los programas y proyectos que adelanten”*.

También, el artículo 11 contempla el tratamiento contable a los activos de los Fondos en el sentido, que *“Los activos que se adquieran con los recursos de cada Fondo, deberán incorporarse en la cuenta especial de cada uno de ellos. (...)”*.

De los artículos expuestos, se infiere que la responsabilidad administrativa y financiera de los recursos radica en la entidad administradora, mediante un sistema de cuentas especiales para separar contablemente los recursos administrados de los propios. Además es responsable de la rendición de cuentas ante la entidad de control fiscal.

Ahora, la norma expresa de manera taxativa el tratamiento de los activos, sin embargo, se puede inferir que igual tratamiento debe darse a los pasivos en ocasión a las obligaciones asumidas en el cumplimiento del objeto social del Fondo, siendo parte constitutivo de las operaciones financieras que desarrolla el Administrador de los recursos.

De otra parte, debe tenerse en cuenta que la Federación Nacional de Cacaoteros, *“es una Asociación Nacional de carácter gremial, de derecho privado, sin ánimo de lucro, no asimilable a institución de utilidad común, integrada por los productores de cacao dentro del territorio de la República de Colombia que manifiesten el deseo de pertenecer a la misma, sean aceptados y cumplan los estatutos, normas y procedimientos establecidos por los órganos de dirección, administración, control y vigilancia de la Federación”*. (Subrayado fuera de texto)

Respecto a los entes de derecho privado que administran recursos públicos, la Contaduría General de la Nación se ha pronunciado mediante el Concepto 200510-47088 de noviembre 18 de 2005, del cual anexo fotocopia, en el sentido de que *“los recursos públicos administrados por entidades de carácter privado deben registrarse utilizando a nivel de documento fuente los Catálogos de Cuentas de la Contabilidad que le son aplicables y exigidos por el organismo de inspección y vigilancia competente y, para cualquier reporte que solicite la Contaduría General de la Nación, la entidad administradora de tales recursos, deberá efectuar un proceso técnico de homologación de la información contable”*.

En tal sentido, la responsabilidad administrativa y fiscal de la Federación se limita al acuerdo pactado en el Contrato administrativo como administrador, y por consiguiente el pasivo laboral que se deriva de la ejecución de los programas de investigación, transferencia de tecnología y comercialización en virtud, está a cargo del Fondo y se registra en la contabilidad especial que se lleva por separada del mismo.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que la obligación de la Federación Nacional de Cacaoteros como ente administrador de los recursos, se circunscribe a lo establecido en el contrato administrativo de manejo de los recursos del Fondo, mediante un sistema de cuentas especiales para separar contablemente los recursos administrados de los propios. En ese orden de ideas, sería inadmisibles que la Federación siendo únicamente el administrador de dichos recursos, reconociera en sus estados financieros las obligaciones que contrae a nombre de un tercero, en este caso el Fondo.

Así las cosas, a la Federación no le es imputable ninguna responsabilidad administrativa y fiscal distinta a los acordados como administrador, y por consiguiente el pasivo laboral que se deriva de la ejecución de los programas de investigación, transferencia de tecnología y comercialización en virtud de un Contrato administrativo, se registra en la contabilidad del Fondo que se lleva por separado.

Desde la perspectiva jurídica acerca de quién asume la personería jurídica del Fondo Nacional del Cacao, para efectos legales de las obligaciones laborales, se sugiere que la consulta se formule al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural.

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

CONCEPTO 85143 DE JUNIO 7 DE 2007

TEMA: Traspaso de Bienes Inmuebles

SUBTEMA: Reconocimiento

Doctora

CARLA LILIANA HENAO CARMONA
Subdirectora
Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200612-85143, me permito atenderla en el sentido que fue formulada:

En su consulta informa que el Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP ha considerado el traspaso a título gratuito de bienes inmuebles a otras entidades. Actualmente estos activos se utilizan para prestar servicios turísticos a los servidores públicos y a sus familias, sin embargo los mismos han sido solicitados por varias entidades que se encuentran a la espera del concepto que debe emitir el Programa de Gestión de Activos-PROGA del Departamento Nacional de Planeación-DNP.

La entidad solicita que se le informe cuál sería el valor a tener en cuenta para el registro contable en el caso de realizar el traspaso de los inmuebles, si el valor en libros o el establecido mediante avalúo comercial de los mismos. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para responder su consulta es necesario tener en cuenta que en el Régimen de Contabilidad Pública del cual hace parte el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el numeral 2.9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo, establece que *"Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que permitan una medición confiable (...)"*

Así las cosas, la entidad que pretende hacer el traspaso debe tener registrados los bienes por su costo histórico actualizado y este es el valor por el cual debe afectar su patrimonio.

Es de anotar que el Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL de la siguiente manera: *"Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables (...)"*.

La dinámica de esta cuenta establece que la misma se debita con: *"(...) 5- El valor de los bienes y derechos trasladados a otras entidades contables públicas"*.

De otra parte, en el concepto con número 1.495 de julio 4 de 2003, de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, se expresó que *"si es posible la donación de bienes muebles entre entidades públicas, cuando dichos bienes no sean aquellos respecto de los*

cuales se ha producido la desafectación en razón de que la entidad pública titular del dominio ya no los requiere para su servicio"

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la entidad contable pública debe registrar el traspaso de los bienes por su valor en libros.

Para tal efecto debe proceder a debitar las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditar la subcuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado dentro de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En caso de presentarse diferencia ésta se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, puesto que se trata de una entidad del gobierno general. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Relacionado con las respuestas 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 92655 DE JUNIO 7 DE 2007

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
RUBBY ESPERANZA CORREA MORENO
Responsable Área de Contabilidad

Instituto Distrital para la Protección de la Niñez y la Juventud-IDIPRON
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92655, la cual me permito atenderla en el sentido en que fue formulada:

En la compra de bienes inmuebles:

1. ¿El giro inicial se debe tomar como un anticipo para adquisición de bienes hasta el momento de la firma de la escritura, entrega del inmueble y entrega del valor pactado?
2. ¿Cuándo teniendo la escritura firmada por las partes y registrada en la notaria, se ha recibido el terreno o el inmueble, y no se ha realizado el trámite de registro de la tradición y libertad de matrícula inmobiliaria, puedo registrar como terreno o edificación el bien adquirido o en que cuenta del activo debo efectuar su contabilización mientras se efectúan los trámites de registro?

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP expresa que la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS *"Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios"*. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.9.1 de las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que el costo histórico *"Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico"*. (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el numeral 2.9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a los activos expresa que *"Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los*

destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general. (Subrayado fuera de texto)

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

Por lo anterior, los pagos efectuados por el Instituto para la adquisición de bienes inmuebles se registran en la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, hasta el momento en que se reciba el bien, independientemente de la firma de la escritura, los trámites de registro o el valor pactado. Una vez recibido el bien, este debe registrarse en la cuenta correspondiente del GRUPO 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

CONCLUSIÓN

Los pagos realizados por el Instituto para la adquisición de bienes inmuebles se registra en la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, hasta el momento en que se realice la entrega del bien; momento en el cual, los bienes inmuebles se registrarán en el GRUPO 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Ahora, no obstante el registro de los bienes inmuebles en la contabilidad, el Instituto debe cumplir con todos los requisitos exigidos por la autoridad competente para la legalización de los bienes inmuebles adquiridos.

Finalmente, 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 93677 DE JUNIO 7 DE 2007

TEMA: Sistema de Ajustes por Inflación

SUBTEMA: Amortización saldos Corrección Monetaria

Doctor
JORGE HERNANDO MARTÍNEZ JAIME
Jefe Unidad de Información Contable y Tributaria
EMPRESA COLOMBIANA DE PETROLEOS

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20075-93677, en la cual solicita autorización para amortizar en una sola vigencia los saldos de las cuentas de Cargos y Crédito por corrección monetaria diferida.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta debemos remitirnos al Párrafo 196 del numeral 2.9.1.1.8. el cual establece que *" Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. El impuesto diferido se amortizará durante los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron. Por su parte, los saldos del cargo por corrección monetaria diferida se amortizarán en la misma proporción en que se asignen los costos que la causaron".* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 238 del numeral 2.9.1.2.7 del Plan General del Contabilidad Pública, respecto a los pasivos diferidos, dispone que *"... se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera que se produzca la contraprestación de bienes y servicios y cuando se reviertan las diferencias temporales que los originaron. Los saldos del crédito por corrección monetaria diferida se amortizarán en la misma proporción en que se asignen los costos del activo que los originaron".* (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, desde el punto de vista tributario, el artículo 3° del Decreto 1537 de 2007, establece que *"El artículo 73 del Decreto 2649 de 1993, quedará así:*

Artículo 73°. "Ajuste diferido. Los saldos que presenten las cuentas "Cargos por Corrección Monetaria Diferida" y "Crédito por Corrección Monetaria Diferida" deberán amortizarse contra las cuentas de resultados en la misma proporción en que se asigne el costo de los

activos que les dieron origen, utilizando el mismo sistema de depreciación o amortización que se utiliza para dichos activos. En el evento en que el activo que los originó sea enajenado, transferido o dado de baja, de igual manera los saldos acumulados en estas cuentas deberán cancelarse". (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con lo aludido, se infiere que no es procedente amortizar en una sola vigencia los saldos de las cuentas de Cargos y Crédito por corrección monetaria diferida.

CONCLUSIONES

En atención con las consideraciones expuestas, y realizado el análisis correspondiente, se concluye que la amortización de los saldos de las cuentas de Cargo por corrección monetaria diferida y Crédito por corrección monetaria deberá realizarse en la misma proporción en que se asignen los costos que la causaron y en consecuencia no es procedente realizarla en una sola vigencia.

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).

CONCEPTO 85071 DE JUNIO 14 DE 2007

TEMA: Convenios Interadministrativos

SUBTEMA: Registro Contable

Doctora
TERESA DE JESÚS ORTEGA PEDROZA
Subdirectora Administrativa y Financiera
CORPONOR
Cúcuta – Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200612-85071, en la cual solicita autorización para utilizar la cuenta 8325-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, y la creación de una subcuenta que permita registrar los decomisos preventivos de las especies, productos de fauna o flora silvestre y de los implementos utilizados para cometer la infracción, la cual se acredita con los decomisos definitivos. Al respecto, me permito aclararle lo siguiente:

En primer lugar, con la expedición de la Resolución 555 de 2006 se eliminó la cuenta 8325-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS y se creó la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, considerando que las operaciones que allí se registran atienden la definición de una contingencia y no el valor de los bienes que requieren ser controlados, toda vez que representan para la entidad contable pública un posible derecho, el cual se concreta cuando se declaren a favor de la Nación como resultado del proceso judicial.

Ahora bien, teniendo en cuenta que de conformidad con la Ley 99 de 1993, las Corporaciones Autónomas Regionales tienen atribuciones de policía para imponer sanciones, cuando ocurra violación de las normas sobre protección ambiental o sobre manejo y aprovechamiento de recursos naturales renovables, dentro de las que se encuentran el decomiso preventivo y definitivo de individuos o especímenes de fauna o flora o de productos o implementos utilizados para cometer la infracción, recursos que no van a ser propiedad de la Corporación, para el registro de este hecho se creará la subcuenta 839008-Decomisos por Infracciones al Medio Ambiente, en la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DE ORDEN DE CONTROL.

Finalmente, de conformidad con la Sentencia C-487/97, *“Le corresponde al Contador General de la Nación (...) máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad, (...)*

Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado”.

Con base en lo anterior, las normas y los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación, son de carácter vinculante y, en consecuencia, de obligatorio cumplimiento por parte de las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 92572 DE JUNIO 15 DE 2007

TEMA: Bienes pendientes de legalizar

SUBTEMA: Eliminación de saldos

Doctor
ALBERTO ÁNGEL RODRIGUEZ
Director Financiero
Fondo Financiero Distrital de Salud
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92572, en la cual consulta el procedimiento a seguir en lo relacionado con los saldos eliminados de la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR del Balance a 31 de diciembre de 2006, que no cumplían con la condición de uso permanente y sin contraprestación, y que no corresponden a bienes que pertenecen al Fondo Financiero Distrital de Salud. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, describe la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, como el *"Valor de los bienes bajo tenencia, uso, administración y control del ente público, cuya propiedad no ha sido legalizada formalmente, así como los bienes abandonados, hasta tanto se defina su situación legal"*.

Teniendo en cuenta lo anterior, el saldo que representaba esta cuenta corresponde a bienes bajo la tenencia, uso, administración o control del ente público sin legalizar. Ahora, según lo manifestado en su escrito, *"son saldos antiguos por adiciones, mejoras en las construcciones, bienes devolutivos que fueron entregados a los hospitales de la Red Adscrita y otras entidades de la red no Adscrita, cuando se administraba todo el Sistema de Salud de manera centralizada, o partidas no identificadas"*.

Siendo así, con respecto a las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso harán parte del costo histórico, en consecuencia estamos frente a un registro inadecuado que debe subsanarse a través de ajuste.

En cuanto a los bienes entregados a los hospitales de la red Adscrita y no Adscrita, la administración debe proceder a la formalización de la transacción, o en su defecto, si ya

no existen o no se encuentran en condiciones de utilización, se debe proceder al retiro de los mismo de conformidad con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo expedido por la Contaduría General de la Nación.

En todo caso, los bienes que no cumplen con la condición de uso permanente y sin contraprestación a efectos de trasladarse al grupo de Propiedades, planta y equipo, no deben ser objeto de eliminación, hasta tanto se lleven a cabo las actividades necesarias tendientes a determinar la existencia real de bienes que podrían afectar el patrimonio público, con base en los saldos que se hayan identificado.

Mientras surte las acciones pertinentes de depuración contable, debe trasladar los saldos a otra cuenta deudora de control, para la cual sugerimos utilizar la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, subcuenta 839090-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que los bienes que no cumplen con la condición de uso permanente y sin contraprestación a efectos de trasladarse al grupo de Propiedades, planta y equipo, no deben ser objeto de eliminación, hasta tanto lleve a cabo las actividades necesarias tendientes a determinar la existencia real de bienes que podrían afectar el patrimonio público, con base en los saldos que se hayan identificado; o en su defecto realizar los correspondientes traslados si llegara a establecer que dichos bienes realmente se encuentran en poder de terceros.

Mientras se adelantan las acciones pertinentes de depuración contable, debe trasladar los saldos a otra cuenta deudora de control, para la cual sugerimos utilizar la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, subcuenta 839090-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

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

CONCEPTO 92678 DE JUNIO 15 DE 2007

TEMA: Gasto depreciación

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
ARIEL AHUMEDO SIERRA
Director Júnior Auditoría Financiera
RM Revisores Fiscales, Auditores Externos Ltda.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92678, en la cual consulta qué gasto por depreciación de activos fijos se debe contabilizar en el patrimonio, y cuándo se contabiliza el gasto por depreciación en la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 170 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“Por regla general, el reconocimiento de la depreciación afecta el gasto o costo, según corresponda. No obstante, tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, dicho reconocimiento afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo”*. (Subrayado fuera de texto)

Con base en la norma técnica descrita anteriormente, se infiere que el reconocimiento de la depreciación de cualquier activo para las entidades contables públicas de gobierno general se hará afectando el patrimonio, con excepción de los activos que se encuentran asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo.

El CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, como *“el valor calculado para reconocer la disminución gradual de la capacidad operacional de las propiedades, planta y equipo como resultado del uso, expresada en términos monetarios, con base en el valor de los bienes y la vida útil estimada*.”

Esta cuenta debe ser utilizada por las entidades contables públicas para registrar la depreciación de las propiedades, planta y equipo asociadas con la dirección, planeación y apoyo logístico relacionado con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables”.

En ese orden de ideas, la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO debe ser utilizada por las entidades contables públicas distintas a las del gobierno general para registrar la depreciación de los activos que se encuentran relacionados con la dirección, planeación y apoyo logístico en el desarrollo de actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables.

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones expuestas anteriormente se concluye:

1. El registro de la depreciación de propiedades, planta y equipo en el Patrimonio lo determina la clase de entidad contable pública. De tal manera que el reconocimiento de la depreciación de cualquier activo para las entidades contables públicas de gobierno general se hará afectando el patrimonio, con excepción de los activos que se encuentran asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo.
2. Las entidades contables públicas distintas a las del gobierno general son las que utilizan la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO para registrar la depreciación de los activos que se encuentran relacionados con la dirección, planeación y apoyo logístico en el desarrollo de actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables.

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

CONCEPTO 93488 DE JUNIO 15 DE 2007

TEMA: Obligaciones sin disponibilidad presupuestal

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
HECTOR MANUEL LEMUS MONTAÑEZ
Gerente
Hospital Simón Bolívar III Nivel, E.S.E
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Distinguido doctor Lemus:

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20075-93488, en la cual consulta:

- 1. ¿Cómo se registran estas operaciones que se llevan a cabo sin disponibilidad presupuestal y que afectan los resultados del ejercicio?*
- 2. ¿Qué cuentas del pasivo se deberán utilizar para registrar las mencionadas obligaciones, bien por tratarse de adquisición de bienes o bien de contratación de servicios?*
- 3. ¿Cuál es el procedimiento a seguir frente a las obligaciones tributarias generadas por las obligaciones contraídas (adquisición de bienes con entrada al almacén y adquisición servicios), teniendo en cuenta que las mismas hacen parte de la cuenta del proveedor que no puede cancelarse por falta de Disponibilidad Presupuestal y que como lo ordena la norma deben pagarse a la DIAN en el momento de su causación, así no se le pague al respectivo contratista y/o proveedor?*

CONSIDERACIONES

El párrafo 20 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *"El entorno jurídico obliga a cumplir el régimen presupuestal, las formas de contratación, el régimen laboral, las estructuras patrimoniales, el régimen para la obtención y uso de recursos, el desarrollo de actividades económicas y los criterios de gestión o producción de bienes y servicios. El entorno jurídico delimita la toma de decisiones sobre los recursos económicos de las entidades del Sector Público"*.

El párrafo 117 del PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, define el principio de Devengo o Causación en los siguientes términos: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”*. (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 61 del Régimen de Contabilidad Pública relativo al proceso contable, señala que *“El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular. (...) y conceptual, los representa por medio de instrumentos como la partida doble y la base del devengo o causación en su estructura de libros, y luego los agrega y sintetiza convirtiéndolos en estados, informes y reportes contables que son útiles para el control y la toma de decisiones sobre los recursos, por parte de diversos usuarios”*. (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el párrafo 62 establece que *“El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, (...). La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable”*. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 224 del Régimen de Contabilidad Pública, relativo a las cuentas por pagar, indica 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. (...). Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, (...)”*. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, como *“el valor de las obligaciones autorizadas por vía general, contraídas por la entidad contable pública por concepto de adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus funciones de 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”.

De lo anterior, se infiere que independiente de las formalidades presupuestales que las entidades públicas deben cumplir para asumir compromisos con cargo al presupuesto,

desde la perspectiva contable el principio de devengo o causación impone la obligatoriedad de registrar contablemente toda transacción u operación que incida en los resultados del periodo.

Asimismo, la esencia financiera económica y social de los hechos debe primar sobre el requisito de forma o instrumental, al momento del reconocimiento de los eventos y transacciones que los generan, máxime cuando impera la presunción de legalidad.

En ese orden de ideas, el valor de compra de un bien o recibo de un servicio se constituye contablemente en una obligación y se registra en cuentas por pagar debiendo reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirirlos, indistintamente de la fecha en la cual se pacta la realización del pago.

Por último, en relación con el procedimiento a seguir frente a las obligaciones tributarias, y teniendo en cuenta lo definido en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo que establece que las consultas a efectuar a las autoridades deben tener relación con las materias a su cargo, este despacho se abstiene de pronunciarse y en consecuencia le solicitamos elevar la consulta a la autoridad competente en la materia que es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, las operaciones que se llevan a cabo sin disponibilidad presupuestal deben reconocerse contablemente la obligación o la correspondiente cuenta por pagar en el pasivo, indistintamente de la fecha en la cual se pacta la realización del pago.

Para efectos del reconocimiento se encuentra habilitada en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, subcuenta 240101-BIENES Y SERVICIOS.

En relación con el procedimiento a seguir frente a las obligaciones tributarias, este despacho se abstiene de pronunciarse y en consecuencia le solicitamos elevar la consulta a la autoridad competente en la materia que es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

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

lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)" (subrayado fuera de texto).

CONCEPTO 81528 DE JUNIO 19 DE 2007

TEMA: Convenios Interadministrativos

SUBTEMA: Registro Contable

Doctor
FLAMINIO CHAPARRO ALBA
Revisor Fiscal
CONSUCOLCONTAF LTDA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200611-81528, en la cual informa que en el año 2005 el Hospital de Suba II Nivel ESE recibió recursos de convenios interadministrativos de cooperación y desempeño, celebrados con el Fondo Financiero Distrital, cuyo objetivo se refiere a la cooperación conjunta en el logro de la habilitación de servicios de salud para el mejoramiento de la infraestructura física en desarrollo de proyectos de inversión del Hospital.

En vista de que no hay claridad por parte de la administración sobre la adecuada clasificación de los ingresos recibidos en virtud de los convenios transitorios, el Revisor Fiscal solicita que se le informe cuál es el registro contable que debe efectuar el Hospital en este tipo de operaciones. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

En primer lugar, es necesario tener en cuenta que el convenio interadministrativo de cooperación para el desarrollo del sistema de habilitación No. 706 de 2005 y el convenio interadministrativo de desempeño No. 774 del mismo año, suscritos entre el Fondo Financiero Distrital de Salud y el Hospital de Suba, Empresa Social del Estado, tienen como objeto cooperar mutuamente para lograr la habilitación de los servicios de salud, prestados por la ESE; desarrollando y ejecutando las acciones necesarias para el mejoramiento de la infraestructura física en desarrollo de los proyectos y apoyando el fortalecimiento en la implementación del nuevo modelo de gestión y atención en salud para la localidad de Suba.

El proyecto denominado *“Desarrollo de la Dirección del Sistema de Salud y Fortalecimiento de la Red Pública Hospitalaria”* del Plan de desarrollo de Bogotá D.C., establece como objetivo general: *“Fortalecer el desarrollo de la oferta de los servicios de salud de las instituciones públicas de salud, mediante el mejoramiento de la infraestructura física (obra, dotación y reposición tecnológica) de los hospitales de la Red Adscrita y de la Secretaría Distrital de Salud”* (Subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas, el Fondo Financiero Distrital de Salud ejecuta su presupuesto de inversión directa, mediante la celebración de convenios con el Hospital de Suba, que administra y desarrolla las actividades tendientes a hacer efectivo el gasto público social del Fondo Financiero. En este sentido, los recursos recibidos por el Hospital de Suba no corresponden a un ingreso por prestación de servicios, sino que fortalece su patrimonio, y por este motivo debe registrar un débito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con su contrapartida en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Así las cosas, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad pública-PGCP señala que la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL: *“Representa el valor de los recursos que han sido otorgados en calidad de aportes para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, y también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios individualizables.*

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que el Hospital de Suba, al recibir los recursos del Fondo Financiero Distrital de Salud, en desarrollo de los convenios suscritos para el mejoramiento de la infraestructura física y el fortalecimiento en la implementación del nuevo modelo de gestión y atención en salud, debe registrar un débito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con su contrapartida en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. Teniendo en cuenta que al recibir dichos recursos no está recaudando un ingreso que se relacione con la prestación de un servicio sino fortaleciendo el patrimonio de la entidad contable.

Relacionado con las respuestas 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 90250 DE JUNIO 19 DE 2007

TEMA: Facturación Glosada en Venta de Servicios de Salud

SUBTEMA: Registro contable de las glosas no subsanables

Doctora
ISBELIA GUTIERREZ GUZMAN
Hospital Departamental de Villavicencio

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20073-90250 en la cual solicita que se le indique el registro contable de las glosas aceptadas por los auditores médicos por errores administrativos y asistenciales. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El numeral 5.1.2.4 relativo al proceso administrativo y la aplicación contable de las glosas a la facturación en la venta de servicios de salud, que hace parte del manual de procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública que tenía aplicación hasta el 31 de diciembre de 2006, clasifica las glosas en pertinentes y no pertinentes, a su vez las glosas pertinentes pueden ser subsanables o no subsanables.

Las glosas, sean subsanables o no, se registran en el momento en que se presenten, con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y un crédito en la subcuenta 891517-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

De acuerdo con este procedimiento, cuando las glosas no subsanables corresponden a la facturación de servicios adicionales a los establecidos en un contrato, se debe establecer la responsabilidad de quienes participaron en el proceso de facturación, con base en las investigaciones que se adelanten para tal efecto. Con la aceptación de la glosa no subsanable, se inicia el proceso de investigación, para lo cual se registraba un débito en la

cuenta 1950-RESPONSABILIDADES (hoy subcuenta eliminada) con la contrapartida en la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Al tiempo que se ajustaban disminuyendo las cuentas de orden deudoras de control inicialmente constituidas. Posteriormente, registraba la provisión para responsabilidades y cuando el funcionario responsable de la glosa efectuara el pago, se procedía a cancelar la responsabilidad y la recuperación de la provisión.

Con la expedición del Régimen de Contabilidad Pública que tiene aplicación desde el 1 de enero de 2007, las responsabilidades en proceso se registran en Cuentas de Orden de Control, para lo cual el Catálogo General de Cuentas contiene la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES que representa *"El valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad o no, de las personas involucradas en el proceso.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891521-Responsabilidades."

Ahora bien, el derecho causado por la prestación de los servicios de salud que corresponde a facturación glosada no subsanable, debe disminuirse debitando la subcuenta 580802-PERDIDA EN BAJA DE ACTIVOS, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Adicionalmente, se ajustan disminuyendo las cuentas de orden, previamente registradas, debitando la subcuenta 891517-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD.

CONCLUSIÓN

Los derechos por la prestación de los servicios de salud que corresponden a facturación glosada no subsanable se disminuyen registrando un débito la subcuenta 580802-PERDIDA EN BAJA DE ACTIVOS, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Además se deben ajustar disminuyendo las cuentas de orden de control registradas por la facturación glosada en la venta de servicios de salud.

De otra parte, el control del proceso de responsabilidad interna que se adelanta al funcionario por la facturación glosada, se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y acreditando la subcuenta 891521-RESPONSABILIDADES, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *"Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado , y lo*

son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad" (...) (subrayado fuera de texto).

CONCEPTO 92218 DE JUNIO 19 DE 2007

TEMA: Reservas Técnicas

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
NESTOR MUÑOZ CERÓN CERÓN
Director Comercial
Sorteo Extraordinario de Colombia Ltda.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92218 en la cual solicita que se le indique el registro contable de las reservas técnicas que los operadores del juego de lotería deben constituir para el pago de premios. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El numeral 2 de la Ley 643 de 2001, le establece al Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, entre otras funciones "*(...) determinar los recursos a ser utilizados por tales empresas como reservas técnicas para el pago de premios.*"

Además, el artículo 27 del Decreto 2975 de 2004, señala que "*Los operadores del juego de lotería constituirán reservas técnicas para el pago de premios y de capitalización en los porcentajes que para el efecto determine el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar dentro de los tres (3) meses siguientes a la entrada en vigencia del presente decreto.*" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 2 del Acuerdo 010 de 2006, expedido por el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, determina que *"Para cada sorteo, los operadores del juego de lotería deberán constituir una provisión para el pago de premios equivalente como mínimo a la diferencia entre el valor de los premios en poder del público y el 40% de las ventas brutas, (...)*

El monto de la reserva de que trata el presente artículo, se constituirá de acuerdo con el nivel de riesgo de cada operador de que trata el artículo 4º. Del presente acuerdo.

Parágrafo 2. Cuando el valor de los premios en poder del público supere el 40% de las ventas, los operadores podrán amortizar la provisión previamente creada. (Subrayado fuera de texto)

De lo anterior, se colige que la reserva técnica corresponde a una estimación que deben efectuar los operadores de juegos de lotería para garantizar el pago de premios y que equivale, como mínimo, a la diferencia entre el valor de los premios en poder del público y el 40% del valor de las ventas, de acuerdo con el nivel de riesgo de cada operador.

Para el efecto, el párrafo 233 contenido en el Régimen de Contabilidad Pública señala que *"Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.*

Además, el párrafo 235 establece que *"Los pasivos estimados se revelan atendiendo la naturaleza del hecho que los origine y deben reclasificarse al pasivo que corresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice."*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas incorpora la cuenta 2710-PROVISIONES PARA CONTINGENCIAS que representa *"el valor estimado, justificable y cuya medición monetaria sea confiable, de obligaciones a cargo de la entidad contable pública, ante la probable ocurrencia de eventos que afecten su situación financiera. Tal estimación deberá adelantarse mediante procedimientos de reconocido valor técnico, (...). Dichos eventos se deberán reconocer en las respectivas cuentas de orden hasta tanto sean considerados como eventuales o remotos*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5314-Provisión para Contingencias."

Es importante señalar que el concepto de reservas que se debe registrar en la cuenta 3215-Reservas representa *"el valor de los recursos reclasificados de los resultados obtenidos por la entidad contable pública, con el fin de satisfacer los requerimientos legales o estatutarios, para fines específicos y justificados."*

En tal sentido, el registro contable de la reserva técnica para el pago de premios en juego de lotería, corresponde a una provisión porque registra una contingencia determinada por el nivel de riesgo de cada operador, que se calcula sobre la base de las ventas brutas;

mientras que las reservas corresponden a los recursos que han sido reclasificados de los resultados obtenidos por la entidad contable pública.

CONCLUSIÓN

El valor de las reservas técnicas, determinado conforme se define en el artículo 2º del Acuerdo 010 de 2006, debe registrarse con un débito en la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, subcuenta 531490-Otras Provisiones para Contingencias, y con un crédito en la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, subcuenta 271090-Otras Provisiones para Contingencias, que se disminuye cuando el valor de los premios en poder del público supere el 40% de las ventas.

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

CONCEPTO 74916 DE JUNIO 22 DE 2007

TEMA: Bienes recibidos en dación de pagos

SUBTEMA: Tratamiento Contable

Doctora
ADRIANA CARABALI ZAPATA
Subsecretaria de Contabilidad
Secretaría de Hacienda y Crédito Público
Departamento del Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20069-74916, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. El departamento del Valle del Cauca tenía inversiones de renta variable en Corfipacífico, empresa que fue liquidada. Dentro del proceso de reclamación, Corfipacífico entregó al departamento 745.534 acciones a un valor nominal de \$10 correspondiente a \$7.455.340, las cuales fueron recibidas por \$27.435.651 (Empresa Moderna S.A.). De la misma manera recibió 165.628 acciones a un valor nominal de \$10 para un total de \$1.656.280, recibidas por \$206.538.116 (Empresa el País S.A.)

Por tanto, solicita el tratamiento contable a seguir para contabilizar la inversión, teniendo en cuenta que existe una cuenta por cobrar a Corfipacífico.

2. La Sociedad Portuaria entrega 200 acciones a un valor nominal de \$1.000 para un total de \$200.000 con capital autorizado de \$70.500.000.

3. Se reciben en dación de pago de Corfipacífico bonos de alojamiento en el Hotel Pacifico Royal por \$1.687.126.

CONSIDERACIONES

Su consulta se resuelve en el contexto del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 222 de 2006.

El numeral 2.9.1.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública, relacionado con las Inversiones e instrumentos derivados, establece:

"143. Noción. Las inversiones representan recursos aplicados en la creación y fortalecimiento de empresas públicas y entidades de naturaleza privada, y en la adquisición de valores como títulos e instrumentos derivados, en cumplimiento de políticas financieras, económicas y sociales del Estado y que como consecuencia pueden generar utilidades. Esta norma también trata los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.

144. Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control o influencia que se tenga sobre el ente receptor de la inversión, mediante la aplicación de metodologías que aproximen su realidad económica, tales como: el valor razonable, el valor presente neto a partir de la tasa interna de retorno, el método de participación patrimonial y el método del costo".

"147. Las inversiones se revelan teniendo en cuenta la finalidad con la cual se efectúan y la modalidad del título o contrato. En relación con la finalidad, las inversiones se efectúan para administrar la liquidez, adquirir el control del ente receptor de la inversión o por razones de política. En cuanto a la modalidad del título, las inversiones se revelan en

títulos de deuda y títulos participativos. Cuando surjan provisiones o valorizaciones deberán revelarse por separado. Por su parte, los instrumentos derivados con fines de cobertura de los activos se revelan en forma separada”.

A su vez, el párrafo 201 del Plan General de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los bienes recibidos en dación de pago, determina:

“201. Para los bienes recibidos en dación de pago deben reconocerse provisiones o valorizaciones como resultado de la comparación del valor en libros con el valor de realización. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la provisión afecta directamente el patrimonio”.

Por su parte, la descripción de la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO establece que *“Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles, acciones y participaciones recibidas por la entidad contable pública, en pago de créditos y préstamos a su favor, de conformidad con las normas legales.*

El valor de los bienes recibidos en dación de pago debe incrementarse por concepto de los gastos necesarios en que se incurra para ponerlos en condiciones de utilización o enajenación.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas de los grupos 13-Rentas por Cobrar y 14-Deudores.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor por el cual se recibe el bien o derecho.*
- 2- Los gastos necesarios para colocar el bien en condiciones de venta o utilización.*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes y derechos enajenados.*
- 2- El valor de los bienes y derechos reclasificados a las cuentas correspondientes, cuando de conformidad con las normas se van a utilizar, administrar o explotar por la entidad contable pública.*
- 3- El valor de los castigos debidamente autorizados”.*

En este sentido, los bienes recibidos en dación de pago deberán registrarse en las subcuentas respectivas de la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO, con contrapartida en las subcuentas respectivas de los grupos 13-RENTAS POR COBRAR y/o 14-DEUDORES.

CONCLUSIÓN

La entidad debe registrar en las subcuentas respectivas, de la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO, las acciones y bonos recibidos como pago de las cuentas por cobrar. Una vez se adelanten las gestiones, de conformidad con las normas establecidas para su utilización, administración o explotación, deberán reclasificarse a las cuentas correspondientes que revelen los bienes y/o derechos recibidos.

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 91641 DE JUNIO 22 DE 2007

TEMA: Saldos Iniciales

SUBTEMA: Entidades adscritas

Doctor
EVERARDO MORA POVEDA
Director de Vigilancia Fiscal
Contraloría Delegada para el Control Social
CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20074-91641, en la cual consulta sobre el criterio tenido en cuenta por el Fondo de Inversión para la Paz-FIP para iniciar su proceso contable correspondiente al año 2006 con saldos en cero, teniendo en cuenta que esta entidad se encuentra adscrita a la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional- Acción Social.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, es necesario remitirnos al artículo 30 del Decreto 2467 de 2005 el cual dispone que " *El Fondo de Inversión para la Paz, FIP, creado mediante la Ley 487 de 1998, se adscribe como una cuenta especial, sin personería jurídica, que se administrará como un sistema separado de cuentas, a la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional, Acción Social, con el objeto de financiar y cofinanciar, los programas y proyectos estructurados para la obtención de la paz en el país, administrado por el consejo directivo y sujeta a la inspección y vigilancia de una veeduría especial, sin perjuicio de las facultades a cargo de la Contraloría General de la República*". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el artículo 32 del mencionado Decreto, respecto al presupuesto, el manejo contable y de pagos del FIP, dispuso que "*... podrá seguir ejecutándose hasta el 31 de diciembre de 2005 a través del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República*".

En ese orden de ideas, se deduce del análisis de los artículos anteriores, que el FIP desarrolló sus actividades hasta el 31 de diciembre de 2005 a través del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, y que tal como lo estableció el artículo 30 del Decreto 2467 de 2005, a partir del 1° de enero de 2006 se adscribe a la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional, situación que implica que si al 31 de diciembre del año 2005 el FIP revelaba saldos en sus estados contables, generados en la labor desarrollada en el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, estos mismos saldos deberán aparecer como saldos iniciales cuando empiece a desarrollar sus funciones en la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional- Acción Social.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye que si al 31 de diciembre del año 2005 el FIP revelaba saldos en sus estados contables generados en la labor desarrollada en el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, estos mismos saldos deberán aparecer como saldos iniciales cuando empiece a desarrollar sus funciones en la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional-Acción Social.

En lo 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 93720 DE JUNIO 25 DE 2007

TEMA: Bienes recibidos de terceros

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
RUTH GARCÍA ESGUERRA
Contadora (E)
Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20075-93720, en la cual consulta cuáles son las formalidades que debe cumplir la Universidad para el registro contable de los bienes recibidos en contrato de comodato. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 2.9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a las propiedades, planta y equipo del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, expresa que *"Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general".* (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.13 de la Carta Circular 72 de 2006 expresa que *"las entidades contables públicas del gobierno general que reciban activos para uso permanente y sin contraprestación, de otros entes públicos del gobierno general, deben incorporarlos como propiedades, planta y equipo, en la subcuenta que corresponda. En consecuencia, las entidades contables públicas que entregan estos activos deben eliminarlos de las*

propiedades planta y equipo donde se encuentran registrados". (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, la entidad debe registrar los bienes recibidos en contratos de comodato de parte de otras entidades del gobierno general en el GRUPO 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Lo anterior no significa, de ninguna manera, que la titularidad del bien cambie, por que ésta sigue siendo de propiedad del Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP, y se registra de la forma señalada dado que la norma técnica de las propiedades, planta y equipo incorporó como criterio adicional para su reconocimiento el control de los mismos.

De otra parte el numeral 2.9.2.1 de los soportes de contabilidad del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que *"Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.* (Subrayado fuera de texto)

Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad". (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, los documentos soporte son necesarios para el registro contable de los hechos financieros, económicos y sociales con el fin de que respalden dichos registros, y la información pueda ser verificable y comprobable. Los hechos financieros, económicos y sociales que no se encuentren debidamente soportados no podrán ser registrados.

Son documentos soportes entre otros, las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones financieras, económicas y sociales del ente público, los cuales forman parte integral de la contabilidad pública, y el Representante Legal o quien haga sus veces, y el funcionario designado mediante acto administrativo para tal fin serán los responsables del manejo, organización y conservación de los mismos.

Así las cosas, corresponde a la entidad establecer dentro de sus manuales de procedimientos, cuáles son los documentos necesarios para el soporte de las operaciones realizadas, dentro de los cuales están las facturas, los contratos, las ordenes de pago, entradas a Almacén, etc.

CONCLUSIÓN

Dado que la norma técnica de las propiedades, planta y equipo incorporó el control de los mismos como criterio adicional para su reconocimiento, los bienes que universidad recibe en comodato de otras entidades del gobierno general se registran en el GRUPO 18-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece como documentos soporte de los registros contables, todo escrito o relación que le permita a la entidad sustentar la razonabilidad de sus operaciones, así como el origen y desarrollo de cada una de ellas. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo.

Por lo tanto, las entidades, conectoras de su operatividad, deben implementar los procedimientos administrativos de acuerdo a sus necesidades, a través de los manuales de procedimientos, mediante los cuales determinen los documentos soportes requeridos para garantizar la objetividad y verificabilidad de los registros contables en aplicación del Sistema de Control Interno Contable de la entidad, documentos dentro de los cuales se encuentran los contratos de comodato celebrados con otras entidades como lo es en el caso de La Universidad.

Finalmente, 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 94281 DE JUNIO 25 DE 2007

TEMA: Recursos Naturales no Renovables

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
GLORIA CRISTINA OROZCO GIL
Directora Servicios Especiales
UT Banco de Occidente y Edgar Nieto & Asociados

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20075-94281 mediante la cual plantea los siguientes interrogantes respecto al registro de los bienes recibidos y las reservas de hidrocarburos con ocasión de la reversión de la Concesión Tello que operó el 13 de febrero de 2006:

" 1. Es correcto el registro contable de los bienes recibidos y las reservas de hidrocarburos efectuado por la ANH en las cuentas del activo y de orden respectivamente? En el momento en que operó la reversión de la Concesión Tello, la Agencia debió registrar contablemente los derechos de explotación sobre los Campos Tello y La Jagua?"

2. En caso de ser necesario contabilizar estos derechos de explotación, a partir de qué momento se deben registrar? Desde el 13 de febrero de 2006, fecha en que ocurrió la reversión o desde la entrada en vigencia del Decreto 727 de 2007?"

En la hipótesis que se deban registrar los derechos de explotación a partir de la vigencia del Decreto 727 de 2007, la ANH debería ajustarse a lo establecido en su artículo 5º, que reglamenta esta situación únicamente para ECOPETROL?"

3. En el evento que la ANH deba registrar los derechos explotación a partir de la fecha en que operó la reversión, esto es, 13 de febrero de 2006, cuál sería el procedimiento a seguir en consideración a que a la fecha, ya se efectuó el cierre de los Estados Financieros correspondientes a la vigencia de 2006?"

4. Por último, la ANH y ECOPETROL S.A., el pasado 13 de abril de 2007, suscribieron el contrato de exploración y Explotación de Hidrocarburos Campos Tello y la Jagua, cuyo objeto es "la ANH otorga a ECOPETROL el derecho exclusivo para explotar el Área Contratada y explotar los Hidrocarburos de propiedad del Estado que allí se encuentren y le transfiere la titularidad de los Activos asociados a los Campos Tello y la Jagua identificados en el inventario que se adjunta en el Anexo 3 del contrato", cuál sería el tratamiento contable que debe seguir la ANH respecto a esta operación?"

Para el efecto, la entidad informa que *"con ocasión a la reversión de la Concesión Tello que operó el 13 de febrero de 2006, la ANH registró en la cuenta de activos fijos los bienes muebles recibidos, y en cuentas de orden, las reservas de hidrocarburos de los Campos Tello y La Jagua, de conformidad con lo dispuesto por la Contaduría General de la Nación en el concepto antes transcrito"*, haciendo referencia al concepto 20053-10769.

CONSIDERACIONES

El numeral 11.5 del artículo 11 del Decreto 1760 de 2003 establece que el Patrimonio de la Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH está conformado por *"Los derechos de producción y los bienes muebles e inmuebles que pasen al Estado por terminación de los contratos de exploración y explotación vigentes, los que suscriba Ecopetrol S. A. hasta el 31 de diciembre de 2003 y aquellos que suscriba la Agencia Nacional de Hidrocarburos, ANH"*.

Según el artículo mencionado, los bienes muebles e inmuebles que pasaron al Estado por la reversión del Contrato de Concesión Tello hacen parte del Patrimonio de la ANH y, por tanto, deben ser registrados en su información contable como activos.

Respecto al registro de las reservas de hidrocarburos, el artículo 332 de la Constitución Política establece que el Estado es propietario del subsuelo y de los recursos naturales no renovables; y el artículo 2° del Decreto 727 de 2007 establece que *"El valor de las reservas probadas de hidrocarburos de propiedad de la Nación deberá revelarse en el Balance General de la Nación, a través del Ministerio de Minas y Energía, tomando como método de valoración el definido en el artículo 3° del presente decreto"*.

De tal manera que dichas reservas son activos del Ministerio de Minas y Energía que la ANH debe controlar a través de la Cuenta 9317-BIENES RECIBIDOS EN EXPLOTACIÓN, que de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas *"Representa el valor de los recursos naturales no renovables recibidos en explotación. La contrapartida corresponde a la subcuenta 991504-Bienes Recibidos en Explotación"*.

Este control debió reconocerse a partir del momento del recibo de los recursos recibidos en explotación como consecuencia de la reversión del contrato de concesión, conforme lo establece el párrafo 117 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública mediante el cual se define el Principio Devengo o Causación: *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período"*. (Subrayado fuera de texto).

Este procedimiento contable fue adoptado en la Resolución 438 de 2000, cuyo fundamento fue el Decreto 2625 de 2000, el cual fue derogado por el artículo 7 del Decreto 727 de 2007, por el cual se expiden normas relativas a la valoración y contabilización de reservas de hidrocarburos de propiedad de la Nación y se dictan otras disposiciones.

Como quiera que el Decreto 727 de 2007 fue publicado en el Diario Oficial 46.565 del 9 de marzo de 2007, la Resolución 438 de 2000 estuvo vigente hasta esa fecha. De tal manera, que la ANH debió aplicar el tratamiento contable establecido en esta Resolución para registrar la reversión del contrato de concesión Tello.

No obstante, el Decreto 727 de 2007 regula la contabilización de las reservas de hidrocarburos, y en el artículo 6° reglamenta *"que el Contador General de la Nación dispondrá el tratamiento contable a aplicar, en concordancia y desarrollo del presente decreto"*, razón por la cual en la

actualidad se adelanta en esta Subcontaduría la revisión del Procedimiento para el registro contable de los Recursos Naturales no Renovables, en el cual se incorporan de manera general las contabilizaciones que deben realizar, tanto el Ministerio de Minas y Energía como las demás entidades contables públicas que reciben y entregan los recursos en explotación. El resultado de dicho estudio le será dado a conocer en su oportunidad.

Ahora bien, tienen derechos de explotación las entidades a quienes se les asignan las áreas hidrocarburíferas para su exploración y explotación. Así las cosas, el artículo 5° del Decreto 727 de 2007 aplica únicamente a Ecopetrol S.A., teniendo en cuenta que el numeral 34.1, del artículo 34, del Decreto 1760 de 2003 asigna a esta entidad la función de exploración y explotación de dichas áreas mientras que el numeral 5.1 del artículo 5° del decreto mencionado establece como función de la ANH la de *"Administrar las áreas hidrocarburíferas de la Nación y asignarlas para su explotación y explotación (...)"*.

CONCLUSIÓN

Conforme al numeral 11.5 del artículo 11 del Decreto 1760 de 2003, los bienes muebles e inmuebles que pasaron al Estado, por la reversión del Contrato de Concesión Tello, hacen parte del Patrimonio de la ANH y, por tanto, deben ser registrados en su información contable como activos. Por su parte, las reservas constituyen activos del Ministerio de Minas y Energía, en nombre de la Nación, que la ANH debe controlar a través de la Cuenta 9317-BIENES RECIBIDOS EN EXPLOTACIÓN.

Estos registros debieron realizarse en la fecha de recibo de los bienes, como consecuencia de reversar la concesión, aplicando el tratamiento contable establecido en la Resolución 438 de 2000 que estuvo vigente hasta el 9 de marzo del presente año.

En la actualidad se adelanta la revisión del nuevo procedimiento para el registro contable de los Recursos Naturales no Renovables, atendiendo lo establecido en el artículo 6° del Decreto 727 de 2007, cuyo resultado le será dado a conocer en su oportunidad para que realice los registros correspondientes en la información contable del año en curso.

La contabilización de derechos de explotación de que trata el artículo 5° del Decreto 727 de 2007 aplica únicamente a Ecopetrol S.A. dado que la ANH actúa únicamente como administradora de las áreas hidrocarburíferas de la Nación.

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 93290 DE JUNIO 28 DE 2007

TEMA: Revalorización del patrimonio

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora
GLADYS MEJIA GUERRERO
Líder I Contabilidad
Electrificadora del Meta-EMSA ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20075-93290, la cual me permito atenderla en el sentido en que fue formulada:

En su consulta señala que el artículo 19 de la Ley 1111 de 2006 establece que *"A partir del año gravable 2007 y para todos los efectos, el saldo de la cuenta de revalorización del patrimonio registrado a 31 de diciembre de 2006, forma parte del patrimonio del contribuyente"*, por lo cual consulta:

¿El valor registrado en cuentas de orden como Revalorización del Patrimonio se debe incluir dentro del patrimonio de la empresa a nivel contable?

¿Además de los saldos de ajustes por inflación registrados en cuentas de orden correspondientes a los activos, cuál será el procedimiento contable a seguir con estos saldos?

CONSIDERACIONES

El artículo 1° de la Resolución 351 de 2001, el cual establece *"Eliminar a partir del 1° de enero del 2002, la aplicación del Sistema de ajustes parciales por inflación"* (Subrayado fuera de texto).

El artículo 3° de dicha resolución expresa que: *"Los saldos contabilizados hasta el 31 de diciembre de 2001, como ajustes parciales por inflación se mantendrán en las respectivas cuentas y subcuentas, hasta tanto se disponga del bien o se extinga la obligación que le*

dio origen. En consecuencia, dicho monto hará parte del costo reexpresado" (Subrayado fuera de texto)

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

De acuerdo con lo expuesto, se concluye que a partir del 1° de enero de 2002 se eliminó la aplicación del sistema de ajustes por inflación en las entidades estatales.

De otra parte, el numeral 2.9.1.5 de las Normas técnicas del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que "Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios." (Subrayado fuera de texto)

Las cuentas de orden deudoras y acreedoras fiscales reflejan las diferencias entre las cuentas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y costos, con respecto a los valores determinados en la elaboración de la información para propósitos tributarios, por lo cual se revelan teniendo en cuenta el origen de tales diferencias". (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, el valor de los ajustes por inflación que realiza la entidad para efectos fiscales debe revelarse en cuentas de orden deudoras y acreedoras fiscales, por lo tanto, el PGCP no permite registrar los ajustes por inflación en las cuentas de balance y de resultados.

CONCLUSIÓN

Dado que la Resolución 351 de 2001 eliminó la aplicación del sistema de ajustes parciales por inflación; los ajustes por inflación que realice la entidad para efectos tributarios deben revelarse en cuentas de orden fiscales, por lo tanto, el PGCP no permite registrar los ajustes por inflación en las cuentas de balance y de resultados.

Finalmente, 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 93017 DE JUNIO 29 2007

TEMA: Depuración contable

SUBTEMA: Cobros por jurisdicción coactiva

Doctoras
ALEXANDRA GARCÍA RAMÍREZ
Jefe de la Oficina Jurídica
SANDRA PATRICIA LEÓN GARCÍA
Coordinadora Cobros por Jurisdicción Coactiva
Registraduría Nacional del Estado Civil
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20074-93017, me permito atenderla en el sentido en que fue formulada.

En su consulta nos informa que en el Despacho de Cobros por Jurisdicción Coactiva de la Registraduría Nacional del Estado Civil, existen unos procesos de los cuales no ha sido posible obtener su recaudo a pesar de las actuaciones administrativas adelantadas por la entidad, para los cuales ya operó el fenómeno de la pérdida de la fuerza ejecutoria consagrado en el numeral 3º del artículo 66 del Código Contencioso Administrativo.

Por tanto, se consulta si existe algún mecanismo que permita archivar los procesos sin que la administración de la entidad incurra en un proceso de responsabilidad fiscal, o si por el contrario se deben continuar adelantado estos procesos, teniendo en cuenta que se incurre en un desgaste administrativo y en gastos innecesarios como publicaciones, pago de honorarios, entre otros gastos.

CONSIDERACIONES

El artículo 8° de la Ley 1066 de 2006, por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública, en lo relacionado con la prescripción de la acción de cobro, establece que *"La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, y será decretada de oficio o a petición de parte"*.

El artículo 17 de la citada ley expresa que *"Lo establecido en los artículos 8° y 9° de la presente ley para la DIAN, se aplicará también a los procesos administrativos de cobro que adelanten otras entidades públicas. Para estos efectos, es competente para decretar la prescripción de oficio el jefe de la respectiva entidad."* (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el numeral 1° del Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública contenido en la Resolución 119 de 2006, establece que *"El Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública orienta a los responsables de la información financiera, económica y social en las entidades públicas para que adelanten las gestiones administrativas necesarias que conduzcan a garantizar la sostenibilidad y permanencia de un sistema contable que produzca información razonable y oportuna, (...)"*

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

(...)

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 (...)"

El numeral 2.9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los deudores señala que *"Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable"*. (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, las entidades públicas, en desarrollo de las actuaciones administrativas para establecer su realidad financiera, económica y social pueden decretar de oficio o a petición de la parte interesada, la prescripción de la acción de cobro, siempre que se trate de valores sobre los cuales no se puede adelantar ninguna gestión de cobro, previo concepto de la oficina o unidad jurídica respecto de la prescripción del derecho.

En cuanto al tratamiento contable, una vez expedido el acto administrativo que autorice el retiro de estas partidas de la contabilidad, se debe proceder a la cancelación de la cuenta del grupo deudores, afectando directamente el valor de la provisión que debió constituirse hasta el 100% del valor del deudor, por tratarse de derechos incobrables.

CONCLUSIÓN

La entidad, en desarrollo de las actuaciones administrativas para establecer su realidad financiera, económica y social, puede decretar de oficio o a petición de la parte interesada, la prescripción de la acción de cobro de conformidad con lo establecido en la Ley 1066 de 2006, siempre que se trate de valores sobre los cuales no se puede adelantar ninguna gestión de cobro, previo concepto de la oficina o unidad jurídica respecto de la prescripción de la acción de cobro del derecho.

En cuanto al tratamiento contable, una vez expedido el acto administrativo que autorice el retiro de las partidas, se debe proceder a la cancelación de la respectiva cuenta del grupo deudores, afectando directamente el valor de la provisión que debió constituirse hasta el 100% del valor del deudor, por tratarse de derechos prescritos, de conformidad con el concepto jurídico.

Es de anotar que, de conformidad con la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública. Por tanto, excede su competencia funcional pronunciarse sobre el mecanismo que puede aplicar la entidad para archivar los procesos de jurisdicción coactiva prescritos y evitar el inicio de procesos de responsabilidad fiscal, dado que este tema es competencia de la Contraloría General de la República.

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 96798 DE JUNIO 29 DE 2007

TEMA: Ingresos

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
PASTORA MURILLO RUBIANO
Presidente
Consejo Profesional Nacional de Arquitectura y sus Profesiones Auxiliares

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20076-96798, la cual me permito atenderla en el sentido en que fue formulada:

En su consulta expone que a través de escrito CGR-CPNAA-02 de junio de 2007, *"La Contraloría General de la República requiere al Consejo profesional Nacional de Arquitectura y sus Profesiones Auxiliares para que se pronuncie acerca del registro de sus ingresos en las cuentas establecidas en el plan general de contabilidad pública, por considerar que " ... Por las características de los ingresos que percibe la entidad, en contraprestación de los servicios institucionales, son considerados tasas, lo que se traduce en el registro de los mismos en el Grupo 41 Ingresos Fiscales, por la cuenta 4110 No tributarios. En correspondencia el registro del costo del servicio, recibe tratamiento de gasto administrativo Grupo 51"*.

Señala además que *"El Consejo Profesional Nacional de Arquitectura y sus Profesiones Auxiliares, desde su creación ha venido registrando sus ingresos en la cuenta 4360-servicios de documentación e identificación"*. (...)

Por lo cual solicita concepto acerca de la viabilidad de considerar los ingresos del Consejo Profesional como tasas, y su registro ene. GRUPO 41-INGRESOS FISCALES, en la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

CONSIDERACIONES

La Ley 435 de 1998 le establece le establece como funciones al Consejo Profesional Nacional de Arquitectura y sus Profesiones Auxiliares: *"Expedir las correspondientes tarjetas de matrícula profesional de arquitectura y certificados de inscripción profesional"*; y *"Fijar los derechos de matrícula y certificados de inscripción profesional de forma equilibrada y razonable para cubrir los gastos que ocasione el funcionamiento del Consejo Nacional y el de las respectivas seccionales. Derechos que no podrán exceder de la suma*

equivalente a un (1) salario mínimo legal mensual vigente. Sobre estos recursos ejercerá el debido control la Contraloría General de la República".

El numeral 2.9.1.4.1 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, establece que *"los ingresos por prestación de servicios se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo"*.

A su vez, el PGCP expresa que la cuenta 4360-SERVICIOS DE DOCUMENTACIÓN E IDENTIFICACIÓN, *"Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación de servicios de documentación e identificación"*. (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, los ingresos que el Consejo Profesional de Arquitectura recauda por la expedición de tarjetas de matrícula profesional y certificados de inscripción profesional deben registrarse en la cuenta 4360-SERVICIOS DE DOCUMENTACIÓN E IDENTIFICACIÓN.

CONCLUSIÓN

Los ingresos recibidos por el Consejo Profesional de Arquitectura por concepto de expedición de tarjetas de matrícula profesional y certificados de inscripción profesional deben registrarse en las subcuentas 436008-TARJETAS PROFESIONALES y 436006-ANTECEDENTES Y CERTIFICACIONES, respectivamente.

Finalmente, 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)

CONCEPTO 92578 DE JULIO 9 DE 2007

TEMA: Reposición de gasto de campaña

SUBTEMA: Causación del gasto

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

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20074-92578, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

La Contraloría General de la República-CGR formuló el siguiente hallazgo: "Se analizó el listado enviado por el Fondo Nacional de Financiación de Partidos y Campañas Electorales, que contempla todos los candidatos que tiene derecho a la reposición de gastos de campaña, independientemente que hayan presentado cuentas o no, de las elecciones llevadas a cabo en el año 2003. Con corte al 5 de octubre de 2006, existen cuentas por valor de \$45.894 millones, que aún no se han cancelado y que se encuentran en el Fondo de Campañas, en procesos de digitación, certificación, verificación, corrección e investigación y la entidad no ha registrado en los Estados Financieros dicha información. Lo anterior fue comprobado al analizar el registro de algunas cuentas que son causadas cuando se realiza el pago y no cuando se adquiere el derecho a la reposición con el número de votos obtenidos".

La Registraduría Nacional del Estado Civil en el plan de mejoramiento respondió que dicho hallazgo no aplica por el siguiente motivo "Con relación a la observación la Coordinación de Contabilidad aclara que las causaciones las realiza con fundamento en los actos administrativos que son radicados en esa dependencia con su respectivo registro presupuestal de compromiso, por concepto gastos de campaña, vigencias expiradas y gastos de funcionamiento según sea el caso. Lo anterior teniendo en cuenta que el Fondo de Financiación genera el acto administrativo reconociendo y ordenando el pago de la obligación cuando los partidos y movimientos han presentado adecuadamente sus informes y cumplen los requisitos de ley para iniciar el trámite respectivo. Adicionalmente, está es la información que sirve de base para generar los Estados Financieros". (SIC)

Además, informa que en auditorías anteriores, la Contraloría recomendó la cancelación de los saldos de reserva presupuestal no ejecutados al cierre de la vigencia, por cuanto estos registros generaban una sobreestimación en las cuentas de orden.

CONSIDERACIONES

El artículo 13 de la Ley 130 de 1994 establece que *“El Estado contribuirá a la financiación de las campañas electorales de los partidos y movimientos políticos, lo mismo que las de los movimientos sociales y grupos significativos de ciudadanos que postulan candidatos de conformidad con las siguientes reglas:*

a) En las campañas para Presidente, se repondrán los gastos a razón de cuatrocientos pesos (\$400), por la primera vuelta y doscientos pesos (\$200) por la segunda vuelta, por cada voto válido depositado por el candidato o candidatos inscritos. No tendrán derecho a la reposición de los gastos cuando su candidato hubiere obtenido menos del cinco por ciento (5%) de los votos válidos en la elección.

b) En las campañas para Congreso de la República, se repondrán los gastos a razón de cuatrocientos pesos (\$400), por cada voto válido depositado por la lista o listas de los candidatos inscritos;

c) En el caso de las elecciones de Alcaldes y Concejales se repondrán a razón de ciento cincuenta pesos (\$150) por voto válido depositado por la lista o listas de los candidatos inscritos. En el caso de las elecciones de Gobernadores y Diputados, se reconocerán los gastos a razón de doscientos cincuenta pesos (\$250) por voto válido depositado por los candidatos o listas debidamente inscritos.

d) Los municipios y distritos contribuirán a la financiación de la elección de las Juntas Administradoras Locales, su monto será determinado por el respectivo Concejo Municipal.

No tendrá derecho a la reposición de los gastos cuando su lista hubiere obtenido menos de la tercera parte de los votos depositados por la lista que haya alcanzado curul con el menor residuo.

En el caso de las Alcaldías y Gobernaciones, no tendrá derecho a reposición de gastos el candidato que hubiere obtenido menos del 5% de los votos válidos en la elección.

La reposición de gastos de campañas sólo podrá hacerse a través de los partidos, movimientos u organizaciones adscritas, y a los grupos o movimientos sociales, según el caso, excepto cuando se trate de candidatos independientes o respaldados por movimientos sin personería jurídica, en cuyo evento la partida correspondiente le será entregada al candidato o a la persona, natural o jurídica que él designe.

Los partidos y movimientos políticos distribuirán los aportes estatales entre los candidatos inscritos y el partido o movimiento, de conformidad con lo establecido en sus estatutos.

Los partidos y movimientos que concurran a las elecciones formando coaliciones determinarán previamente la forma de distribución de los aportes estatales a la campaña. De lo contrario, perderán el derecho a la reposición estatal de gastos”.

Por su parte, los párrafos 117 y 120 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP definen los principios de Devengo o Causación y Prudencia en los siguientes términos:

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

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos”.

A su vez, el numeral 2.9.1.4.2 del PGCP, relacionado con los Gastos, expresa:

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

A su vez, el numeral 2.9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden del PGCP expresa:

“307. Noción. Las cuentas de orden deudoras y acreedoras representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. También incluye el valor originado en las

diferencias presentadas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios.

308. Los hechos que puedan afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública deben reconocerse por el valor estimado, determinado mediante metodologías de reconocido valor técnico, 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 tanto a los activos como a los pasivos, según corresponda. Los bienes retirados del servicio serán objeto de registro por el valor de realización. Las responsabilidades serán reconocidas por el valor en libros o el costo de reposición y no serán objeto de actualización. El reconocimiento de diferencias surgidas entre la información contable pública y la utilizada para propósitos tributarios debe efectuarse por el valor resultante de su comparación”.

Mediante conversación telefónica, la doctora María Delia Niño, Coordinadora del Grupo de Contabilidad de la Registraduría Nacional del Estado Civil, expresó que aunque con la obtención de determinado número de votos válidos, los partidos y movimientos políticos adquieren el derecho a la reposición de los gastos de campaña, solo se hace exigible el pago una vez hayan presentado los informes y adelantado los trámites de ley respectivos.

Por tanto, considerando que el registro contable debe efectuarse cuando surjan los derechos y obligaciones, y que en el caso de los gastos, el principio de Prudencia establece que deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es procedente que la entidad registre en Cuentas de Orden el valor correspondiente al listado entregado por el Fondo Nacional de Financiación de Partidos y Campañas Electorales, en el cual se relacionan los candidatos que tienen derecho a la reposición de los gastos de campaña. Una vez los partidos y movimientos políticos inicien los trámites correspondientes para adelantar el cobro, la Registraduría deberá registrar la cuenta por pagar y el gasto respectivo.

CONCLUSIÓN

Considerando que, solo cuando los partidos y movimientos políticos envían sus informes y cumplen con los trámites de ley, se hace exigible el pago por reposición de gastos de campaña, una vez la Registraduría Nacional del Estado Civil reciba el listado del Fondo Nacional de Financiación de Partidos y Campañas Electorales con la relación de candidatos que tienen derecho a la reposición de gastos de campaña, deberá registrar en Cuentas de Orden el valor correspondiente. Una vez los partidos y movimientos políticos inicien los trámites correspondientes para adelantar el cobro, la Registraduría deberá registrar la cuenta por pagar y el gasto respectivo.

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 96649 DE JULIO 9 DE 2007

TEMA: Indemnizaciones y bonificaciones

SUBTEMA: Tratamiento Contable

Doctora
DENNIS HERNÁNDEZ DITTA
Jefe Administrativa y Financiera (E)
Empresa de Energía del Amazonas

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20076-96649, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

La entidad reconoció como cargos diferidos las indemnizaciones y bonificaciones canceladas dentro de un plan de retiro voluntario. ¿Durante cuánto tiempo se deben amortizar estos cargos?.

CONSIDERACIONES

La norma técnica de otros activos, definida en el numeral 2.9.1.1.8 del Plan General de Contabilidad Pública, establece:

"195. Para efectos de revelación, los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios o servicios futuros, en conceptos tales como: activos diferidos, bienes entregados a terceros, bienes recibidos en dación de pago, activos adquiridos de instituciones inscritas, bienes

adquiridos en leasing financiero, bienes de arte y cultura e intangibles. (Subrayado fuera de texto)

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

Por su parte, la norma técnica de Gastos, definida en el numeral 2.9.1.4.2 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

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

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

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

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

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

En este sentido, el pago de las indemnizaciones y bonificaciones corresponden a gastos de administración u operación, y no a cargos diferidos, considerando que representan el valor de las remuneraciones y prestaciones proporcionadas a los empleados, y no a la

adquisición de bienes o servicios de los cuales se espera percibir beneficios económicos futuros.

CONCLUSIÓN

Los pagos por indemnizaciones y bonificaciones deben reconocerse como gastos de administración u operación, y no como cargos diferidos, teniendo en cuenta que representan el valor de la remuneraciones y prestaciones proporcionadas a los empleados, y no a costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios de los cuales se espera percibir beneficios económicos futuros, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.

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 93497 DE JULIO 10 DE 2007

TEMA: Activos entregados sin contraprestación

SUBTEMA: Tratamiento Contable

Doctora
MARGARITA VILLARREAL MARQUEZ
Jefe Grupo Administración de Inmuebles
Aeronáutica Civil

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20075-93497, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. En los casos en que la AEROCIVIL ha hecho entrega de inmuebles mediante contrato de comodato, por regla general entrega únicamente porciones de terreno o de construcción del inmueble total, que puede derivar su derecho de propiedad de una o de varias escrituras.

Por ejemplo, los terrenos que conforman el aeropuerto El Dorado fueron adquiridos con varias escrituras, pero como consecuencia de un englobe realizado por escritura pública debidamente registrada, es hoy un solo predio.

A través del tiempo se han celebrado contratos de comodato con el Ministerio de Defensa, con la Policía Nacional, con el DAS, entre otras entidades, sobre porciones de dicho lote y sobre locales dentro del terminal de pasajeros. Los comodatos no están constituidos sobre la totalidad de un determinado activo inmueble sino sobre parte de un terreno o de una construcción, lo que no permite eliminarlas de las propiedades, planta y equipo.

Por tanto, ¿cuál es la interpretación correcta de la norma y su forma de aplicación para estos casos específicos?

2. Dado que el artículo 38 de la Ley 9 de 1989 establece como plazo máximo de los contratos de comodato cinco años, ¿cómo se manejaría contablemente la situación cuando estos contratos no se renueven y por tanto la entidad comodante recobre la posesión del inmueble entregado?

3. ¿Qué sucede en los casos en que la entidad está haciendo uso de terrenos de propiedad de otras entidades públicas desde hace muchos años sin que medie contrato alguno (ocupación de hecho) y sin contraprestación alguna?

Por ejemplo, la AEROCIVIL ocupa de hecho desde hace más de 30 años los terrenos donde funciona el aeropuerto de Mitú. Los terrenos legalmente son del municipio y las construcciones existentes (terminal de pasajeros, pista, plataforma, cerramientos, etc.) fueron realizadas por la AEROCIVIL.

CONSIDERACIONES

La norma técnica de Propiedades, planta y equipo, definida en el numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, establece:

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades

productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general. (Subrayado fuera de texto)

Por tanto, a partir del 1 de enero de 2007, con la adopción del Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas del gobierno general que reciban activos para uso permanente y sin contraprestación, de otros entes públicos de gobierno general, deben incorporarlos como propiedades, planta y equipo. En consecuencia, las entidades contables públicas que entregan estos activos deben eliminarlos de las propiedades, planta y equipo.

Este es el tratamiento que debe ser aplicado en el caso del terreno que, siendo propiedad del municipio de Mitú, lo está utilizando de manera permanente y sin contraprestación la Aeronáutica Civil.

En el caso de la primera pregunta de la consulta, dado que la norma no contempla la posibilidad de la entrega de las partes de un bien inmueble, sino del bien en su conjunto, consideramos que la norma no es aplicable para este tipo de situación. Por tanto, la Aeronáutica Civil, como propietaria de la totalidad del bien, debe registrarlo en sus propiedades, planta y equipo, y revelar en notas a los estados contables las partes de terreno o de la construcción que están siendo usadas por otras entidades contables públicas.

CONCLUSIÓN

1. Teniendo en cuenta que la norma técnica de propiedades, planta y equipo no contempla la situación especial presentada por la entidad, relacionada con la entrega sin contraprestación de partes de terreno o construcción, a otras entidades del gobierno general, sino la entrega del bien en su conjunto, consideramos que la norma no es aplicable para esta situación, y por tanto la Aeronáutica Civil deberá conservarlos en sus propiedades, planta y equipo y realizar la correspondiente revelación en notas a los estados contables.

2. Si la entidad ha realizado la entrega de bienes sin contraprestación, mediante contrato de comodato, a otras entidades de gobierno general, y una vez finalizado dicho contrato no se determina su renovación, retomando el uso y la posesión de los mismos, deberá incorporarlos a sus propiedades, planta y equipo.

3. Considerando que los terrenos están siendo usados de manera permanente por la Aeronáutica Civil y no generan ningún tipo de contraprestación para el Municipio de Mitú, éste último deberá retirarlos mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y un crédito a las subcuentas respectivas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

Por su parte, la Aeronáutica Civil deberá incorporarlos en la subcuenta 160505-TERRENOS DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN con contrapartida en la subcuenta 325531-BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN.

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 95377 DE JULIO 16 DE 2007

TEMA: Ingresos no operacionales

SUBTEMA: Registro contable

Mayor
NELSON GUAIDÍA AMÉZQUITA
Jefe Grupo Contaduría
Policía Nacional
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20076-95377 en la cual solicita que se le indique el registro contable de los servicios funerarios, (sic) “pasadía”, aportes auxilio mutuo y aportes vacacionales, así como la creación de cuenta “Terrenos rurales Cundinamarca”. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con la Ley 62 de 1993, según el artículo 5, *“La Policía Nacional es un cuerpo armado, instituido para prestar un servicio público de carácter permanente, de naturaleza*

civil y a cargo de la Nación. Su fin primordial es el mantenimiento de las condiciones necesarias para el ejercicio de los derechos y libertades públicas para asegurar la paz ciudadana." (Subrayado fuera de texto)

El Régimen de Contabilidad Pública en relación con las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, expresa en los párrafos 260 y 261:

"Las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental comprenden los ingresos, gastos y costos en que incurre la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal y reflejan el resultado de la gestión, en cumplimiento de las actividades ordinarias realizadas durante el periodo contable. Estas cuentas también incluyen las partidas extraordinarias.

Las actividades ordinarias corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan por que son recurrentes. Las partidas extraordinarias surgen de hechos, transacciones u operaciones que son distintas de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que no son controladas por la entidad contable pública." (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, la norma técnica relacionada con el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental define en el párrafo "372. (...) Este estado se revela identificando las actividades ordinarias y las partidas extraordinarias. Las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales, y las partidas extraordinarias se consideran no operacionales." (Subrayado fuera de texto)

En el Manual de Procedimientos, la descripción del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS define: *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la entidad contable pública provenientes de la comercialización de servicios en desarrollo de las actividades ordinarias.*" (Subrayado fuera de texto)

De igual forma, para la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS establece que *"Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, provenientes de la prestación de servicios no relacionados en las cuentas anteriores.*" (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, en relación con el grupo 48-OTROS INGRESOS prescribe *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los ingresos de la entidad contable pública, que por su naturaleza no son susceptibles de clasificarse en algunos de los demás grupos definidos. Incluye los ingresos de carácter extraordinario.*" (Subrayado fuera de texto)

Y define para la cuenta 48-OTROS INGRESOS ORDINARIOS que *"Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.*" (Subrayado fuera de texto)

De lo anterior se colige que los servicios funerarios y vacacionales que presta la Policía Nacional, así como el recaudo de los aportes por auxilio mutuo y vacacional, no corresponden a funciones de cometido estatal y por lo tanto estos ingresos deben considerarse que son originados en actividades ordinarias y se clasifican como ingresos no operacionales.

En consecuencia, estos ingresos deben ser clasificados así: Servicios Funerarios, en la subcuenta 439090-OTROS SERVICIOS y (sic) "Pasadía", en la subcuenta 439016-RECREATIVOS, CULTURALES Y DEPORTIVOS, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS; y Aportes auxilio mutuo y aportes vacacionales en la subcuenta 480890-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

En relación con la solicitud de creación de la cuenta contable correspondiente a TERRENOS RURALES CUNDINAMARCA, es preciso aclarar que el Manual de Procedimientos en la relación de Cuentas y Subcuentas se muestra la cuenta 1605-TERRENOS y la subcuenta 160502-RURALES, en la cual se debe clasificar este terreno. No obstante, si la solicitud se refiere a una cuenta auxiliar para que sea creada en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF, debe seguirse el procedimiento establecido por el Ministerio Hacienda y Crédito Público para este propósito, a través de la mesa ayuda. De otro lado, estamos dando traslado de este requerimiento a la Subcontaduría de Centralización para que conozca este tema.

CONCLUSIÓN

Los servicios funerarios y vacacionales que presta la Policía Nacional, así como el recaudo de los aportes por auxilio mutuo y vacacional, no corresponden a funciones de cometido estatal y por lo tanto estos ingresos deben considerarse que son originados en actividades ordinarias y se clasifican como ingresos no operacionales.

En consecuencia, estos ingresos deben ser clasificados así: Servicios Funerarios, en la subcuenta 439090-OTROS SERVICIOS y (sic) "Pasadía", en la subcuenta 439016-RECREATIVOS, CULTURALES Y DEPORTIVOS, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS; y Aportes auxilio mutuo y aportes vacacionales en la subcuenta 480890-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

En relación con la solicitud de creación de la cuenta contable correspondiente a TERRENOS RURALES CUNDINAMARCA, ya existe una subcuenta que recoge este concepto y se debe clasificar este terreno en la subcuenta 160502-RURALES. No obstante, si la solicitud se refiere a una cuenta auxiliar para que sea creada en el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF, debe seguirse el procedimiento establecido por el Ministerio Hacienda y Crédito Público para este propósito, a través de la mesa ayuda.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *"Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo*

son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad" (...) (subrayado fuera de texto).

CONCEPTO 92609 DE JULIO 18 DE 2007

TEMA: Provisiones , Amortizaciones y Depreciaciones

SUBTEMA: Registro Contable en Empresas Públicas

Doctora
DIANA MARÍA CALDAS GUALTEROS
Jefe División Administrativa y Financiera
Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta ESE
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20074-92609, en la cual manifiesta que es una entidad del orden nacional, adscrita al Ministerio de Salud, cuya actividad económica es la prestación de servicios de salud, y solicita que se le aclare si contablemente las provisiones, amortizaciones y depreciaciones deben afectar el Costo ó el Patrimonio, al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el cual hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, señala en el numeral 1.2 Entorno Económico, lo siguiente: "22. *Este entorno se caracteriza según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas.*

23. Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado

para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa. (Subrayado fuera de texto).

24. Las Empresas Públicas comprenden entidades que actúan en condiciones de mercado y tienen vínculos económicos con el gobierno, como participación en su propiedad o en su control. Por estar dedicadas a la producción de bienes o de servicios para los fines del Estado, estas entidades son un instrumento de política económica, y se caracterizan por la ausencia de lucro ya que sus excedentes se revierten a la comunidad mediante la distribución de la renta y la riqueza. También se caracterizan porque poseen formas particulares o regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes a los del gobierno general, en función de su naturaleza organizacional. (Subrayado fuera de texto).

25. Las Empresas Públicas, dada la diversidad en cuanto a naturaleza jurídica y económica, están sujetas a la aplicación de los principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública. Sin embargo, para cumplir necesidades de mercado o según propósitos específicos, también pueden producir información con criterios de contabilidad e información financiera de naturaleza privada. (Subrayado fuera de texto).

26. En las Empresas Públicas la gestión es descentralizada, delegada y desconcentrada, con capacidad de decisión sobre la asignación de recursos económicos bajo criterios de responsabilidad. Al tener el gobierno general control o propiedad sobre tales entidades, son significativas por representar una parte del patrimonio público o recibir algunos recursos del presupuesto". (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, dadas las características y la naturaleza del Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta ESE, se considera que es una empresa pública, toda vez que actúa en condiciones de mercado, tiene vínculos económicos con el gobierno, su objeto es la prestación de servicios de salud, y en función de su naturaleza organizacional su régimen jurídico, económico y social, es diferente al de las entidades del gobierno general.

Por su parte, el párrafo 296 del numeral 2.9.1.4.4, del PGCP en lo referente a servicios individualizables, establece que "Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos". (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, los conceptos de Provisiones, Amortizaciones y Depreciaciones deben registrarse en las Clases 5-GASTOS ó 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN según corresponda, con su respectiva contrapartida en el Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que dadas las características y la naturaleza del Centro Dermatológico Federico Lleras Acosta ESE, se considera que es una empresa pública. En este sentido los conceptos de Provisiones, Amortizaciones y Depreciaciones deben registrarse en las Clases 5-GASTOS ó 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN según corresponda, con su respectiva contrapartida en el Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Es de anotar que no se deben afectar las cuentas del patrimonio, toda vez que la empresa esta prestando un servicio individualizable.

Finalmente, 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).

CONCEPTO 96560 DE JULIO 18 DE 2007

TEMA: Extinción de cuentas por cobrar

SUBTEMA: Tratamiento Contable

Doctora
CLARA INÉS RIVERA PEÑA
Coordinadora del Área de Contabilidad
Instituto Nacional de Inviás-INVIAS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20076-96560, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

Considerando que la entidad incorporó el saldo entregado por el Ministerio de Transporte en la cuenta 472502, relacionado con la cuenta por cobrar a FRIGOGAN S.A., ¿cuál sería el tratamiento contable para la reversión del saldo causado a 31 de mayo de 2005, teniendo en cuenta que de acuerdo con la resolución 00097 del 14 de mayo de 2007, expedida por la Corporación Autónoma Regional del Río Grande de la Magdalena-CORMAGDALENA, a partir de diciembre de 1998 se terminó por mutuo acuerdo el contrato de concesión?.

CONSIDERACIONES

La norma técnica de Deudores, definida en el numeral 2.9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

“152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros.

153. Estos derechos deben reconocerse por su importe original o por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización de conformidad con las disposiciones legales vigentes, o con los términos contractuales pactados”.

“156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio”. (Subrayado fuera de texto)

A su vez, la descripción de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL determina que *“Representa el valor de los recursos que han sido otorgados en calidad de aportes para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, y también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios individualizables.*

La contrapartida corresponde al tipo de recurso, bien o derecho recibido como aporte y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

(...) 5- El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago". (Subrayado fuera de texto)

En estos términos, considerando que la cuenta por cobrar a FRIGOGAN S.A. se extinguió por una causa diferente al pago, la entidad deberá afectar directamente el patrimonio, tal como lo establece la norma técnica de Deudores.

Finalmente, es preciso aclarar que, con la adopción del Régimen de Contabilidad Pública, la cuenta 4725-OPERACIONES DE TRASPASO DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES fue eliminada del Catálogo General de Cuentas.

CONCLUSIÓN

Para cancelar el derecho reconocido, como resultado de la entrega realizada por el Ministerio de Transporte, la entidad deberá afectar la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, considerando que se extinguió por una causa diferente al pago.

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 97247 DE JULIO 19 DE 2007

TEMA: Reconocimiento contable

SUBTEMA: Contratos de obras y órdenes de servicios

Doctora
MARTHA LILIANA ORTIZ MORALES

Jefe Sección Contabilidad e Impuestos
Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado-IBAL S.A. E.S.P – Oficial
Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20076-97247, en la cual consulta el tratamiento contable que debe dar a los contratos de obra y órdenes de servicios que no fueron ejecutados en la vigencia fiscal, teniendo en cuenta que en el informe emitido por la Contraloría Municipal de Ibagué, el ente de control solicitó el reconocimiento de los compromisos en los estados contables.

Informa la entidad, que *“a 31 de diciembre de cada año toma los contratos y órdenes de Servicio que no fueron ejecutados, y los incorpora al presupuesto de gastos de la vigencia siguiente, constituyéndose un rubro denominado Cuentas por Pagar Presupuestales.*

Teniendo en cuenta que la empresa no recibió el bien y/o servicio, no se registra como pasivo en el rubro cuentas por pagar en el Balance General estos compromisos”.

Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 117 del PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, define el principio de Devengo o Causación en los siguientes términos: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”.* (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 61 del Régimen de Contabilidad Pública relativo al proceso contable, señala que *“El proceso contable se define como un conjunto ordenado de etapas que se concretan en el reconocimiento y la revelación de las transacciones, los hechos y las operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que afectan la situación, la actividad y la capacidad para prestar servicios o generar flujos de recursos de una entidad contable pública en particular. (...) y conceptual, los representa por medio de instrumentos como la partida doble y la base del devengo o causación en su estructura de libros, y luego los agrega y sintetiza convirtiéndolos en estados, informes y reportes contables que son útiles para el control y la toma de decisiones sobre los recursos, por parte de diversos usuarios”.* (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el párrafo 62 establece que *“El reconocimiento es la etapa de captura de los datos de la realidad económica y jurídica, su análisis desde la óptica del origen y la aplicación de recursos y el proceso de su incorporación a la estructura sistemática de*

clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, para lo cual se requiere adelantar procesos de medición, (...). La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 224 del Régimen de Contabilidad Pública, relativo a las cuentas por pagar, indica 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. (...). Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, (...)"*. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS como *"el valor de las obligaciones, incluidos los anticipos no desembolsados, adquiridas con el presupuesto de la vigencia anterior, que se encuentran pendientes de pago y se constituyen al inicio de la vigencia de conformidad con las normas legales vigentes"*.

El artículo 13 del Decreto 115 de 1996, establece que *"EL Presupuesto de gastos comprende las apropiaciones para gastos de funcionamiento, gastos de operación comercial, servicio de la deuda y gastos de inversión que se causen durante la vigencia fiscal respectiva."*

La causación del gasto debe contar con la apropiación presupuestal correspondiente, así su pago se efectúe en la siguiente vigencia fiscal. El pago deberá incluirse en el presupuesto del año siguiente como una cuenta por pagar". (Subrayado fuera de texto)

En el texto Aspectos Generales del Proceso Presupuestal Colombiano editado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con respecto a la ejecución del presupuesto de las Empresas Industriales y Comerciales de Estado-EICE, señala que éstas *"entidades podrán constituir cuentas por pagar, cuando se deriven de compromisos perfeccionados y no cumplidos o se hayan efectuado anticipos a contratos pendientes de pago a 31 de diciembre"*.

Desde la perspectiva contable, se colige del principio del devengo o causación la obligatoriedad de registrar contablemente todo hecho financiero, económico y social cuando surja la obligación. En ese orden de ideas, los compromisos perfeccionados no constituyen contablemente una obligación, y tampoco conlleva al reconocimiento en el pasivo como cuentas por pagar en la contabilidad financiera, porque toda obligación en una entidad contable pública se deriva de haber recibido el bien o servicio a satisfacción y se encuentra pendiente de giro o pago, debiendo reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirirlos.

En la contabilidad presupuestal, la regla general es que se revela en la cuenta 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS el valor de las obligaciones, incluidos los anticipos no desembolsados, adquiridas con el presupuesto de la vigencia anterior, que se encuentran pendientes de pago, pero la excepción corresponde a las Empresas

Industriales y Comerciales del Estado-EICE, cuando la norma impone que podrán constituir cuentas por pagar cuando se deriven de compromisos perfeccionados y no cumplidos.

De lo anterior, se infiere que la norma presupuestal es específica para las EICE, al expresar que podrán constituir cuentas por pagar con los compromisos perfeccionados a 31 de diciembre. Sin embargo, independiente de las formalidades presupuestales que las EICE deben cumplir para que los compromisos adquiridos en el año anterior queden incluidos en el presupuesto de ingresos y gastos del año siguiente, desde la perspectiva contable no se reconocen como un pasivo en los estados contables.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye a partir del principio de devengo o causación la obligatoriedad de registrar contablemente todo hecho financiero, económico y social cuando surja la obligación. En ese orden de ideas, los compromisos perfeccionados no constituyen contablemente una obligación, y tampoco conlleva al reconocimiento en el pasivo como cuentas por pagar en la contabilidad financiera.

En la contabilidad presupuestal, independiente de la autorización expresa que otorga la norma presupuestal aplicable a las Empresas Industriales y Comerciales del Estado-EICE, para constituir cuentas por pagar con los compromisos perfeccionados y no cumplidos, desde la perspectiva contable los compromisos perfeccionados y no cumplidos no se reconocen como un pasivo en los estados contables, razón por la cual solo tendrá afectación presupuestal.

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

CONCEPTO 92402 DE AGOSTO 2 DE 2007

TEMA: Cuentas de presupuesto y tesorería

SUBTEMA: Reservas presupuestales

Doctor
JOSE OCTAVIO GARCÍA HOYOS
Profesional Universitario
Contraloría Municipal de Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92402, en la cual nos informa que la entidad a finales de la vigencia 2006 constituyó unas reservas presupuestales, las cuales registró de conformidad con el Catálogo General de Cuentas vigente hasta el 31 de diciembre del citado año. Para la vigencia 2007, contrae la obligación, la cual registró con la codificación del nuevo Catálogo General de Cuentas, por lo que la diferente codificación no permite cruzar el registro de la reserva presupuestal contra la obligación, generando saldo negativo. Por tanto, solicita que se le indique el tratamiento a seguir en esta situación.

CONSIDERACIONES

El artículo 8º de la Ley 819 de 2003, señala que "*La preparación y elaboración del presupuesto general de la Nación y el de las Entidades Territoriales, deberá sujetarse a los correspondientes Marcos Fiscales de Mediano Plazo de manera que las apropiaciones presupuestales aprobadas por el Congreso de la República, las Asambleas y los Concejos, puedan ejecutarse en su totalidad durante la vigencia fiscal correspondiente*". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante oficio UJ 1687-06 del 20 de noviembre de 2006, dirigido a la Dra. María Teresa Forero, Directora Ejecutiva de la Federación Nacional de Departamentos, respecto al tratamiento de las Reservas presupuestales expresa que "(...) *las reservas presupuestales continúan previstas en el ordenamiento jurídico, tal como lo han indicado las mencionadas Direcciones de este Ministerio. No obstante, el Legislador, al determinar que la programación presupuestal se sujeta al Marco Fiscal de Mediano Plazo, dispuso que las apropiaciones deben ejecutarse en la anualidad correspondiente, de tal manera que sólo por vía de excepción podrían constituirse reservas, con los ajustes presupuestales a que haya lugar*". (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, de conformidad con el artículo 8° de la Ley 819 de 2003 y el concepto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, las apropiaciones presupuestales se ejecutan en su totalidad en la vigencia fiscal correspondiente, de tal manera que solo excepcionalmente las entidades podrán constituir reservas.

De otra parte, el numeral 2.9.1.6.1. Cuentas de Presupuesto de Ingresos y Tesorería, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, indica que *"(...) El proceso de cierre de las cuentas del presupuesto de ingresos debe realizarse al finalizar la vigencia fiscal correspondiente"*.

El numeral 2.9.1.6.2 en lo relacionado con las cuentas de Presupuesto de Gastos, señala que *"Las cuentas de presupuesto de gastos deben afectarse mediante registros de cierre en cada período contable al finalizar la vigencia fiscal"*.

Así las cosas, las cuentas de Presupuesto y Tesorería, son objeto de cierre al finalizar la vigencia, lo cual implica que no acumulan saldos para la vigencia siguiente.

De otro lado, el Catálogo General de Cuentas del PGCP, describe el grupo 08-RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR en el siguiente sentido: *"Representa las cuentas que permiten hacer seguimiento en la vigencia, a la ejecución de las reservas presupuestales constituidas y las obligaciones o cuentas por pagar adquiridas con el presupuesto de la vigencia anterior, de conformidad con las normas legales vigentes"*

Así mismo, describe la cuenta 0830-RESERVAS PRESUPUESTALES CONSTITUIDAS (Db) como: *"Representa el valor constituido como reserva presupuestal al inicio del período contable, de acuerdo con la normatividad vigente, con los compromisos legalmente adquiridos que quedaron pendientes de la vigencia anterior y que se pagan con cargo al presupuesto de la vigencia anterior."*

Esta cuenta constituye la contrapartida para el cierre de las cuentas 0835-Reservas Presupuestales por Ejecutar (Db), 0840-Obligaciones Contraídas por Reservas Presupuestales (Db) y 0845-Reservas Presupuestales Pagadas (Db) (...)" (Subrayado fuera de texto)

Respecto a la cuenta 0326-OTROS GASTOS DE FUNCIONAMIENTO APROBADOS (CR), establece *"Representa los valores aprobados en el presupuesto de gastos de funcionamiento para atender aquellos gastos que tienen por objeto cubrir las necesidades de las entidades para cumplir a cabalidad con las funciones asignadas y que no están definidos en las cuentas precedentes. Incluye las asignaciones necesarias para atender el déficit de vigencias anteriores. Se afecta con las modificaciones que aumenten o disminuyan la apropiación inicial"*.

En estos términos, las entidades que conforman el Presupuesto General de la Nación y demás entidades que, de acuerdo con lo establecido en las disposiciones legales vigentes, están facultadas para constituir y pagar las reservas presupuestales con cargo al presupuesto de la vigencia anterior, sin afectar el presupuesto de la vigencia en curso,

registran estas reservas en la cuentas del grupo 08-RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR.

Para el caso de las entidades territoriales que de conformidad con la Ley 819 de 2003, incorporan las reservas constituidas al presupuesto de la vigencia en curso, debitan la subcuenta 033705-RESERVAS PRESUPUESTALES de la cuenta 0337-OTROS GASTOS DE FUNCIONAMIENTO POR EJECUTAR (DB) y como contrapartida la subcuenta 032605-RESERVAS PRESUPUESTALES de la cuenta 0326-OTROS GASTOS DE FUNCIONAMIENTO APROBADOS (CR).

CONCLUSIÓN

Las cuentas de Presupuesto y Tesorería, no se homologan como ocurre con las cuentas de balance, puesto que no son acumulativas y deben ser objeto de cierre al finalizar la vigencia. Por tanto, las reservas presupuestales que se constituyen al inicio del período contable con los compromisos legalmente adquiridos que quedaron pendientes de la vigencia anterior, se deben registrar de acuerdo con la codificación establecida en el Catálogo General de Cuentas vigente a partir del 1º de enero del 2007. En consecuencia, una vez se adquieran las obligaciones se deben registrar con cargo a las reservas constituidas, por lo cual no hay lugar a que se genere saldo negativo en estas cuentas.

De otra parte, es pertinente señalar que las entidades que conforman el Presupuesto General de la Nación y demás entidades que, de acuerdo con lo establecido en las disposiciones legales vigentes, están facultadas para constituir y pagar las reservas presupuestales con cargo al presupuesto de la vigencia anterior, sin afectar el presupuesto de la vigencia en curso, registran estas reservas en la cuentas del grupo 08-RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR.

Para el caso de las entidades territoriales que de conformidad con la Ley 819 de 2003, incorporan las reservas constituidas al presupuesto de la vigencia en curso, debitan la subcuenta 033705-RESERVAS PRESUPUESTALES de la cuenta 0337-OTROS GASTOS DE FUNCIONAMIENTO POR EJECUTAR (DB) y como contrapartida la subcuenta 032605-RESERVAS PRESUPUESTALES de la cuenta 0326-OTROS GASTOS DE FUNCIONAMIENTO APROBADOS (CR).

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 97045 DE AGOSTO 3 DE 2007

TEMA: Productos en desarrollo de investigaciones científicas

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
MARIA CLEMENCIA RAMIREZ LAMUS
Directora General
Instituto Colombiano de Antropología e Historia

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20076-97045 en la cual consulta el reconocimiento contable de la producción de Flora de la Real Expedición Botánica, cuyo propósito es divulgar los resultados a través de la venta, el canje o donación de la referida expedición, registrada en la subcuenta 151004-IMPRESOS Y PUBLICACIONES; así como las demás publicaciones realizadas por la entidad para divulgación de las investigaciones en cumplimiento de su misión.

Informa en su consulta que ésta colección tiene una gran representatividad, pues asciende al 60% del total del grupo de Inventarios de publicaciones, las que son vendidas al público general a través de distribuciones o en punto de venta, o entregas a entidades públicas a título de donación o canjeadas a través de la Biblioteca especializada de la entidad.

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

CONSIDERACIONES

Es oportuno señalar que la norma citada a efectos de sustentar la consulta se encuentra derogada a partir del 1º de enero de 2007, fecha en la cual rige el Régimen de Contabilidad Pública.

El párrafo 158 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *"Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal"*. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, como *“el valor de los bienes que han sido obtenidos por la entidad contable pública mediante procesos de transformación, explotación, cultivo o construcción y se encuentran disponibles para la venta, suministro gratuito o a precios económicamente no significativos”*.

Asimismo, la dinámica de la cuenta señala que se debita con:

1 – “El valor de los productos que han terminado su proceso de transformación”.

Y se acredita con:

1- “El costo de las mercancías que se vendan.

2- El valor de los bienes entregados a cualquier título”.

También, describe la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, como *“el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca”*.

De lo anterior, se colige que los bienes producidos por la Entidad Contable Pública con la intención de ser comercializados, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, se registran en la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Los bienes producidos, como las publicaciones de investigaciones, que se encuentran a disposición del público para consulta, se deben reconocer como bienes de arte y cultura y se registran por su costo histórico en la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA.

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones expuestas anteriormente se concluye:

1. La obra monumental de la Real Expedición Botánica de José Celestino Mutis, teniendo en cuenta que es producida por la entidad con la intención de comercializarla, o para suministrarla en forma gratuita a la comunidad, debe reconocerse en el grupo de inventario y se registra en la subcuenta 150506-IMPRESOS Y PUBLICACIONES de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.
2. Las publicaciones de investigaciones que se encuentran a disposición del público para consulta, se deben reconocer como bienes de arte y cultura y se registran por su costo histórico en la subcuenta 196007-LIBROS Y PUBLICACIONES DE INVESTIGACIÓN Y CONSULTA, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la Corte Constitucional expresó a través de la

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

CONCEPTO 97667 DE AGOSTO 6 DE 2007

TEMA: Tratamiento contable de la pérdida de recursos en efectivo

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctores

ROGER EDUARDO FLÓREZ GARCÍA

Gerente

MARIA CELMIRA GIRALDO CASTAÑO

Asesora Contable

Hospital San Fernando

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20077-97667, en la cual consulta sobre el tratamiento contable que debe darse a la pérdida de recursos en efectivo.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al párrafo 116 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual respecto al principio de contabilidad de registro dispone que *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben contabilizarse de manera cronológica y conceptual observando la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, con independencia de los niveles tecnológicos de que disponga la entidad contable pública, con base en la unidad de medida”.*

Por su parte, el párrafo 122 del Plan General de Contabilidad Pública en relación con el principio de revelación, establece que *"Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información contable también revela hechos presupuestarios que han sido interpretados por el SNCP. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública"*.

El numeral 1.1 del procedimiento de responsabilidades fiscales, en relación con el retiro de la contabilidad por la pérdida de fondos, bienes o derechos, dispone que *"En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento de los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente procederá a retirar de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de fondos, bienes o derechos, ó del grupo que identifique la cuenta en donde estaba reconocido el derecho"*. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, el tratamiento contable que debe aplicarse por la pérdida de recursos en efectivo, corresponde al reconocimiento de un gasto con un débito a la subcuenta 5810060-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta respectiva de las cuentas del grupo 11-EFECTIVO, en donde se tenían reconocidos los fondos perdidos.

Simultáneamente, deberá reconocer la contingencia de reconocimiento del derecho por parte de la compañía aseguradora o el servidor público, mediante las cuentas de orden, debitando la subcuenta 8362101-En Proceso Internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y como contrapartida un crédito a la subcuenta 8915241-Responsabilidades de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones expuestas, y realizado el análisis correspondiente, se concluye que para el reconocimiento de la pérdida de recursos en efectivo, la entidad contable pública deberá realizar un débito a la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta respectiva de las cuentas del grupo 11-EFECTIVO.

De otra parte, y con el fin de reconocer la contingencia de reconocimiento del derecho por parte de la compañía aseguradora o el servidor público, mediante las cuentas de orden,

debitando la subcuenta 8362101-En Proceso Internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y como contrapartida un crédito a la subcuenta 8915241-Responsabilidades de la cuenta 8915- DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

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).

CONCEPTO 98154 DE AGOSTO 8 DE 2007

TEMA: Inversiones

SUBTEMA: Inversiones de las reservas técnicas del sector asegurador.

Doctor
CARLOS ALFREDO ESTÉVEZ GALINDO
Vicepresidente Financiero y de Operaciones
La Previsora S.A. – Compañía de Seguros
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20077-98154 en la cual solicita que se indique si las inversiones obligatorias que el sector asegurador debe realizar, como respaldo de las reservas técnicas, se debe reportar en la subcuenta 120305-Inversiones Forzosas y del Encaje-Sector Financiero, o si dependiendo de la clase de títulos se debe reportar en Inversiones Administración de Liquidez.

Para atender la consulta fue necesario efectuar comunicación telefónica con la Doctora Blanca Cecilia López Melo, Contadora de la entidad, quien dio alcance al oficio inicialmente referido precisando que las inversiones para respaldo de las Reservas Técnicas,

corresponden a títulos que se adquieren con el propósito de negociarlos para obtener rentabilidad por las fluctuaciones del mercado en el corto plazo y que se actualizan a precios de mercado. Adicionalmente, las registra en la cuenta 1304 -INVERSIONES NEGOCIABLES EN TITULOS DE DEUDA, del Plan Único de Cuentas para el sector asegurador expedido por la Superintendencia Financiera.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 1° del Decreto 094 de 2000, que establece el régimen de inversiones de entidades aseguradoras y sociedades de capitalización, señala *"Las entidades aseguradoras y las sociedades de capitalización se sujetarán a las siguientes reglas para estructurar su portafolio de inversiones:*

1. Inversión de las reservas técnicas. El cien por ciento (100%) de las reservas técnicas de las entidades aseguradoras y sociedades de capitalización deberán estar respaldadas por títulos emitidos o garantizados por la Nación, títulos emitidos o garantizados por el Banco de la República, título emitidos, por el Fondo de Garantías de Instituciones Financieras - Fogafín- títulos de renta fija o variable de alta seguridad, liquidez y rentabilidad, por derechos en fondos que inviertan en títulos de renta fija o variable de alta seguridad, liquidez y rentabilidad y por los saldos disponibles en caja y en depósitos a la vista constituidos en entidades financieras." (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, las inversiones de las reservas técnicas de las entidades aseguradoras y sociedades de capitalización, deben estar respaldadas por títulos emitidos o garantizados por la Nación, el Banco de la República o emitidos por Fogafín y los demás títulos de alta seguridad, liquidez y rentabilidad. Para lo cual la Previsora S.A.-Compañía de Seguros, ha invertido en títulos de deuda y participativos con el propósito de negociarlos en el mercado de valores en el corto plazo.

De otra parte, el párrafo 143 de la norma técnica de inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, del Plan General de Contabilidad Pública, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, señala que: *"Las inversiones representan recursos aplicados en la creación y fortalecimiento de empresas públicas y entidades de naturaleza privada, y en la adquisición de valores como títulos e instrumentos derivados, en cumplimiento de políticas financieras, económicas y sociales del Estado y que como consecuencia pueden generar utilidades. Esta norma también trata los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos."*

Además, el párrafo 147 de la norma técnica en comento establece *"Las inversiones se revelan teniendo en cuenta la finalidad con la cual se efectúan y la modalidad del título o contrato. En relación con la finalidad, las inversiones se efectúan para administrar la liquidez, adquirir el control del ente receptor de la inversión o por razones de política. En cuanto a la modalidad del título, las inversiones se revelan en títulos de deuda y títulos participativos. (...)."*

De conformidad con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura, que actualmente desarrolla la Contaduría General de la Nación, para continuar con la actualización del Régimen de Contabilidad Pública, *"Las inversiones de administración de liquidez comprenden los recursos colocados en títulos de deuda o participativos, de entidades nacionales o del exterior, así como los instrumentos derivados, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones a corto plazo del precio."* (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a la actualización, el procedimiento en comento indica que *"Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al momento de la actualización."* (Subrayado fuera de texto)

En complemento el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, como *"el valor de los recursos colocados por las entidades contables públicas en títulos valores de entidades nacionales o del exterior, cuyo rendimiento se encuentra predeterminado en sus condiciones contractuales, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones a corto plazo del precio."* Por su parte, la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, incorpora *"el valor de los recursos invertidos, de conformidad con la ley, en títulos de entidades públicas o privadas, nacionales o del exterior, con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones a corto plazo del precio"*.

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas se concluye que las inversiones efectuadas por la Previsora S.A.-Compañía de Seguros, en títulos de deuda y participativos con el propósito de negociarlos en el mercado de valores en el corto plazo, efectuadas con recursos de la reserva técnica y que de conformidad con el Decreto 094 de 2000 gozan de alta seguridad, liquidez y rentabilidad, deben reconocerse en las subcuentas que identifiquen la clase del título de las cuentas 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA o 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda.

Lo anterior, si además se advierte que la Previsora S.A.-Compañía de Seguros reporta a la Contaduría General de la Nación su información contable básica homologada del Plan Único de Cuentas para el sector asegurador, con base en el cual la entidad registra estas inversiones en la cuenta 1304-Inversiones negociables en títulos de deuda.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *"Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los*

“productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad” (...) (subrayado fuera de texto).

CONCEPTO 98166 DE AGOSTO 8 DE 2007

TEMA: Bienes recibidos en dación de pago

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
GABRIEL ALZATE GÓMEZ
Financiero Administrativo
Lotería del Risaralda

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20077-98166 en la cual solicita concepto y orientación para registrar contablemente una transacción relacionada con el recibo de bienes o mercancías en dación de pago, con la cual el distribuidor del producto de la lotería cancela la deuda contraída, dada su declaración de insolvencia y por tanto, la falta de recursos líquidos. Igualmente consulta sobre el procedimiento presupuestal de esta transacción.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud es importante apoyarnos en la norma técnica relativa a otros activos, que en el párrafo 192 del Régimen de Contabilidad Pública establece: *“Los activos tales como los bienes recibidos en dación de pago y los adquiridos de instituciones inscritas, se reconocerán por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización, de conformidad con los términos contractuales (...).”*

Por su parte, en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contempla la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO que en su descripción se indica: *“Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles, acciones y participaciones recibidas por la entidad contable pública, en pago de créditos y préstamos a su favor, de conformidad con las normas legales. El valor de los bienes recibidos en dación de pago*

debe incrementarse por concepto de los gastos necesarios en que se incurra para ponerlos en condiciones de utilización o enajenación”.

Lo anterior, para señalar que el registro contable de esta operación se hará debitando la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO y acreditando la respectiva cuenta del grupo de Deudores donde estaba registrado el derecho de cobro. Ahora bien, si la entidad va a comercializar estos bienes, deberá reclasificarlos a la respectiva cuenta del grupo de Inventarios 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y continuar con el proceso contable de la venta.

Es importante señalar también, que se parte de la base que la entidad tiene la autorización legal para realizar este tipo de operaciones, lo cual debe ser analizado internamente.

Con relación al procedimiento presupuestal y dado que no es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse al respecto, sugerimos que se revise y analice la norma presupuestal que rige para la Lotería de Risaralda, o dirigirse a la autoridad respectiva en el Departamento en este asunto, para determinar el procedimiento presupuestal a aplicar, o si este tipo de operación tienen o no afectación en el presupuesto, dado que no hay flujo de efectivo.

Al determinarse el procedimiento presupuestal que se debe seguir, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos determina las cuentas de la Clase Cero, denominadas Cuentas de Presupuesto y Tesorería, que en el grupo 02-Presupuesto de Ingresos y Tesorería existe la cuenta 0231-EJECUCIÓN EN TÍTULOS Y OTROS (CR) la cual en su descripción señala: *“Representa el valor de los ingresos presupuestales ejecutados por la entidad contable pública durante la vigencia fiscal a través de documentos, títulos y otras formas de cancelación, que no implica recaudos en efectivo, tales como CERT, TIDIS, Bonos, otros títulos emitidos, cruces de cuentas, de conformidad con las disposiciones legales que autoricen este tipo de ejecución. Incluye la ejecución de cualquier operación presupuestal de ingresos realizada sin que en la operación medie el efectivo”.* (El subrayado está fuera del texto original)

CONCLUSIONES

En atención a lo expuesto, se concluye:

El registro contable de la operación en la cual la Lotería recibe mercancías en pago de derechos, se hará debitando la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO y acreditando la respectiva cuenta del grupo de Deudores donde estaba registrado el derecho de cobro. Ahora bien, si la entidad va a comercializar estos bienes, deberá reclasificarlos a la respectiva cuenta del grupo de Inventarios 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA y continuar con el proceso contable de la venta. Se parte de la base que la entidad tiene la autorización legal para realizar este tipo de operaciones, lo cual debe ser analizado internamente.

Al determinarse el procedimiento presupuestal que corresponda del análisis de las normas que le aplican a la Lotería, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos incluye contempla las cuentas de la Clase Cero, denominadas Cuentas de Presupuesto y Tesorería, en donde en el grupo 02-Presupuesto de Ingresos y Tesorería, se habilitó la cuenta 0231-EJECUCIÓN EN TÍTULOS Y OTROS (CR), para revelar estas operaciones.

CONCEPTO 99564 DE AGOSTO 16 DE 2007

TEMA: Tratamiento contable de bienes y recursos recibidos como consecuencia de la ejecución de un contrato de aporte.

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
LUIS FERNANDO ROJAS GUTIERREZ
Gerente Administrativo y Financiero
EDATEL S.A. E.S.P.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20078-99564, en la cual consulta sobre el tratamiento contable de ingresos operacionales que habría de darse al traslado de bienes y recursos en efectivo, como consecuencia de la liquidación del encargo fiduciario en el cual se administraron los recursos entregados mediante contrato de aporte.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al artículo 1147 del código civil, el cual define la asignación modal así: "*Si se asigna algo a alguna persona para que lo tenga por suyo, con la obligación de aplicarlo a un fin especial, como el de hacer ciertas obras o sujetarse a ciertas cargas, esta aplicación es un modo y no una condición suspensiva. El modo, por consiguiente, no suspende la adquisición de la cosa asignada*". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, en el documento que establece la naturaleza jurídica del fondo de comunicaciones, emitido por el Ministerio de Comunicaciones, se define el contrato de aporte como "*un instrumento mediante el cual las entidades contratantes en cumplimiento de su función de fomento realizan o perfeccionan lo que jurídicamente se conoce como una asignación modal regulada en el Capítulo 4º, Libro 3º artículos 1147 y ss. del código*

civil, normas que son aplicables a los contratos por disponerse así en el artículo 1550 del mismo ordenamiento”.

De forma complementaria, la cláusula primera del objeto del contrato celebrado entre el Fondo de Comunicaciones, FONADE y Edatel, establece que *“El objeto del presente contrato es la Asignación Modal de un aporte de recursos estatales de fomento de las Entidades contratantes al Operador, quien lo recibirá y tendrá como propio con la obligación de utilizarlo por su cuenta y riesgo, para el desarrollo de proyectos de reposición contenidos en su propuesta...”*

El numeral 2.13 de la cláusula segunda del mencionado contrato, establece la obligatoriedad del operador (Edatel) de *“Celebrar el contrato de Fiducia Mercantil de administración y pagos a que se refiere la cláusula novena del presente contrato, en los términos allí indicados.”*

Por su parte, el párrafo segundo de la cláusula novena del contrato establece que *“En desarrollo del contrato de Fiducia Mercantil de Administración y Pagos, el Operador, en calidad de fideicomitente, transferirá a la Fiduciaria los derechos económicos derivados del contrato de aporte”.*

El literal a) de las obligaciones establecidas para fiduciaria frente al Operador dispone que la entidad fiduciaria debe *“Recibir los recursos que sean girados por las Entidades Contratantes al fideicomiso constituido por el Operador...”*

El numeral 2.1.2 del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con Las dinámicas y descripciones de la cuenta Patrimonio Institucional Incorporado, establece que *“Representa el valor de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas, los bienes recibidos por entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general, y los bienes pendientes de legalizar”.*

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta la normatividad y las condiciones contractuales anteriormente señaladas, una vez las entidades contratantes giren los recursos al operador, para el desarrollo del objeto del contrato a través de la entidad fiduciaria, el tratamiento contable corresponde al reconocimiento del derecho por parte del Operador, debitando la subcuenta 142401-Encargos Fiduciarios, de la cuenta 1424-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN ADMINSTRACIÓN, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 325522-Derechos de la cuentas 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Ahora bien, una vez que se finalice el contrato y se cumpla el objeto del mismo, para el tratamiento contable de los bienes y recursos que quedan a favor del Operador, aplica la reclasificación de la subcuenta 142401-Encargos Fiduciarios, de la cuenta 1424-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN ADMINSTRACIÓN, a las subcuentas y cuentas correspondientes de los grupos 11-EFECTIVO y 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye que una vez finalizado el contrato y se cumpla el objeto del mismo, el tratamiento contable de los bienes y recursos que quedan a favor del Operador corresponde a la reclasificación de la subcuenta 142401-Encargos Fiduciarios, de la cuenta 1424- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN ADMINSTRACIÓN, a las subcuentas y cuentas correspondientes de los grupos 11-EFECTIVO y 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Lo anterior teniendo en cuenta que cuando las entidades contratantes giren los recursos al operador para el desarrollo del objeto del contrato de aporte a través de la entidad fiduciaria, el tratamiento contable corresponde al reconocimiento de del derecho por parte del Operador, los cuales fueron girados a través de la entidad fiduciaria, debitando la subcuenta 142401-Encargos Fiduciarios, de la cuenta 1424- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN ADMINSTRACIÓN, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 325522-Derechos de la cuentas 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

En lo 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 99514 DE AGOSTO 27 DE 2007

TEMA: Contratos de leasing

SUBTEMA: Registros contables

Doctor
HERNÁN PRIETO SOTO
Contador
Alcaldía de Santa Bárbara

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20078-99514, en la cual consulta el tratamiento contable de los contratos de leasing, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para los contratos de leasing financieros, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala que la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, "Representa el valor de los contratos de arrendamiento financiero de bienes, así como los contratos de Lease back o retroarriendo, de conformidad con las normas legales vigentes. (Subrayado fuera de texto)

El valor del contrato corresponde al valor presente de los cánones y opción de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, descontados a la tasa pactada. A los activos objeto de depreciación se les aplicarán las mismas normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública, aplicables a las propiedades, planta y equipo".

Para el registro en el pasivo del contrato se debe afectar las subcuentas 230615, 230709, 230808 ó 230906-CONTRATOS LEASING, según corresponda.

A su vez, el PGCP expresa que la cuenta 1942-DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO (CR), "*Representa el valor acumulado de la depreciación por la pérdida de capacidad operacional de los bienes adquiridos mediante los contratos leasing, de conformidad con las normas vigentes"*.

De otra parte, para el caso de los contratos de leasing operativo el PGCP indica que la cuenta 8303-CONTRATOS DE LEASING OPERATIVO "*Representa el valor de los cánones de arrendamiento pendientes de cobro originados en los contratos de Leasing operativo"*.

Por lo anterior, dependiendo del tipo de bien y los plazos estipulados en el contrato de leasing financiero, se le dará el tratamiento contable que corresponda, es decir, el de arrendamiento financiero o arrendamiento operativo. En el primer caso se reconocerá en cuentas del activo y pasivo, y en el segundo como gastos y en cuentas de orden.

CONCLUSIÓN

Para el tratamiento contable de los contratos de arrendamiento financiero, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece las cuentas necesarias que permiten diferenciar la modalidad de contrato pactado, dependiendo de los plazos y tipo de bienes estipulados en el contrato de leasing financiero. En este sentido, existen cuentas para separar el tratamiento de arrendamiento financiero o arrendamiento operativo y su correspondiente reconocimiento en cuentas del activo y pasivo, para el primer caso, y como gastos y en cuentas de orden, para el segundo.

Finalmente, 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 87609 DE AGOSTO 29 DE 2007

TEMA: Catálogo General de Cuentas

SUBTEMA: Subcuentas específicas Clase 0

Doctor
HUGO HERNANDO FRANCO AMADO
Vicepresidente Financiero
Instituto de Seguros Sociales – ISS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20072-87609 mediante la cual consulta donde se revelan, en la clase 0–Cuentas de Presupuesto y Tesorería, los conceptos de ingresos por Cuotas partes, Bonos pensionales, Convalidación Pensional por cálculo actuarial o títulos pensionales y la Devolución de aportes. De igual forma solicita la homologación de las cuentas de resultados y de las cuentas de presupuesto.

CONSIDERACIONES

El artículo 132 de la Ley 100 de 1993, establece: *"A partir de la vigencia de la presente Ley, las cajas, fondos y entidades del sector público, en todos sus órdenes, deberán financiar y administrar en forma independiente y en cuentas separadas, las pensiones de vejez, de invalidez y de sobrevivientes, del régimen de protección contra los riesgos profesionales y del régimen de amparo contra enfermedad general y maternidad. Deberán además administrar las*

mismas en cuentas separadas con respecto a las cuentas y conceptos restantes utilizadas por la administración respectiva".

En virtud del artículo 37 del Decreto 692 de 1994, que reglamenta el artículo 132 de la Ley 100 de 1993, las entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida deben llevar cuentas separadas de las reservas pensionales que administran, bajo la vigilancia de la Superintendencia Bancaria, hoy Superintendencia Financiera de Colombia.

De tal forma que la contabilidad de la entidad administradora debe ser independiente a la Contabilidad de sus fondos de reservas.

Por otra parte, la Norma técnica de Ingresos contenida en el numeral 2.9.1.4.1 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública define los Ingresos así: *"Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario"*.

Por tanto, para que constituyan ingreso de la entidad administradora, los recursos recaudados deben ser susceptibles de incrementar su patrimonio. No obstante, el literal m) del artículo 13 de la Ley 100 de 1993, adicionado por la Ley 797 de 2003, establece como característica del Sistema General de Pensiones que: *"Los recursos del Sistema General de Pensiones están destinados exclusivamente a dicho sistema y no pertenecen a la Nación, ni a las entidades que los administran"*. (Subrayado fuera de texto).

En consecuencia, a las entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida no les pertenecen los recursos recaudados en desarrollo de su función y, por ende, no son susceptibles de incrementar su patrimonio público, por lo cual no se configuran como Ingreso de las mismas.

En ese sentido, los recursos recibidos por Cuotas partes, bonos pensionales, convalidación pensional y devolución de aportes deben ser registrados en la información contable del fondo de reservas y no en la del Instituto de Seguros Sociales.

Para el registro de los recaudos por concepto de aportes de seguridad social se dispuso la creación de las subcuentas 020432-APORTES DE SEGURIDAD SOCIAL – APROBADOS, 021832-APORTES DE SEGURIDAD SOCIAL POR EJECUTAR Y 022632 – RECAUDOS EN EFECTIVO POR APORTES DE SEGURIDAD SOCIAL, en la clase 0.

Respecto a la homologación de las cuentas de la Clase Cero (0) y las que conforman el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, dado que a 31 de diciembre de cada año deben ser cerradas y, por tanto, presentan saldo cero, no se consideró procedente la elaboración de una tabla de homologación.

CONCLUSIÓN

Las entidades administradoras de pensiones del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, en desarrollo de la función de administración, deben elaborar la información contable de cada uno de los fondos de reservas en forma independiente y a ellos les corresponde contabilizar los ingresos destinados a cubrir las contingencias derivadas de la vejez, invalidez y muerte y, en general, todos los activos, derechos y obligaciones.

Para el registro en la Clase Cero (0) de los recursos del Sistema General de Pensiones se dispuso la creación de las subcuentas 020432-APORTES DE SEGURIDAD SOCIAL – APROBADOS, 021832-APORTES DE SEGURIDAD SOCIAL POR EJECUTAR Y 022632 – RECAUDOS EN EFECTIVO POR APORTES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Respecto a la homologación de las cuentas de la Clase Cero (0) y las que conforman el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, como quiera que a 31 de diciembre no deben contener saldos como consecuencia de su cierre, no se consideró procedente elaborar una tabla de homologación.

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 98676 DE AGOSTO 29 DE 2007

TEMA: Hechos posteriores al cierre

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
LIBARDO LÓPEZ LÓPEZ

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20077-98676, en la cual consulta el tratamiento contable de cuentas por pagar conocidas después de la fecha de cierre de la información, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada.

CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre, definida en el numeral 2.9.4 del Plan General de Contabilidad Pública, determina:

“398. Noción. Los Hechos Posteriores al cierre se refieren a la información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente.

399. Esta norma está orientada a definir cuándo deben ajustarse los estados contables y las revelaciones que deben hacerse por los hechos conocidos con posterioridad al cierre.

400. La fecha de cierre se refiere al último día del período con el cual están relacionados los estados contables básicos y corresponde al 31 de diciembre, de conformidad con el principio de Período contable.

401. La fecha de autorización para la emisión de los Estados Contables Básicos corresponde a la fecha en que los estados contables han recibido la aprobación del máximo órgano corporativo de dirección de la empresa. En relación con esta fecha deben hacerse las siguientes revelaciones: fecha de autorización y responsable de la autorización.

402. La fecha de presentación de los estados contables corresponde a la fecha en que los estados contables han sido aprobados por el representante legal para darla a conocer de los diferentes usuarios de acuerdo con los objetivos de gestión pública, control público y divulgación y cultura, sin perjuicio de los ajustes derivados del análisis y gestión, necesarios para la consolidación de la información contable pública.

403. La información referida a hechos posteriores al cierre se clasifica en dos grupos: la información que debe ser objeto de registro en los estados contables del período que se afecta con el cierre, pues evidencia las condiciones que existían a esta fecha; y la información que debe revelarse por medio de notas a los estados contables, que es la indicativa de condiciones surgidas después de la fecha de cierre.

404. Son criterios para determinar si la información conocida sobre hechos posteriores al cierre debe ser registrada en el período objeto de cierre, los siguientes:

405. Los hechos que por su materialidad pueden afectar las decisiones de los usuarios, basados en la información contenida en los estados contables del período objeto de cierre.

406. *La recepción de información después de la fecha de cierre que suministre evidencia sobre las condiciones y existencia de un activo, pasivo, ingreso, gasto o costo a esa fecha.*

407. *El ajuste de una provisión y el reconocimiento de un pasivo sobre el cual ya se habían constituido estimados.*

408. *Evidencia sobre el valor realizable neto de los inventarios, tomando como referencia el valor de las operaciones realizadas en el período siguiente a la fecha de cierre.*

409. *Condiciones que fueron pactadas en acuerdos o contratos que condicionan la disponibilidad de los activos e ingresos.*

410. *Sobre los hechos ocurridos después de la fecha de cierre y antes de la fecha de emisión o presentación que no son ajustables, pero que son de tal importancia que podrían afectar la capacidad de los usuarios de la información para la gestión pública, el control público y divulgación y cultura, debe revelarse la naturaleza del hecho y la estimación de su efecto financiero, o la aclaración expresando que no es posible hacer tal estimación”.*

Por su parte, la descripción de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, expresa que *“Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.*

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

En este sentido, la norma técnica establece que los hechos conocidos entre la fecha de cierre y la emisión y presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, deben ser registrados en el período objeto de cierre. No obstante, dado que en el caso específico de la entidad, los estados contables ya fueron emitidos y presentados, la entidad debe efectuar el ajuste respectivo afectando los resultados del período corriente a través de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCLUSIÓN

Considerando que los estados contables ya fueron emitidos y presentados, la entidad deberá realizar el ajuste correspondiente afectando los resultados del período actual a través de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, explicando en notas a los estados contables la situación presentada.

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 96642 DE AGOSTO 30 DE 2007

TEMA: Deudores

SUBTEMA: Constitución de provisiones

Doctor
ALFREDO CHAPARRO MUÑOZ
Gerente General
Consortio Prosperar
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20076-96642, en la cual solicita concepto relacionado con la constitución de las provisiones de las cuentas por cobrar por concepto de multas y sanciones a favor del Fondo de Solidaridad Pensional.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar lo anotado en el artículo 25 de la Ley 100 de 1993, el cual establece que "Créase el Fondo de Solidaridad Pensional, como una cuenta especial de la Nación sin personería jurídica, adscrita al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social (hoy Ministerio de la Protección Social), cuyos recursos serán administrados en fiducia por las sociedades fiduciarias de naturaleza pública, y preferencialmente por las sociedades fiduciarias del sector social solidario, o por las administradoras de fondos de pensiones y/o cesantía del sector social solidario, las cuales quedan autorizadas para tal efecto por virtud de la presente ley".(Subrayado fuera de texto)

El numeral 1.2 Entorno Económico, del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, indica que *"Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa.* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 12 del capítulo III Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable del Título III del Manual de Procedimientos, el cual fue aprobado en Comité Técnico y de Doctrina Contable que próximamente será publicado indica:

"12. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE ADMINISTRAN FONDOS CUENTAS Y/O FONDOS ESPECIALES Y/O CUENTAS ESPECIALES.

Las entidades contables públicas que por disposiciones legales administran fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales en donde se indica la separación contable de estos recursos con los de la entidad que los administra, debe entenderse que la organización del proceso contable es integrado, y que la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos puedan solicitar de los fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales para el cumplimiento de sus funciones. (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, el Fondo de Solidaridad Pensional es una cuenta especial de la Nación que forma parte integral de la contabilidad del Ministerio de Protección Social, el cual forma parte de las entidades del Gobierno General, toda vez que no actúa en condiciones de mercado, y sus recursos provienen del presupuesto público.

A su vez, el párrafo 156 del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública en lo relacionado con los deudores establece que *"El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio".* (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del PCGP, describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL en el siguiente sentido: *"Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables".*

(...)

SE DEBITA CON:

(...) 4-El valor de las rentas por cobrar y deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago".

Por tanto, para el caso de las multas y sanciones a favor del Fondo de Solidaridad Pensional, no son objeto de provisión por tratarse de ingresos que forman parte de la información del Ministerio de la Protección Social, entidad que corresponde al Gobierno General, por lo cual en el momento en que el derecho se extinga por una causa diferente a una forma de pago, se debita la subcuenta 310501-NACIÓN de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y como contrapartida las subcuentas 140102-MULTAS y 140104-SANCIONES de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, respectivamente.

CONCLUSIÓN

Las multas y sanciones a favor del Fondo de Solidaridad Pensional, no son objeto de provisión por tratarse el Fondo de una cuenta especial cuya información se encuentra integrada a la información del Ministerio de la Protección Social, entidad que forma parte del Gobierno General. Por tanto, en el momento en que el derecho se extinga por una causa diferente a una forma de pago, se debita la subcuenta 310501-NACIÓN de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y como contrapartida las subcuentas 140102-MULTAS y 140104-SANCIONES de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIO, respectivamente.

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 97351 DE AGOSTO 30 DE 2007

TEMA: Investigaciones de carácter científico

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
MELBA ABELLO MALAVER
Contadora
Instituto de Investigación de Recursos Biológicos Alexander von Humboldt

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20077-97351, en la cual consulta el tratamiento contable de las investigaciones realizadas por el Instituto, en desarrollo de convenios de cooperación realizados con universidades, corporaciones, alcaldías, agremiaciones, entre otros, en virtud del desarrollo de investigaciones de carácter científico consistentes en la implementación de mecanismos de cooperación internacional, diseño de incentivos de apoyo a propuestas de conservación y uso sostenible de la biodiversidad, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 2.9.1.1.8 de las Normas técnicas relativas a los otros activos del Plan General de contabilidad Pública-PGCP, señala que éstos "*Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.* (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP, señala que la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS "*Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios económicos futuros, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. Así mismo, incluye los descuentos en la colocación de bonos y títulos.* (Subrayado fuera de texto)

Los cargos diferidos deben amortizarse durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o

servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda. (...)". (Subrayado fuera de texto)

La dinámica de la cuenta permite debitarla por "*El valor de los costos y gastos registrados en la etapa de investigación, estudio, desarrollo, organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha de proyectos específicos, hasta el momento en que empieza a generar beneficios*". (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, teniendo en cuenta que el cometido estatal del Instituto consiste en "*la investigación científica y aplicada de los recursos bióticos y de los hidrobiológicos*", el registro contable de las investigaciones que adelanta el Instituto debe efectuarse en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, subcuenta 191008-ESTUDIOS Y PROYECTOS, siempre y cuando se tenga la razonable seguridad de que los costos y gastos incurridos proveerán beneficios futuros. De lo contrario, se afectará directamente el gasto mediante su registro en las cuentas 5111 ó 5211-GENERALES, subcuentas 511106 ó 521106-ESTUDIOS Y PROYECTOS, según corresponda.

Ahora, si el Instituto recibe dineros en calidad de administrador para que otra u otras entidades adelanten los estudios e investigaciones objeto de un convenio, deberá registrar los recursos recibidos como un pasivo, en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual "*Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración*", y el costo o gasto estará en cabeza de la entidad que desarrolle el proyecto.

Finalmente, es importante precisar que los registros contables de los convenios de cooperación realizados con distintas entidades, dependerá de los términos de cada convenio y de la voluntad del donante.

CONCLUSIÓN

Cuando se tenga la razonable seguridad de que los costos y gastos incurridos en desarrollo de estudios e investigaciones científicas proveerán beneficios económicos futuros, éstos se registran como un cargo diferido en la subcuenta 191008-ESTUDIOS Y PROYECTOS. De lo contrario se afectará directamente el gasto, afectando las subcuentas 511106 ó 521106-GENERALES, según corresponda.

Ahora, si el Instituto recibe dineros en calidad de administrador se debe afectar la cuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN, de la cuenta 2453-RECURSOS REIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Finalmente, 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 98550 DE AGOSTO 30 DE 2007

TEMA: Ingresos

SUBTEMA: Reconocimiento

Doctora
LILIANA NIÑO MORALES
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Instituto Colombiano Agropecuario – ICA
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20077-98550 en la cual solicita concepto en relación con algunos ingresos que el ICA dejará de percibir, como consecuencia de la aplicación de lo definido en el Acuerdo No 000003 de mayo 16 de 2007, mediante el cual se exonera del pago de estos ingresos a los exportadores de los productos y subproductos vegetales y animales, medida que tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre del presente año. En este sentido, consulta si causa contablemente los ingresos utilizando como contrapartida la cuenta 4395-Devoluciones, o no los causa. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El Instituto Colombiano Agropecuario-ICA resolvió exonerar a los exportadores de los productos y subproductos vegetales y animales, del pago de servicios certificados de inspección sanitaria y fitosanitaria portuaria ordinaria y especial, certificados zoosanitarios, inspección portuaria fitosanitaria de material vegetal de especies ornamentales y no ornamentales, reconocimiento y diagnóstico vegetal entre otros, hasta el 31 de diciembre de 2007.

El Régimen de Contabilidad Pública, en relación con los principios de contabilidad, define que "Los Principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas, el manual de procedimientos y la doctrina contable Pública."

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

En desarrollo de los principios de contabilidad pública, las Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental definen: "265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, la liquidación de pago de los aportes parafiscales, o el desarrollo de actividades de comercialización de bienes y prestación de servicios. Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme."

Así las cosas, de lo anterior se colige que los ingresos que no se van a recibir no se causan, es decir que la exoneración del pago de algunos servicios que presta el Instituto Colombiano Agropecuario-ICA a los exportadores de los productos y subproductos vegetales y animales, no se registran en la contabilidad.

De otra parte, es importante señalar que la cuenta 4395- DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS (DB), representa "el menor valor de los ingresos por la venta de servicios como consecuencia de las devoluciones, rebajas y descuentos que se presentan en el periodo contable". Por tanto, teniendo en cuenta que se trata de una exoneración de ingresos no es viable utilizarla.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los ingresos que no se van a recibir no se causan, es decir que la exoneración del pago de algunos servicios que presta el ICA a los exportadores de los productos y subproductos vegetales y animales, no se registra en la contabilidad.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que "Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los

“productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad” (...) (subrayado fuera de texto).

CONCEPTO 86572 DE SEPTIEMBRE 5 DE 2007

TEMA: Principio de Contabilidad Pública Causación o Devengo

SUBTEMA: Reconocimiento de excedentes

Doctora
AMPARO ESPÍTIA
Contadora
Comisión de Regulación de Telecomunicaciones-CRT
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el número 20071-86572 mediante la cual consulta, en primer lugar, si debe *“registrar (tal como lo establece la nota externa) con corte a 31 de diciembre de 2006 los excedentes financieros del 2006, en razón a que a la fecha ya conozco los excedentes de contribución, sin embargo a 31 de diciembre no he realizado el cierre de la vigencia y de igual manera este valor no esta aprobado en el presupuesto de la vigencia de 2008”* y, en segundo lugar, si la entidad debe enviar el informe de saneamiento contable al Congreso antes del 31 de enero de 2007.

CONSIDERACIONES

El artículo 132 de la Ley 812 de 2003 creo un Fondo Empresarial al cual debían ingresar los recursos excedentes de que trata el numeral 85.3 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, el cual fue modificado por el parágrafo de dicha disposición. Este texto fue ratificado en el parágrafo del artículo 103 de la Ley 1151 de 2007 que estableció: *“Parágrafo. Si en algún momento las Comisiones de Regulación o la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios tuvieron excedentes, deberán transferirlos al Fondo Empresarial de que trata el presente artículo”.* (Subrayado fuera de texto).

El artículo mencionado establece como finalidad del Fondo: *"El Fondo Empresarial podrá apoyar pagos para la satisfacción de los derechos de los trabajadores que se acojan a los planes de retiro voluntario y, en general, de aquellos a los cuales se les terminen los contratos de trabajo, mediante la celebración de convenios con las empresas objeto de toma de posesión con fines liquidatorios -etapa de administración temporal y en liquidación. Así mismo, podrá apoyar el pago de las actividades profesionales requeridas para prestar apoyo económico, técnico y logístico a la Superintendencia y a la Empresa objeto de toma de posesión. (...)"*.

De los artículos transcritos se derivan tres precisiones: En primer lugar, el término *"excedentes"* mencionado en la ley no ha sido interpretado normativa ni jurisprudencialmente, y no existe un acto administrativo que establezca la forma de liquidación de los mismos, de acuerdo con lo informado por el doctor Jesús Alberto Mancera, Contador de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. De tal manera, que no podemos catalogarlos ni como excedentes de contribución ni como excedentes financieros. En segundo lugar, el nacimiento de la obligación surge de la Ley y no del acto administrativo de liquidación de los excedentes mediante el cual se establece la cuantía de la obligación y, en tercer lugar, los recursos trasladados por las Comisiones de regulación no tienen ninguna contraprestación para estas entidades por cuanto el inciso tercero del artículo 132 de la Ley 812 de 2003 señalaba que los recursos del fondo empresarial podrían ser proporcionados a las empresas que contribuyen a las Comisiones de regulación.

En tal sentido, el procedimiento de reconocimiento y registro de los excedentes debe ser modificado atendiendo lo establecido en el párrafo 117 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 222 de 2006, que define el Principio de Contabilidad Pública Devengo o Causación como: *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del periodo".* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 120 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública establece en el Principio de Prudencia que, *"Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el periodo contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el periodo actual o en periodos anteriores"*.

De tal manera, que si la entidad tiene la posibilidad de determinar el valor de los excedentes durante el período en que surge la obligación de pago, deberá reconocerlos en su información contable con independencia de la existencia de la apropiación presupuestal correspondiente.

Para efectuar dicho reconocimiento, la entidad debitará la subcuenta 511164-GASTOS LEGALES, de la Cuenta 5111-GENERALES, con contrapartida en la subcuenta 242525-GASTOS LEGALES, de la Cuenta 2425-ACREEDORES.

En consecuencia, el procedimiento para el reconocimiento y registro de los excedentes, su traslado y el ingreso de los recursos al Fondo Empresarial, será modificado y dado a conocer en su oportunidad a las Comisiones de Regulación y a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Respecto al deber de enviar el último informe de saneamiento contable al Congreso de la República, en observancia del Parágrafo 1° del artículo 5° de la Ley 716 de 2001, modificado y adicionado por el artículo 8° de la Ley 901 de 2004, me permito informarle que esta norma estuvo vigente hasta el 7 de junio de 2006, fecha en la cual se 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.

CONCLUSIÓN

En aplicación de los principios de Causación o Devengo y Prudencia, al 31 de diciembre de cada año deben ser reconocidos los excedentes que deberán ser trasladados el año siguiente al Fondo Empresarial, administrado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, con independencia de que se haya efectuado el cierre contable y que su pago haya sido apropiado en el presupuesto de la entidad.

Respecto al deber de enviar el último informe de saneamiento contable al Congreso de la República, me permito informarle que la Ley 716 de 2001 estuvo vigente hasta el 7 de junio de 2006.

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 93258 DE SEPTIEMBRE 5 DE 2007

TEMA: Aporte Industrial de Trabajo

SUBTEMA: Tratamiento Contable

Doctora
SORAYA VARGAS PULIDO
Contralora Delegada de Defensa, Justicia y Seguridad
CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20075-93258, en la cual consulta sobre el tratamiento contable que se debe dar al aporte industrial de trabajo realizado por un ente público.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al artículo 15 de los estatutos de la Corporación de Ciencia y Tecnología para el Desarrollo de la Industria Marítima y Fluvial-COTECMAR, que en lo relacionado con el patrimonio de la Corporación establece que está constituido por "*Los aportes en dinero, especie o de industria que hagan los miembros, entendiéndose por aportes de industria, entre otros, conocimientos, patentes, resultados de investigación, material bibliográfico de carácter científico, instalaciones, equipos y trabajo de científicos, investigadores, técnicos y demás personas que se requieran para el cumplimiento de los propósitos de la CORPORACIÓN*" (Subrayado fuera de texto).

Al respecto es necesario aclarar que la constitución del patrimonio de COTECMAR, está conformado por recursos públicos y privados, pero la calidad de los recursos públicos tienen la naturaleza de ser "aportes", y esa condición les da una característica especial que afectan el régimen jurídico aplicable.

En ese sentido, ha dicho la Corte Constitucional, a través de la sentencia C-065 de 1997, que "*por participación se debe entender la entrega de dineros u otros recursos que el Estado efectúa para integrar el capital social y para convertirse en socio de una entidad, mientras que el término aporte hace referencia a aquellas entregas de dineros o recursos estatales que no entran a formar el capital social sino que se efectúan para el cumplimiento de un proyecto o programa específico...*". (Negrillas y subrayado no son del texto original).

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta la composición patrimonial de COTECMAR definida en los estatutos y lo establecido por la Corte Constitucional, el aporte realizado por el Ministerio de Defensa Nacional -Armada Nacional, no constituye una participación en el patrimonio de la Corporación, sino que corresponde a la entrega de recursos para el cumplimiento de los propósitos de la mencionada Corporación.

Así las cosas, el tratamiento contable del aporte que debe realizar el Ministerio de Defensa Nacional-Armada Nacional, corresponde a un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS y como contrapartida un crédito a las subcuentas correspondientes de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Adicionalmente, al finalizar el período contable, deberá realizar la reclasificación del gasto inicialmente reconocido, mediante un débito en la subcuenta 580809-Aportes para la Constitución de Entidades no Societarias de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y como contrapartida un crédito a las subcuentas correspondientes de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, en donde se reconoció el gasto por la causación de la nómina del personal asignado a prestar los servicios, los cuales se constituyen como el aporte de industria.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones expuestas, y realizado el análisis correspondiente, se concluye que el reconocimiento contable del aporte que debe realizar el Ministerio de Defensa Nacional-Armada Nacional, corresponde a un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS y como contrapartida un crédito a las subcuentas correspondientes de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

De manera complementaria, el Ministerio de Defensa Nacional-Armada Nacional, al finalizar el período contable, reclasificará del gasto inicialmente reconocido, mediante un débito en la subcuenta 580809-Aportes para la Constitución de Entidades no Societarias de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y como contrapartida un crédito a las subcuentas correspondientes de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS.

En lo 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 97065 DE SEPTIEMBRE 5 DE 2007

TEMA: 1. Inversiones en recursos naturales renovables

**SUBTEMAS: 1.1 Homologación
1.2 Tratamiento contable a partir del año 2007**

Doctora
MARTHA LILIANA ORTIZ MORALES
Jefe Sección de Contabilidad e Impuestos
IBAL S.A. ESP - OFICIAL
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20076-97065 en la cual solicita que se le resuelvan algunas inquietudes originadas en la homologación de la cuenta 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACIÓN, a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, considerando que en esta cuenta se registró un predio rural. Así mismo solicita que se le informe cómo se contabilizarán las futuras erogaciones que se realicen en estos terrenos.

En complemento, vía telefónica se nos indicó que los terrenos objeto de consulta corresponden a las cuencas hidrográficas del Combeima (El Palmar), Cai (El humedal) y la cuenca Chembi (Villa Marta y la Irlanda), sobre los cuales se hace inversión en educación ambiental, reforestación, mantenimiento, control torrencial y saneamiento hídrico para evitar invasores en la cuenca. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

La Resolución 322 de 2004 en su numeral 2.3.6-Reclasificación de los valores acumulados en la cuenta 1806-Inversiones en recursos naturales renovables en conservación, contiene: *“Los valores que a la fecha de entrada en vigencia de esta norma, están registrados en la cuenta 1806-Inversión en recursos naturales renovables en conservación y que no correspondan a la actividad de conservación con fines de formación de nuevos recursos, adición o mejora de los existentes, serán objeto de análisis para determinar los ajustes y reclasificaciones a que haya lugar, teniendo en cuenta:*

(...) Los valores acumulados en esta cuenta que correspondan a propiedades, planta y equipo deben reclasificarse al grupo 16-Propiedades, planta y equipo, en las subcuentas que correspondan de acuerdo a su naturaleza."

De lo anterior se concluye que con la entrada en vigencia de la referida resolución, debió haberse reclasificado el predio rural a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1605-TERRENOS, y por lo tanto no debió reclasificarse a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. Ahora, debe tenerse en cuenta que el Catálogo General de Cuentas vigente desde el pasado mes de enero, contiene la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605-TERRENOS.

De otra parte, la Carta Circular 72 del 13 de Diciembre de 2006, la cual estableció el procedimiento para el proceso de homologación de las cuentas del balance inicial del 1 de Enero de 2007, en su numeral 3.7, referente a la homologación de las cuentas relacionadas con recursos naturales renovables en conservación y explotación, las inversiones, el agotamiento y la amortización de los mismos contiene: *"Teniendo en cuenta que el tratamiento contable de las erogaciones que se realicen en actividades e inversiones relacionadas con la conservación del medio ambiente se registrarán a partir del 1 de enero de 2007, directamente en GASTO PÚBLICO SOCIAL, y dada la dificultad de medir en forma confiable los recursos naturales renovables en conservación, se eliminan del Catálogo General de Cuentas las siguientes cuentas: (...) 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACIÓN."*

De lo anterior se infiere que la homologación debe realizarse una única vez (1 de enero de 2007), fecha a partir de la cual se modificó el procedimiento de registro de las erogaciones que se realicen en actividades relacionadas con la conservación del medio ambiente.

En cuanto a los costos, el artículo 164 de la Ley 142 de 1994, define *"Incorporación de costos especiales. Con el fin de garantizar el adecuado ordenamiento y protección de las cuencas y fuentes de agua, las fórmulas tarifarias de los servicios de acueducto y alcantarillado incorporarán elementos que garanticen el cubrimiento de los costos de protección de las fuentes de agua y la recolección, transporte y tratamiento de los residuos líquidos. Igualmente, para el caso del servicio de aseo, (...)."*

Así las cosas, en relación con las erogaciones futuras que correspondan a actividades o inversiones relacionadas con la conservación del medio ambiente y específicamente de la cuenca hidrográfica, es preciso remitirnos a algunos apartes del Concepto 20065-65514 expedido por este Despacho, en el que se hace referencia a los gastos de inversión social así: *"En cuanto al registro en la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN de las erogaciones en "recursos naturales y del ambiente", (...) dado el cometido estatal (..), no desarrolla política ambiental y en este orden de ideas, no le compete reconocer inversiones en recursos naturales y del ambiente, máxime si tiene en cuenta que el procedimiento contable definido en la Resolución 322 de 2003, sólo se aplica para los entes públicos que ejecuten políticas, planes, programas y proyectos relativos a la gestión del medio ambiente y de los recursos naturales. (Subrayado fuera de texto)*

Teniendo en cuenta la anterior aclaración, 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 establecía que “Los gastos de operación corresponden a la porción de aquellos que razonablemente se atribuyen a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal, siempre que no estén contemplados en las cuentas de costos de producción y ventas, por tratarse de la prestación de servicios colectivos. (...)” (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 dan en forma simultánea; por tanto, una vez acumulados los costos de producción, se trasladan al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, es decir, si en un alto porcentaje el costo es recuperable. (...)” (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, las erogaciones para la protección de las fuentes de agua y la recolección, transporte y tratamiento de los residuos líquidos en que incurra la entidad, se registran como costos de producción, o en el concepto de gasto que corresponda de las cuentas 5111 o 5211-GENERALES.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones, el predio rural objeto de consulta debe ser registrado en la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605-TERRENOS y por lo tanto no debe reclasificarse a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Ahora, si como consecuencia del proceso de homologación que debió adelantar la entidad, el valor correspondiente al predio rural quedó reclasificado a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, la entidad debe proceder a efectuar el ajuste que corresponda con el fin de revelar este terreno con destinación ambiental en el grupo de las propiedades, planta y equipo.

De otra parte, las erogaciones para la protección de las fuentes de agua y la recolección, transporte y tratamiento de los residuos líquidos en que incurra la entidad, se registran como costos de producción, o en el concepto de gasto que corresponda de las cuentas 5111 o 5211-GENERALES.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *“Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los*

“productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad” (...) (subrayado fuera de texto).

CONCEPTO 97338 DE SEPTIEMBRE 5 DE 2007

TEMA: Convenio de Asociación

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora
RITA CONSUELO PÉREZ OTERO
Contadora
Alta Consejería para la Reintegración Social y Económica
de personas y Grupos Alzados en Armas
Presidencia de la República
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20076-97338 en la cual solicita que se le informe el procedimiento para el tratamiento contable del Convenio de Asociación No.3, suscrito con el Centro Regional para el Fomento del Libro en América Latina y el Caribe-CERLALC, mediante el cual el DAPR-ALTA CONSEJERÍA aportó recursos para ser manejados a través de la figura de patrimonio autónomo conformado por el CERLALC. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

La cláusula cuarta del convenio No. 03 suscrito por el DAPR-ALTA CONSEJERÍA y el CERLALC establece: *“APORTES: (...) Para la primera fase que se desarrollará hasta el mes de enero del 2008, los aportes se discriminan así: EL DAPR-ALTA CONSEJERÍA aportará recursos por valor de CIENTO DIEZ MIL MOLLONES DE PESOS (\$110.000.000.000) y el CERLALC aportará recursos en dinero hasta por la suma de OCHOCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$850.000.000), (...) y, en especie, por una suma valorada de TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE. PARÁGRAFO PRIMERO. (...)”*

En cuanto a la forma de pago de los recursos antes referidos y el manejo de los mismos, las cláusulas quinta y sexta definen: "*QUINTA.-FORMA DE PAGO. El DAPR-ALTA CONSEJERÍA pagará el valor del aporte (...). Los desembolsos se realizarán mediante consignación a la cuenta del Patrimonio Autónomo constituido por parte del CERLALC (...)* *SEXTA.-MANEJO DE LOS APORTES. Las partes acuerdan que el valor de los aportes será manejado por el CERLALC a través del patrimonio autónomo a que se refiere la cláusula anterior, bajo las siguientes condiciones: 1. Con cargo al Patrimonio Autónomo se cancelarán todas las obligaciones que se adquieran para la ejecución de las actividades y proyectos (...) 2. Adicionalmente se cargará con cargo a los recursos del Patrimonio Autónomo los costos por concepto del Impuesto al Valor Agregado I.V.A., impuesto de timbre y los demás impuestos, tasas y contribuciones que se generen (...)* 4. Se mantendrá una contabilidad independiente de acuerdo a las normas privadas sobre Contabilidad. 5. A través del Patrimonio Autónomo se realizarán todos los pagos y contrataciones requeridos para el desarrollo del Programa Nacional para la Reintegración Social y Económica de Personas y Grupos Alzados en Armas." (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la destinación de los bienes que se adquieran en la ejecución del convenio de asociación, se define que: "*CLÁUSULA UNDÉCIMA.-COMITÉ TÉCNICO. (...) Será función del Comité, entre otras, definir la destinación de los bienes que se adquieran en desarrollo del Programa una vez termine la ejecución del mismo. (...)*"

De otra parte, revisado el detalle de las apropiaciones presupuestales para la Presidencia de la República, en el Tomo I de la Ley de Presupuesto General de la Nación 2007 se incluye el rubro 3.1.1.28 - Programa de Reintegración Social y Económica (Ley 418/97 y Decreto 3043 de 2006), que corresponde a una transferencia al sector privado.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL así: "*En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.*" (Subrayado fuera de texto).

También describe la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, en los siguientes términos: "Valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en procura del desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y el control de los recursos y bienes públicos." (Subrayado fuera de texto).

En complemento, la estructura de este grupo contiene la subcuenta 550705-GENERALES.

De lo anterior se colige que los recursos que aporta el DAPR-ALTA CONSEJERÍA para el desarrollo del convenio 03 suscrito con el CERLALC, debe registrarlos en la subcuenta 550705-Generales, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL; de igual manera debe procederse con los aportes adicionales que realice en las siguientes vigencias, de acuerdo con el desarrollo del programa.

Lo anterior con independencia de la revelación que sobre el programa se deba efectuar en las notas a los Estados contables del DAPR, y el seguimiento administrativo que corresponda.

Por su parte, el CERLALC registrará los aportes recibidos del DAPR-ALTA CONSEJERÍA y los propios consignados en las cuentas del Patrimonio Autónomo y así mismo, deberá llevar la contabilidad, de conformidad con lo establecido en la cláusula Sexta del Convenio de Asociación.

Cuando el Comité defina la destinación de los bienes que se adquieran en desarrollo del Programa, una vez termine su ejecución, los que sean asignados al DAPR-ALTA CONSEJERÍA serán registrados en las subcuentas y cuentas que correspondan al tipo de bien asignado.

CONCLUSIÓN

Los recursos que el DAPR-ALTA CONSEJERÍA destina para la ejecución del Convenio de Asociación No. 03 suscrito con el CERLALC se registran en la subcuenta 550705-Generales de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL. De igual manera debe procederse con los aportes adicionales que realice en las siguientes vigencias, de acuerdo con el desarrollo del programa.

Por su parte, El CERLALC registrará los aportes recibidos del DAPR-ALTA CONSEJERÍA y los propios consignados en las cuentas del Patrimonio Autónomo, y así mismo deberá llevar la contabilidad, de conformidad con lo establecido en la cláusula Sexta del Convenio de Asociación.

Cuando el Comité defina la destinación de los bienes que se adquieran en desarrollo del Programa, una vez termine su ejecución, los que sean asignados al DAPR-ALTA CONSEJERÍA serán registrados en las subcuentas y cuentas que correspondan al tipo de bien asignado.

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

CONCEPTO 96216 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2007

TEMA: Recursos recibidos en administración

SUBTEMA: Registro Contable

Doctores

SONIA PATRICIA CACERES MARTÍNEZ

Secretaria General-Representante Legal Suplente

JULIO ALBERTO PEDREROS G.

Director Administrativo y Financiero

Servicios Postales Nacionales S.A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20076-96216, en la cual nos informa que mediante convenio interadministrativo Servicios Postales de Colombia efectúa el pago de los pensionados del Seguro Social, para lo cual recibe mensualmente los recursos. El registro contable efectuado es un débito a la cuenta depósitos en instituciones financieras y un crédito a la cuenta del pasivo recursos recibidos en administración, esta situación ha generado que se deterioren los indicadores de liquidez y de endeudamiento, por lo que la entidad ha quedado en desventaja frente a otras entidades en procesos licitatorios. Por tanto, solicita que se le autorice registrar en cuentas de orden estos recursos.

CONSIDERACIONES

La Cláusula Primera del Convenio Interadministrativo 0222 de 2007, celebrado entre el Instituto de Seguros Sociales y Servicios Postales Nacionales S.A., quien se denomina el CONTRATISTA, establece como objeto del convenio: *"EL CONTRATISTA se obliga con EL INSTITUTO a efectuar el pago oportuno de las prestaciones económicas que por Invalidez, Vejez y Sobrevivientes a su cargo en todo el territorio nacional, a los beneficiarios legalmente decretados, mediante las modalidades de entrega de giros en ventanilla o a domicilio sin costo alguno para el beneficiario"*.

Así mismo, la cláusula sexta establece como obligaciones del Instituto, entre otras, la siguiente: *"Entregar cheque en el Banco de la República de Bogotá, u otro medio determinado, por la totalidad de las mesadas que pagará el CONTRATISTA mensualmente (...)"*.

El párrafo 104 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en lo relacionado con la razonabilidad de la información contable establece que *"La información contable pública es*

razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”.

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

A su vez, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN en el siguiente sentido: *“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.*

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

En ese orden de ideas, para que la información contable sea razonable se requiere que se ajuste a la realidad de la entidad, esto implica que los hechos económicos deben reflejarse atendiendo las situaciones y el instante en que se originan. Por tanto, para el caso de los recursos que recibe Servicios Postales Nacionales, con el fin de cancelar las mesadas de los pensionados del Seguro Social, corresponden a un pasivo por tratarse de recursos recibidos en administración que son consignados en sus cuentas bancarias, cuyo registro contable corresponde a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, razón por la cual no es procedente que se revelen en cuentas de orden, ya que no se estaría reflejando la realidad financiera de la entidad.

Es de anotar que el efecto en los estados contables es neutro, dado que en la medida en que se cumpla el objeto del convenio, se disminuye proporcionalmente la cuenta del pasivo como la cuenta del activo.

CONCLUSIÓN

Los recursos que recibe Servicios Postales Nacionales con el fin de cancelar las mesadas de los pensionados del Seguro Social, corresponden a un pasivo por tratarse de recursos recibidos en administración que son consignados en sus cuentas bancarias, cuyo registro contable corresponde a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, razón por la cual no es procedente que se revelen en cuentas de orden, ya que no se estaría reflejando la realidad financiera de la entidad.

Respecto a que la revelación de estos recursos en cuentas de balance afectan los indicadores de liquidez y endeudamiento, debe tenerse en cuenta que el efecto en los

estados contables es neutro, dado que en la medida en que se cumpla el objeto del convenio, se disminuye proporcionalmente la cuenta del pasivo como la cuenta del activo.

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 97435 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2007

TEMA: Cargos Diferidos

SUBTEMA: Reconsideración del concepto 20075-93534

Capitán de Navío
JUAN CARLOS BERNAL GALOFRE
Director Financiero
Ministerio de Defensa
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20077-97435, en la cual solicita que se reconsidere el concepto 20075-93534 del 6 de junio de 2007, donde se determinó que el Ministerio de Defensa debe revelar como gastos el valor de repuestos, municiones, combustible, entre otros elementos, empleados en la prestación del servicio, pues como nos informa se trata de bienes que no se utilizan en el instante en que se adquieren sino que se van consumiendo en la medida en que se desarrollan las operaciones de la entidad. Así mismo, se requiere controlarlos en cuentas de balance para efectos de la asignación de costos de producción.

CONSIDERACIONES

El párrafo 158 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los Inventarios expresa que *"Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal"*.

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS en el siguiente sentido: *"Representa el valor de los elementos adquiridos o producidos que deben ser sometidos a un proceso de transformación, para convertirlos en bienes finales o intermedios"*.

Así las cosas, los materiales que adquiere la entidad para ser utilizados en la producción de botas, uniformes, entre otros bienes transformados, se registran en la subcuenta 151201-MATERIAS PRIMAS.

De otra parte, el párrafo 196 del PGCP en lo relacionado con los cargos diferidos establece que *"Los cargos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los estudios de factibilidad para su recuperación, los períodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda"*. (Subrayado fuera de texto)

La descripción de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS establece que *"Representa el valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios económicos futuros, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública. (...)"*.

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

El párrafo 297 del PGCP, respecto a los Costos de Producción indica que *"Los servicios colectivos que presta el gobierno a la comunidad como la administración pública, la defensa, la seguridad y la justicia, serán objeto de asignación de costos en la medida que la entidad contable pública disponga de capacidad para implementar sistemas de costos. No obstante, los registros originados afectarán las cuentas de gastos"*. (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, los elementos adquiridos para la prestación del servicio de defensa y seguridad nacional tales como combustibles, municiones, entre otros, constituyen gastos para la entidad por tratarse de valores susceptibles de reducir el patrimonio público. No obstante, para efectos de implementar sistemas de costos y si la entidad considera que

estos elementos se van a consumir en varios períodos, los puede reconocer en las respectivas subcuentas de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, y amortizarlos en la medida que se consuman en la respectiva subcuenta del grupo 5111-GENERALES ó 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración o de operación.

A su vez, el numeral 1º del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del Manual de Procedimientos, establece:

" 1. ADICIONES Y MEJORAS.

Tratándose de componentes de las propiedades, planta y equipo que cumplan con la definición de adición o mejora, la adquisición se registra debitando la subcuenta 163512-Componentes de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios ó 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda. Este registro procede cuando la entidad no utilice los bienes en forma inmediata.

Cuando el componente se incorpore al bien se debita la subcuenta respectiva de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 163512-Componentes de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA".

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA en el siguiente sentido "*Representa el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva".*

Por tanto, los repuestos que adquiere la entidad para sus diferentes equipos de transporte se registran en la subcuenta 163512-COMPONENTES DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, siempre que adicionen o mejoren la capacidad operativa del bien del cual van a formar parte.

Ahora bien, para el caso de los repuestos que no adicionen o mejoren el bien y se adquieran para ser utilizados en varios períodos se registran en la subcuenta 191001-MATERIALES Y SUMINISTROS, y en la medida en que se utilicen se amortizan en la respectiva subcuenta del gasto.

En lo referente al tratamiento contable del armamento, se debe registrar como propiedad, planta y equipo en la cuenta 165502-ARMAMENTO Y EQUIPO RESERVADO.

CONCLUSIÓN

Los elementos adquiridos para la prestación del servicio de defensa y seguridad nacional tales como combustibles, municiones, entre otros, constituyen gastos para la entidad por tratarse de valores susceptibles de reducir el patrimonio público. No obstante, para efectos de implementar sistemas de costos y si la entidad considera que estos elementos se van a consumir en varios periodos, los puede reconocer en las respectivas subcuentas de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, y amortizarlos en la medida que se consuman en la respectiva subcuenta del grupo 5111 ó 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración o de operación.

Respecto a los materiales adquiridos para ser utilizados en la producción de botas, uniformes, entre otros bienes transformados, se registran en la subcuenta 151201-MATERIAS PRIMAS.

Para el caso de los repuestos que adquiere la entidad para sus diferentes equipos de transporte se registran en la subcuenta 163512-COMPONENTES DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, siempre que adicionen o mejoren la capacidad operativa del bien del cual van a formar parte. Es de anotar que si los repuestos no mejoran la capacidad del bien y van a ser utilizados en diferentes periodos se registran en la subcuenta 191001-MATERIALES Y SUMINISTROS, y en la medida en que se utilicen se amortizan en la respectiva subcuenta del gasto.

En lo referente al tratamiento contable del armamento, se debe registrar como propiedad, planta y equipo en la cuenta 165502-ARMAMENTO Y EQUIPO RESERVADO.

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 100889 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2007

TEMA: Gastos y costos en presentación de servicios de salud

SUBTEMA: Tratamiento Contable

Doctora
ROSALBA DÍAZ ARCHILA
Subgerente Administrativa y Financiera
Hospital Universitario de Santander E.S.E.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20078-100889, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el tratamiento contable de los siguientes aspectos:

1. Gastos de insumos y medicamentos que se utilizan en un paciente que por motivos administrativos no se puede operar, y la aseguradora no los paga porque el procedimiento no se realizó.
2. Exámenes de control de vigilancia epidemiológica y seguimiento de sanidad que se deben realizar para que el hospital tenga soporte de seguimiento (ejemplo: exámenes de control de manipulación de higiene, de control de epidemiología, etc.) son gastos que deben ser asumidos y no tienen fuente de financiación, por lo cual estiman que es un gasto propio.
3. Patologías que son reprocesadas por pérdida de las muestras y que deben tomarse nuevamente, pero las aseguradoras no asumen el pago, es decir, eventos de no calidad.

CONSIDERACIONES

La norma técnica de gastos, definida en el numeral 2.9.1.4.2 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

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

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

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

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

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

A su vez, la norma técnica de costos de producción, definida en el numeral 2.9.1.4.4 del Plan General de Contabilidad Pública, establece:

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

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

298. Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. Dicho

sistema puede operar sobre bases históricas o predeterminadas ya sean éstas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia”.

Por otra parte, es necesario remitirnos al numeral 6 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, el cual fue aprobado en Comité Técnico y de Doctrina Contable y forma parte del Manual de Procedimientos que próximamente será publicado:

“6. TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS GLOSAS A LA FACTURACIÓN.

Las glosas son objeciones a la facturación presentada por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, originadas en las inconsistencias detectadas en la revisión de las facturas y sus respectivos soportes, las cuales pueden determinarse al interior de la misma institución o por las entidades con las cuales se hayan celebrado contratos de prestación de servicios, tales como Empresas Promotoras de Salud-EPS, Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, Compañías de Seguros, Fondos de Salud y otras IPS.

Entre las glosas más comunes se encuentran: documentos sin diligenciar o mal diligenciados, documentos enmendados, inconsistencias en los soportes anexos, cobros sin la comprobación de los derechos de usuario, falta de información estadística, errores en las liquidaciones, tarifas mal aplicadas, sumas mal realizadas, falta de la relación de pacientes, falta de documentos, prestación de servicios adicionales a los establecidos en el contrato, falta de pertinencia técnico-científica entre diagnóstico y procedimientos realizados y/o servicios prestados y documentos sin firma del paciente.

Las glosas deben registrarse en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El registro debe efectuarse por el valor de la factura, si la glosa es total o por el valor de los servicios glosados, si la glosa es parcial.

Las glosas pueden ser pertinentes o no pertinentes. La glosa pertinente es la que está adecuadamente justificada por la entidad contratante y puede ser subsanable o no subsanable. La glosa es subsanable si puede enmendarse completando la documentación o información requerida, realizando las correcciones necesarias o formulando las aclaraciones del caso y es no subsanable, cuando no es posible corregirla y en consecuencia es aceptada por la IPS. La glosa no pertinente es la que no se encuentra adecuadamente justificada y en este evento se formula la respuesta sustentando el rechazo.

Cuando la entidad contratante acepta la respuesta de rechazo de la glosa por no ser pertinente o, siendo pertinente, se da respuesta satisfactoria y oportuna a las objeciones, la IPS disminuye las cuentas de orden acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la

subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Cuando la institución comete errores en la liquidación de su facturación debe proceder a hacer las reliquidaciones y ajustes contables a que haya lugar, afectando las cuentas de deudores e ingresos, por los mayores o menores valores, según corresponda.

Las glosas no subsanables se registran debitando la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Adicionalmente, se disminuyen las cuentas de orden acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), sin perjuicio de los procesos adelantados para establecer responsabilidades". (Subrayado fuera de texto)

En este sentido, las situaciones presentadas en las preguntas 1 y 3 se enmarcan como costos en la prestación del servicio de salud, y por tanto deben reconocerse en las subcuentas respectivas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN. No obstante, si estos eventos se relacionan con glosas realizadas a la facturación, en desarrollo de contratos de prestación de servicios, deberá aplicar el tratamiento establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS.

Por su parte, los aspectos relacionados con la pregunta 2 deben reconocerse como gastos de operación, por corresponder a montos asociados con la operación básica o principal de la entidad contable pública.

CONCLUSIÓN

Preguntas 1 y 3. La entidad deberá reconocerlos como costos en la prestación del servicio de salud en las subcuentas respectivas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN. No obstante, si estos eventos se relacionan con glosas realizadas a la facturación, deberá aplicar el tratamiento establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS.

Pregunta 2. La entidad deberá registrar los conceptos relacionados con exámenes de control de vigilancia epidemiológica y seguimiento de sanidad en las subcuentas respectivas del grupo 52-GASTOS DE OPERACIÓN.

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 91044 DE SEPTIEMBRE 12 DE 2007

TEMA: Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional - FOPEP

SUBTEMA: Obligatoriedad de registro del cálculo actuarial

Doctora
ESPERANZA GIRALDO MUÑOZ
Directora General de Financiamiento
Ministerio de Protección Social
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20073-91044 mediante la cual solicita que le aclare, en relación con el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, *"a cargo de quién está la obligación de registro del pasivo pensional y por consiguiente el cálculo actuarial correspondiente"*.

CONSIDERACIONES

El inciso tercero del artículo 130 de la Ley 100 de 1993 que crea el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional-FOPEP señala: *"A partir de 1995, todas las obligaciones por concepto de pensiones de vejez, de invalidez y de sobrevivientes, reconocidas por la Caja Nacional de Previsión, serán pagadas por el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional"*, de donde se deduce que el FOPEP solo tiene la función del pago del pasivo pensional.

Esta posición es reiterada en el artículo 2º del decreto referido, al establecer entre las funciones del FOPEP *"la sustitución en el pago de las pensiones a cargo de la Caja Nacional de Previsión Social, de los demás fondos, cajas y entidades de previsión insolventes del orden nacional que el Gobierno nacional determine y de los ministerios,*

departamentos administrativos y establecimientos públicos que tengan a su cargo el pago directo de pensiones". (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior concuerda con los artículos 11, 12 y 13 del Decreto 254 de 2000 que también le señalan al FOPEP la función de pago del pasivo pensional de las entidades públicas del orden nacional liquidadas o suprimidas.

Por su parte, el artículo 3º del Decreto 1132 de 1994, y el artículo 7º del mismo, ratifican el traslado de las reservas de las entidades liquidadas o sustituidas, con el fin de que el FOPEP reciba los recursos necesarios para efectuar los pagos de los pasivos pensionales correspondientes.

En este orden de ideas, el FOPEP como ente pagador no asume los pasivos pensionales de las entidades liquidadas o sustituidas en el pago y, en consecuencia, no debe reportar el cálculo actuarial de las mismas.

En ese sentido nos pronunciamos mediante el concepto 20057-30448 indicando a CAJANAL "1. *Acorde con lo definido en el artículo 11 de la Ley 490 de 1998, CAJANAL E.I.C.E. debe registrar en sus estados financieros todo lo relacionado con los derechos y obligaciones por concepto del pasivo pensional, por cuanto al FOPEP le fue dada únicamente la función de sustitución en el pago de las pensiones de vejez o de jubilación y de sustitución de sobrevivientes para lo cual le fueron entregados determinados recursos. (...).*

3. *Dado que el FOPEP tiene como función la sustitución en el pago de los pasivos pensionales a cargo de CAJANAL E.I.C.E., entre otras entidades de previsión social, cajas y fondos que el Gobierno Nacional determine, y que los demás derechos y obligaciones continuarán a favor y cargo de CAJANAL E.I.C.E conforme lo establece el artículo 11 de la Ley 490 de 1998, el FOPEP no asume derechos y obligaciones de esta entidad".*

Por lo anterior, deberá determinarse la entidad que tiene a cargo el pasivo pensional de las entidades sustituidas en el pago por el FOPEP como son Foncolpuertos, Caja Agraria, CVC, Carbocol, Superintendencias de Sociedades, Industria y Comercio y Valores y Caminos Vecinales:

Fondo de Pasivo Social de la Empresa Puertos de Colombia-Foncolpuertos. El Decreto 1689 del 27 de junio de 1997 en su artículo 1º ordena la supresión y liquidación del Fondo de Pasivo Social de la Empresa Puertos de Colombia, establecimiento público del orden nacional adscrito al Ministerio de Transporte, creado por Decreto 0036 del 3 de enero de 1992.

El artículo 6 del decreto citado establece: "*Atención de los procesos de carácter laboral Con el objeto de garantizar la adecuada representación y defensa del Estado, la atención de los procesos judiciales y demás reclamaciones de carácter laboral a cargo del Fondo serán asumidos por la Nación-Ministerio de Trabajo y Seguridad Social. Para tal efecto, el Ministerio contará con un comité de apoyo técnico, jurídico y de seguimiento conformado*

por representantes de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, Trabajo y Seguridad Social y de Transporte y el Departamento Administrativo de la Función Pública. Así mismo, una vez culminado el proceso de liquidación, los pagos de responsabilidad del Fondo, derivados de sentencias judiciales y acreencias de carácter laboral, serán asumidos por el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social'.

De acuerdo con lo anterior, el pasivo pensional de Foncolpuertos está a cargo del Ministerio de Protección Social.

Caja Agraria. El artículo 1° del Decreto 255 de 2000, modificado por el Decreto 2282 de 2003, establece que *"La Nación -Ministerio de la Protección Social- a través del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, Fopep, asumirá la obligación del pago del pasivo pensional a cargo de la Caja de Crédito Agrario Industrial y Minero en Liquidación, una vez se apruebe el cálculo actuarial por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Caja entregue el archivo plano de la nómina de pensiones con todos los datos correspondientes. Para estos efectos, se transferirán todos los recursos que están afectos al pago del pasivo pensional de la Caja de Crédito Agrario Industrial y Minero al Fopep, así como el producto de la enajenación de los bienes que tengan esta misma destinación y los réditos que de alguna forma generen. Para estos efectos la entidad en liquidación procederá a enajenar los activos y entregar su producto a la Dirección General del Tesoro Nacional con destino al Fopep, al cual se le entregarán los recursos en la medida en que se requieran para el pago de las mesadas pensionales"*. (Subrayado fuera de texto).

En tal sentido, el pago del pasivo pensional es asumido por el FOPEP, pero el cálculo actuarial sigue a cargo de la entidad en liquidación, la cual, a su vez, debe reportar dentro de su información contable los recursos entregados en administración que trasladaron a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito a nombre de FOPEP.

La Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca CVC. El Decreto 1151 de 1997, sustentado en los arts. 20 y 26 del Decreto 1275 de 1994, establece que los recursos obtenidos por la venta de acciones de EPSA S.A., de propiedad de la Nación, se destinarán al pago del pasivo pensional a través del FOPEP y el Fondo de reservas de Bonos Pensionales.

El artículo 4 del Decreto referido señala que los recursos serán administradas en una subcuenta denominada "Pensiones CVC-EPSA". Por su parte el artículo 8 establece que si el precio total de la venta de las acciones cubre el cálculo actuarial, tanto la CVC como EPSA S.A. quedan liberados de la responsabilidad por los pasivos de pensiones.

Por lo tanto, deberá determinarse si el precio total de la venta de las acciones cubrió el cálculo actuarial para liberar de responsabilidad a la CVC y EPSA S.A. o, de lo contrario, el cálculo actuarial sigue a cargo de estas dos entidades. Para el efecto, hemos iniciado un acercamiento con la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público cuyos resultados le serán comunicados en su oportunidad.

Carbocol. Mediante el Decreto 520 de 2003 se ordenó la disolución y liquidación de Carbones de Colombia S.A., Carbocol. En el artículo 20 del citado decreto se ordena la asunción del pago del pasivo pensional por el FOPEP.

No obstante, del tenor literal del decreto mencionado no puede establecerse la entidad que asume el cálculo actuarial de Carbocol, razón por la cual este tema será igualmente discutido con la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Superintendencias de Sociedades, Industria y Comercio y Valores. El decreto 1695 de 1997 suprime y se ordena la liquidación de la Corporación Social de la Superintendencia de Sociedades "Corporanónimas", la cual agrupa los afiliados de la Superintendencia de Valores (hoy Superintendencia Financiera de Colombia), la Superintendencia de Industria y Comercio y la Superintendencia de Sociedades.

El artículo 10 del decreto citado establece que "*(...) las pensiones que se causen para los exfuncionarios de las superintendencias afiliadas a Corporanónimas y que no estén cotizando a ninguno de los dos regímenes, que se encuentren en el régimen de transición previsto en el artículo 36 de la Ley 100 de 1993 y que les faltare el requisito de la edad, serán reconocidas por la correspondiente superintendencia, siempre y cuando dicha obligación estuviese a cargo de Corporanónimas (...)*" .

El literal b) del artículo 16 del Decreto 3116 de 1997 establece la obligación para estas Superintendencias de apropiar las partidas necesarias en sus presupuestos para el pago de este pasivo pensional.

De lo anterior se infiere que el cálculo actuarial que reconocía Corporanónimas quedó a cargo de las Superintendencias de Valores ((hoy Superintendencia Financiera de Colombia), la Superintendencia de Industria y Comercio y la Superintendencia de Sociedades.

Caminos Vecinales. El artículo 16 del decreto 1790 de 2003, por el cual se suprime el Fondo Nacional de Caminos Vecinales y se ordena su liquidación, establece que "*Una vez finalizada la liquidación del Fondo Nacional de Caminos Vecinales, FNCV en liquidación, los bienes, derechos y obligaciones serán transferidos a la Nación - Ministerio de Transporte (...)*". (Subrayado fuera de texto).

En tal sentido, finalizada la liquidación del Fondo Nacional de Caminos Vecinales, FNCV en liquidación, el cálculo actuarial queda a cargo del Ministerio de Transporte.

CONCLUSIÓN

En virtud de la normatividad que regula la creación y funcionamiento del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional-FOPEP, éste actúa como ente pagador y, en

consecuencia, no asume los pasivos pensionales de las entidades liquidadas o sustituidas en el pago y, por tanto, no debe reportar el cálculo actuarial de las mismas.

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 92905 DE SEPTIEMBRE 18 DE 2007

TEMA: Registros en Cuentas Clase Cero

SUBTEMA: Registros de obligaciones de la vigencia anterior en Empresas

Doctor
JESUS ARCADIO MOSQUERA SANDOVAL
Jefe División Financiera
ESE - Antonio Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92905, en la cual consulta sobre el manejo contable de las cuentas por pagar presupuestales constituidas al cierre de cada vigencia. Se pregunta si se deben reflejar en las cuentas de la clase cero a través del grupo 08-RESERVAS Y CUENTAS POR PAGAR, dado que la empresa presupuestalmente se rige por el Decreto 115 de 1996 para las Empresas Industriales y Comerciales del Estado, y las cuentas por pagar deben formar parte del presupuesto apropiado de la siguiente vigencia. Si se registran contablemente en el grupo 08 y al asignarles presupuesto en la vigencia, quedaría doblemente registradas.

CONSIDERACIONES

Sobre el particular, este Despacho se permite atender su solicitud teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe el grupo 08 – RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR indicando que *“Representa las cuentas que permiten hacer seguimiento en la vigencia, a la ejecución de las reservas presupuestales constituidas y las obligaciones o cuentas por pagar adquiridas con el presupuesto de la vigencia anterior, de conformidad con las normas legales vigentes”*. (Subrayado fuera de texto)

Para el control de las cuentas por pagar se crearon las cuentas que permiten los registros de seguimiento al pago de las respectivas obligaciones, estas cuentas son 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS (CR), 0855-CUENTAS POR PAGAR PENDIENTES DE CANCELAR (DB) Y 0860-CUENTAS POR PAGAR CANCELADAS (DB).

Las cuentas anteriormente señaladas corresponden al manejo que presupuestalmente deben atender las entidades públicas que se rigen por el Decreto 111 de 1996 y que corresponden, principalmente, a entidades del nivel central y establecimientos públicos y asimiladas, pero no para las entidades que se rigen por el Decreto 115 de 1996, las cuales atienden lo definido en él.

En este sentido, el artículo 13 del Decreto 115 de 1996, establece que *“EL Presupuesto de gastos comprende las apropiaciones para gastos de funcionamiento, gastos de operación comercial, servicio de la deuda y gastos de inversión que se causen durante la vigencia fiscal respectiva. La causación del gasto debe contar con la apropiación presupuestal correspondiente, así su pago se efectúe en la siguiente vigencia fiscal. El pago deberá incluirse en el presupuesto del año siguiente como una cuenta por pagar”*. (Subrayado fuera de texto)

De lo anterior, se infiere que las Empresas Industriales y Comerciales y asimiladas, para efectos presupuestales, como las ESES, tanto los compromisos y obligaciones que quedaron pendientes de la vigencia anterior, los deben incorporar en el presupuesto de la siguiente vigencia para ser pagados con presupuesto de esa vigencia.

Por esta razón, las empresas no constituyen reservas presupuestales, ni cuentas por pagar, que deban ejecutarse con independencia del presupuesto de la vigencia, con excepción de los aportes que realiza la Nación a las Empresas Industriales y Comerciales del Estado o a las Sociedades de Economía Mixta con el régimen de aquellas, *“tanto las reservas como las cuentas por pagar deben constituirse en el mismo plazo, por el ordenador del gasto y el jefe de presupuesto o por quien haga sus veces, en el primer caso, y por el ordenador del gasto y el tesorero de cada empresa o sociedad en el segundo caso”*, de acuerdo con el Decreto 4579 de 2006.

Así las cosas, en ningún caso puede presentarse una doble asignación de apropiaciones, toda vez que las empresas no deben utilizar el grupo 08-RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR, dado que los compromisos y obligaciones de una vigencia anterior,

debieron incorporarse al presupuesto de la vigencia, y por tanto su ejecución se revelaría en los grupos correspondientes 03-PRESUPUESTO DE GASTOS DE FUNCIONAMIENTO, 04-PRESUPUESTO DEL SERVICIO DE LA DEUDA PÚBLICA, 05-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN APROBADOS, 06-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN EJECUTDOS (DB) y 07-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN PAGADOS (DB).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. De acuerdo con lo establecido en el Decreto 115 de 1996, las Empresas Industriales y Comerciales y asimiladas, para efectos presupuestales, como las ESES, deben incorporar en el presupuesto de la siguiente vigencia, tanto los compromisos y obligaciones que quedaron pendientes de la vigencia anterior, para que sean pagados con presupuesto de esa vigencia.

2. Por esta razón, las empresas no constituyen reservas presupuestales, ni cuentas por pagar, que deban ejecutarse con independencia del presupuesto de la vigencia.

3. En ningún caso puede presentarse una doble asignación de apropiaciones, toda vez que las empresas no deben utilizar el grupo 08-RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR, dado que los compromisos y obligaciones de una vigencia anterior, debieron incorporarse al presupuesto de la vigencia, y por tanto su ejecución se revelaría en los grupos correspondientes 03-PRESUPUESTO DE GASTOS DE FUNCIONAMIENTO, 04-PRESUPUESTO DEL SERVICIO DE LA DEUDA PÚBLICA, 05-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN APROBADOS, 06-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN EJECUTDOS (DB) y 07-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN PAGADOS (DB).

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

CONCEPTO 98516 DE SEPTIEMBRE 18 DE 2007

TEMA: Convenio Interadministrativo

SUBTEMA: Registros contables

Doctora
ALBA ROCIO QUIROS POSADA
Contadora
Beneficencia de Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20077-98516 en el cual consulta sobre los registros contables que se derivan del convenio interadministrativo suscrito entre el Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA y la Beneficencia de Antioquia, con el objeto de aunar esfuerzos humanos, técnicos y logísticos para diseñar, administrar e implementar los procesos de formación a vendedores, distribuidores, empleados y clientes de la beneficencia de Antioquia. Para lo cual el SENA aportará en dinero \$1.284 millones y la Beneficencia aportará en dinero la suma de \$100 millones y en especie la suma de \$179 millones.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

La cláusula cuarta del convenio derivado No. 01 del convenio marco interadministrativo de cooperación No. 00251 de 2007, que trata de las obligaciones de las partes, establece entre otras para la Beneficencia de Antioquia: "4. (...) entregar los contenidos virtuales para ser adoptados a la plataforma de formación en ambientes virtuales de aprendizaje del SENA. 7. Efectuar el aporte señalado en el literal b) de la cláusula sexta del presente convenio (...). 12. Abrir una cuenta rentable independiente para manejar los recursos aportados por el SENA en desarrollo del presente Convenio Derivado. 13. Reintegrar a la tesorería del SENA, cada tres meses, los rendimientos que produzcan los recursos aportados por el SENA. 19. Llevar una contabilidad de todos los registros y movimientos realizados con los recursos del presente convenio, los cuales deben estar debidamente legalizados. *Parágrafo: Para el efectivo cumplimiento de las obligaciones establecidas en el presente Convenio Derivado, la Beneficencia podrá celebrar todos los negocios jurídicos que sean necesarios a tal propósito. Las obligaciones para el SENA son entre otras: 2. Aportar la suma indicada en el literal a) de la cláusula sexta una vez se verifique el cumplimiento de las condiciones pactadas para cada desembolso. 3. Ejercer la vigilancia administrativa, técnica y financiera del Convenio Derivado." (Subrayado fuera de texto)*

La Cláusula sexta y séptima definen el valor, aporte de las partes y la forma de pago, así: El SENA aportará en dinero la suma de \$1.284 millones de los cuales el 50% corresponde al primer desembolso en calidad de anticipo, el 40% una vez ejecutado el anticipo o el 50% de las actividades del plan operativo y el 10% una vez suscrita el acta de liquidación de las actividades del convenio. La Beneficencia aportará en dinero la suma de \$100 millones y en especie la suma de \$176 millones.

Para los registros contables derivados del anterior convenio, es importante remitirnos a las normas técnicas definidas en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, en especial a la de pasivos, ingresos y gastos.

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

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

En desarrollo de las normas técnicas, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contiene la estructura, descripciones y dinámicas de las cuentas para el registro de las transacciones, hechos y operaciones.

En este sentido, la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, representa *"el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración."* De acuerdo con la dinámica, se debita con el valor de los recursos reintegrados y el valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado. Se acredita con el valor de los recursos recibidos.

De lo anterior, se colige que los recursos recibidos por la Beneficencia para adelantar el convenio interadministrativo con el SENA se registran con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITO EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y con un crédito en la subcuenta 245301-En Administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el Grupo 52-DE OPERACIÓN, se describe como *"los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas."*

El Grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, incorpora *“las cuentas que representan los gastos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico de la entidad contable pública. Incluye los gastos de administración de las entidades contables públicas que producen bienes o presten servicios individualizables y deban manejar costos.”*

Atendiendo las anteriores descripciones, la Beneficencia registra los gastos originados en desarrollo del citado convenio, que son financiados con sus aportes, debitando las subcuentas y cuentas relacionadas con la naturaleza del gasto de los grupos 51-DE ADMINISTRACIÓN o 52-DE OPERACIÓN, y acreditando el pasivo 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

CONCLUSIÓN

El convenio derivado No. 01 del convenio marco interadministrativo de cooperación No. 00251 de 2007 entre el SENA y la Beneficencia de Antioquia, se registra así:

1. Los recursos recibidos del SENA y los rendimientos financieros generados por estos recursos: Se registra con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 245301-En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.
2. El pago de las obligaciones derivadas de la ejecución del convenio, que son financiadas con los aportes del SENA y del reintegro de los rendimientos financieros a su tesorería: Se registra con un débito en la subcuenta 245301-En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN con crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.
3. Las obligaciones financiadas con aportes de la beneficencia: Se registran con un débito en las subcuentas de las cuentas del activo o gasto, según la naturaleza de los bienes o servicios adquiridos y un crédito en las cuentas del pasivo que corresponda.

Además, de acuerdo con las obligaciones derivadas del convenio, la Beneficencia de Antioquia debe llevar una contabilidad de todos las transacciones, hechos y operaciones realizados con los recursos del convenio y presentar los informes correspondientes al SENA con el fin de legalizar los recursos recibidos.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *“Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente*

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

CONCEPTO 101183 DE SEPTIEMBRE 18 DE 2007

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Demolición

Doctor
JORGE CASTAÑEDA MONROY
Contador General de Bogotá
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20078-101183, en la cual nos informa que la Secretaría Distrital de Educación adquirió un predio para la construcción de un complejo educativo, y en la escritura protocolizada se indica tanto el valor del terreno como el de la edificación, posteriormente se ordena la demolición de la construcción existente sobre el predio adquirido para realizar la construcción de las nuevas instalaciones del centro educativo. Por tanto solicita que se le indique cuál es el tratamiento contable para registrar el bien.

CONSIDERACIONES

El párrafo 104 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en lo relacionado con la razonabilidad de la información contable establece que *"La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad"*.

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

El párrafo 132 en lo relacionado con el Costo Histórico indica que *"Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico.*

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1640-EDIFICACIONES en el siguiente sentido: *"Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las edificaciones para el uso permanente recibidas sin contraprestación de otras entidades del gobierno general".*

En ese orden de ideas, para que la información contable sea razonable se requiere que se ajuste a la realidad de la entidad, esto implica que los hechos económicos deben reflejarse atendiendo las situaciones y el instante en que se originan. Por tanto, para el caso del bien inmueble adquirido, consideramos que el valor de la edificación forma parte del valor del terreno, dado que el objeto de la adquisición es la demolición para construir una nueva edificación.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que las entidades deben revelar los hechos económicos en observancia de las situaciones que los origina, la entidad debe registrar el valor de la edificación adquirida como parte del valor del terreno, dado que la intención de su adquisición es la demolición, independiente de que la escritura presente por separado el valor del terreno y el de la edificación.

Respecto a la reutilización de los materiales, en caso de que sean utilizados en la nueva edificación, disminuyen los costos para llevar a cabo la construcción.

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 101201 DE SEPTIEMBRE 18 DE 2007

TEMA: Registro presupuestal

SUBTEMAS: Incorporación en los libros de contabilidad

Doctor
EDGAR JOSE VILORIA NIETO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20078-101201, en la cual consulta acerca de la información presupuestal de ingresos y gastos en los libros de contabilidad. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su solicitud teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES

El inciso 3º del artículo 93 del Estatuto Orgánico del Presupuesto establece que "(...) *Para tales efectos el Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección General del Presupuesto Nacional, determinará las normas y procedimientos que sobre suministro de información, registros, presupuestales y su sistematización deberán seguir los órganos del orden nacional (Ley 179/94 artículo 41)*".

De conformidad con lo anterior, la Dirección General del Presupuesto Nacional expidió la Resolución 036 de mayo 7 de 1998, en la que se establece que para efectos del registro de todas las operaciones presupuestales, los órganos deben llevar libro de registro de ingresos; libro de registro de apropiaciones, compromisos, obligaciones y pagos; libro registro de vigencias futuras; libro registro de reservas presupuestales, y libro registro de cuentas por pagar.

Por su parte, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en el párrafo 343 establece que "*Los libros de contabilidad principales son el Diario y el Mayor, los cuales presentan en forma resumida los registros de transacciones, hechos y operaciones. El Libro Diario presenta en los movimientos débito y crédito de las cuentas, el registro cronológico y preciso de las operaciones diarias efectuadas, con base en los comprobantes de contabilidad. Por su parte, el Libro Mayor contiene los saldos de*

las cuentas del mes anterior, clasificados de manera nominativa según la estructura del Catálogo General de Cuentas; las sumas de los movimientos débito y crédito de cada una de las cuentas del respectivo mes, que han sido tomadas del Libro Diario; y el saldo final del mismo mes. Tratándose de las entidades societarias, el libro de socios o accionistas es un libro principal, y contiene el registro de las acciones, cuotas o partes de interés social de cada uno de los socios y los movimientos de las mismas". (Subrayado fuera de texto)

También, el párrafo 344 señala que *"Los libros de contabilidad auxiliares contienen los registros contables indispensables para el control detallado de las transacciones y operaciones de la entidad contable pública, con base en los comprobantes de contabilidad y los documentos soporte".*

En ese orden de ideas, es de señalar que los libros presupuestales son independientes de los libros contables. No obstante, en los libros contables como el diario, el mayor y los auxiliares se revelan los saldos determinados de la ejecución presupuestal de ingresos y gastos, por la conformación de las cuentas de la clase cero (0) de Presupuesto y Tesorería del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

Así las cosas, en los libros contables principales diario y mayor, y en los auxiliares deben aparecer los saldos de las cuentas de la clase cero de Presupuesto y Tesorería, sin que esto deba interpretarse que ellos reemplazan los libros para el control del presupuesto de que tratan las normas presupuestales aplicables a cada entidad. Lo que se busca es lograr una conciliación de la información presupuestal con la expresada en términos contables.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los libros presupuestales son independientes de los libros contables. No obstante, en los libros contables como el diario, el mayor y los auxiliares se revelan los saldos determinados de la ejecución presupuestal de ingresos y gastos, por la conformación de las cuentas de la clase cero (0) de Presupuesto y Tesorería del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

Lo anterior, no debe interpretarse que los libros contables reemplazan los libros presupuestales que las normas presupuestales aplicables a cada entidad los exijan.

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

lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)" (subrayado fuera de texto)

CONCEPTO 97838 DE SEPTIEMBRE 20 DE 2007

TEMA: Reconocimiento y registro

SUBTEMA: Banco Virtual de Materiales

Doctora
CRUZ MARÍA BALOYES CHAVERRA
Técnica Operativa
Contraloría Auxiliar de la Auditoría Integral Departamental
Contraloría General de Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20077-97838 mediante la cual consulta en qué rubro contable deben registrarse las adquisiciones de materiales para el Banco Virtual de Materiales que maneja a su interior la Empresa de Vivienda de Antioquia "VIVA".

Para el efecto informa que dicha entidad cofinancia proyectos de mejoramiento de vivienda de interés social, construcción de vivienda nueva y/o legalización de predios. Para la cofinanciación recibe recursos del departamento y de los municipios, los cuales se sustentan en convenios interadministrativos.

"Al momento de desembolsar la partida de Cofinanciación, la empresa utiliza dos modalidades a saber: Desembolsos en dinero (\$) o en especie (materiales) que se maneja al interior de la entidad a través del Banco Virtual de Materiales, el cual es administrado por la misma con base en recursos girados por parte de la Secretaría de Hacienda del Departamento, y los municipios".

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública contiene la Cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN que describe *"Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración"*. La dinámica débito de esta cuenta establece: *"2- El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado"*.

Conforme a lo anterior, los recursos que recibe la Empresa de Vivienda de Antioquia "VIVA" del Departamento de Antioquia y los municipios, son un pasivo que debe ser revelado a través de esta cuenta.

Ahora bien, los materiales que paga la entidad nunca están bajo su dominio, por cuanto la función que realiza el Banco Virtual de Materiales es recibir los pedidos de materiales, cotizar, asignar al mejor oferente y pagar de contado contra factura y acta de recibo a satisfacción.

De tal manera que el registro contable que corresponde hacer a la entidad, cuando desembolsa los recursos para el pago de los materiales previamente entregados, es un débito a la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCLUSIÓN

El Banco Virtual de Materiales, como su nombre lo indica, no recibe materiales físicamente sino que éstos son entregados directamente a cada uno de los proyectos de vivienda. La entidad Empresa de Vivienda de Antioquia "VIVA" cancela los materiales que hayan sido proporcionados, utilizando como soporte la factura y el acta de recibo a satisfacción, de modo que el registro contable que corresponde realizar es un débito a la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, donde tiene registrados como pasivo los recursos recibidos para el efecto, y un crédito a la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

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 92107 DE SEPTIEMBRE 27 DE 2007

TEMA: Recursos recibidos en administración

SUBTEMA: Registro Contable

Doctora
DORIS GUZMAN
Empresa de Obras Sanitarias de Duitama-EMPODUITAMA LTDA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92107, mediante la cual solicita se le indique en qué cuenta EMPODUITAMA debe registrar los recursos que recibe del municipio para invertir en ampliación de acueductos y alcantarillados o para reposición de los mismos provenientes del Sistema General de Participaciones. En conversaciones telefónicas sostenidas con funcionarios de la entidad, nos indican que estos recursos forman parte del presupuesto de EMPODUITAMA, y una vez ejecutadas las obras no se entregan al municipio sino que quedan bajo la responsabilidad de la entidad. Así mismo, informa que para la entrega de estos recursos no se celebró ningún tipo de convenio, y que una vez finalizadas las obras el valor que se ejecuta con recursos propios de la entidad se registran como activo y el valor restante, es decir el que se ejecuta con los recursos que recibe del municipio en cuentas de orden.

CONSIDERACIONES

El numeral 1º del artículo 76 de la Ley 715 de 2001, establece como competencia de los municipios en materia de servicios públicos la siguiente: *"Realizar directamente o a través de terceros en materia de servicios públicos además de las competencias establecidas en otras normas vigentes la construcción, ampliación rehabilitación y mejoramiento de la infraestructura de servicios públicos"*.

El artículo 77 de la citada norma, respecto a los beneficiarios de la participación de Propósito General del Sistema General de Participaciones indica que *"Los recursos de la participación de propósito general serán asignados a los municipios, distritos, el*

departamento archipiélago de San Andrés y Providencia, conforme al artículo 310 de la Constitución Política”.

El artículo 78 en lo referente a la distribución de estos recursos, señala que *“Del total de dichos recursos, las entidades territoriales destinarán el 41% para el desarrollo y ejecución de las competencias asignadas en agua potable y saneamiento básico. Los recursos para el sector agua potable y saneamiento básico se destinarán a la financiación de inversiones en infraestructura, así como a cubrir los subsidios que se otorguen a los estratos subsidiables de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 142 de 1994”.*

A su vez, la Superintendencia de Servicios Públicos, mediante el Concepto 483 de 2005, indica que *“Por otra parte, el artículo 76 de la ley 715 señala que los municipios podrán realizar directamente o a través de terceros la construcción, ampliación, rehabilitación y mejoramiento de la infraestructura de servicios públicos.*

Conforme a estas normas no existe obligación de los municipios de hacer asignación de recursos a las empresas de servicios públicos para infraestructura, pues como se acaba de señalar, el municipio decide si acomete directamente tales obras o las contrata con un tercero, que bien puede ser una empresa de servicios públicos”. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN en el siguiente sentido: *“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.*

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

La descripción de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN establece que *“Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516- Ejecución de Proyectos de Inversión”.

La descripción de la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, señala que *“Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522-Ejecución de Proyectos de Inversión”.

Así las cosas, teniendo en cuenta que el municipio es el beneficiario de la participación de propósito general del Sistema General de Participaciones, de la cual debe destinar un porcentaje para desarrollar sus competencias en materia de saneamiento básico y agua potable, y que dicha actividad la puede realizar directamente o a través de un tercero,

consideramos que los recursos recibidos por EMPODUITAMA para llevar a cabo los proyectos de inversión en materia de agua potable y saneamiento básico, corresponden a un pasivo para la entidad, por tratarse de recursos que recibe del municipio para ejecutar un proyecto de inversión.

Por tanto, el municipio una vez realiza la entrega de los recursos a EMPODUITAMA, debe afectar la subcuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, EMPODUITAMA al recibir los recursos debe afectar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y como contrapartida la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN, los valores registrados en estas subcuentas se disminuyen en la medida en que se ejecuta el proyecto.

Así mismo, la entidad debe registrar los recursos propios que utiliza en la ejecución de las obras en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y una vez finalizadas, reclasificarlas a la cuenta correspondiente del activo.

Respecto a la parte de la obra que realiza con los recursos recibidos del municipio, se deben adelantar las gestiones administrativas para determinar su titularidad; si como resultado de las mismas se determina que la entidad se queda con la obra, podrá incorporarla en la respectiva cuenta del activo con contrapartida en la subcuenta 325525-BIENES, momento en el cual el municipio descarga el valor registrado en la cuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN.

El control de la ejecución de las obras debe realizarse a través de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN; en lo relacionado con la formación bruta de capital y gastos del proyecto, y en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN en caso de que los recursos del proyecto generen ingresos o se adquieran pasivos con cargo a dichos recursos.

CONCLUSIÓN

Los recursos recibidos por EMPODUITAMA para llevar a cabo los proyectos de inversión en materia de agua potable y saneamiento básico, corresponden a un pasivo para la empresa, por tratarse de recursos que son del municipio y que los ejecuta a través de EMPODUITAMA.

Por tanto, el municipio una vez realiza la entrega de los recursos a EMPODUITAMA, debe afectar la subcuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, EMPODUITAMA al recibir los recursos debe afectar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y como contrapartida la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN, los valores registrados en estas subcuentas se disminuyen en la medida en que se ejecuta el proyecto.

Así mismo, la entidad debe registrar los recursos propios que utiliza en la ejecución de las obras en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y una vez finalizadas, reclasificarlas a la cuenta correspondiente del activo.

Respecto a la parte de la obra que realiza con los recursos recibidos del municipio, se deben adelantar las gestiones administrativas para determinar su titularidad; si como resultado de las mismas se determina que la entidad se queda con la obra, podrá incorporarla en la respectiva cuenta del activo con contrapartida en la subcuenta 325525-BIENES, momento en el cual el municipio descarga el valor registrado en la cuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN.

El control de la ejecución de las obras debe realizarse a través de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, en lo relacionado con la formación bruta de capital y gastos del proyecto, y en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN; en caso de que los recursos del proyecto generen ingresos o se adquieran pasivos con cargo a dichos recursos.

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 97621 DE SEPTIEMBRE 27 DE 2007

TEMAS: Provisiones

SUBTEMAS: Constitución

Doctora
DIANA LUCY CASTRO TIRADO
Profesional Universitario

Grupo de Gestión Financiera
Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20077-97621, mediante la cual consulta el procedimiento adecuado para la homologación de la cuenta deudores y la provisión para deudores, dado que de conformidad con el Decreto 2170 de 1992, por el cual se suprimió el Fondo Nacional de Bienestar Social, sus bienes, derechos y obligaciones pasaron al Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP, el cual incorporó las cuentas por cobrar recibidas en la subcuenta 140704-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA y en la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. Posteriormente, se realiza la respectiva provisión a estas cuentas, la cual se registra en la subcuenta 148090-OTROS DEUDORES de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES.

Así mismo, nos informa que recibió intereses por cobrar producto de los servicios prestados por el Fondo Nacional de Bienestar Social, los cuales contabilizó en la cuenta 140103-INTERESES de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONSIDERACIONES

El párrafo 156 del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los deudores establece que *"El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio"*. (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, los deudores de las entidades del gobierno general que estén asociados a la prestación de servicios individualizables, son objeto de provisión. Por tanto, para el caso de los deudores recibidos por parte del Departamento Administrativo de la Función Pública-DAFP, como resultado de la liquidación del Fondo Nacional de Bienestar Social, son objeto de provisión siempre que correspondan a la prestación de servicios individualizables. En este caso, para efectos de homologación, no aplica la reclasificación de la provisión a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, como lo establece el numeral 3.2 de la Carta Circular 072 de 2006.

Respecto a los intereses recibidos por el DAFP, es pertinente observar que la descripción de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS contenida en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *"Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros"*.

Así las cosas, en la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, se registran los intereses que surgen como resultado de las obligaciones tributarias. Por tanto, dado que los intereses por cobrar recibidos por el DAFP, corresponden a servicios que prestó en su momento el Fondo Nacional de Bienestar Social, se registran en la subcuenta 147083-OTROS INTERESES de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

CONCLUSIÓN

Los deudores recibidos por parte del DAFP, como resultado de la liquidación del Fondo Nacional de Bienestar Social, son objeto de provisión siempre que estén asociados a la prestación de servicios individualizables. En tal sentido, es procedente que la entidad revele en su información contable, saldo en la subcuenta 148090-OTROS DEUDORES de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), por este concepto. Ahora bien, para efectos de homologación no aplica la reclasificación de la provisión a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, conforme lo establece el numeral 3.2 de la Carta Circular 072 de 2006.

Respecto a los intereses por cobrar recibidos por el DAFP, teniendo en cuenta que corresponden a servicios que prestó en su momento el Fondo Nacional de Bienestar Social, se registran en la subcuenta 147083-OTROS INTERESES de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

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 101173 DE SEPTIEMBRE 27 DE 2007

TEMA: Tratamiento contable de los recursos obtenidos en virtud del contrato de asignación modal de aportes.

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
LUIS FERNANDO ROJAS GUTIERREZ
Gerente Administrativo y Financiero
EDATEL S.A. E.S.P.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación, radicada con el expediente 20078-101173, en la cual consulta sobre el tratamiento contable de los recursos obtenidos en virtud del contrato de asignación modal de aportes, para el desarrollo de proyectos de telecomunicaciones.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos a las consideraciones contenidas en el concepto número 20078-99564 emitido por la Contaduría General de la Nación, y a los argumentos presentados en su comunicación, en lo relacionado con la contraprestación por la prestación de los servicios por parte de Edatel.

El párrafo 261 del numeral 2.9.1.4 Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental en relación con las actividades ordinarias que desarrolla un ente contable público dispone que *"corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan por que son recurrentes..."*

Por su parte el 262 establece que *"Para efectos de revelación en los estados contables de la entidad contable pública, las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales. Las operacionales corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública. Las no operacionales comprenden las actividades complementarias, que permiten el adecuado desarrollo de la operación básica o principal y, las actividades vinculadas, que corresponden a las adicionales no relacionadas directamente con la operación básica o principal. Por su parte, las partidas extraordinarias se consideran no operacionales.* (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el párrafo 64 del Plan General de Contabilidad Pública, respecto a los ingresos establece que *"son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.* (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, y atendiendo las consideraciones y al normatividad anteriormente citada, el reconocimiento contable de los recursos obtenidos en virtud del contrato de

asignación modal de aportes para el desarrollo de proyectos de telecomunicaciones, corresponde a un ingreso operacional.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto y una vez realizado el análisis de las particularidades del contrato de aporte, se concluye que el reconocimiento contable de los recursos obtenidos en la ejecución del contrato de asignación modal de aportes para el desarrollo de proyectos de telecomunicaciones, dadas sus características, corresponde a un ingreso operacional.

En lo 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 101587 DE SEPTIEMBRE 27 DE 2007

TEMA: Intereses de mora

SUBTEMA: Reconocimiento

Doctora
NANCY EDITH RODRIGUEZ R.
Coordinadora Financiera
Canal 13
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado con el expediente 20079-101587 en el cual consulta si es procedente registrar en la contabilidad los intereses de mora de cartera que

no se encuentran en cobro coactivo o cobro jurídico. Además, por qué aún no han definido las políticas de cartera para el cobro de intereses.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública vigente a partir del 1º de enero de 2007, contiene los principios de contabilidad pública de devengo o causación y prudencia, que constituyen uno de los referentes para el debido reconocimiento de los ingresos, los cuales se enuncian a continuación:

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

120. Prudencia. En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna." (Subrayado fuera de texto)

Además, el párrafo 266 de las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del Plan General de Contabilidad Pública, indica que "Los intereses de mora derivados de los derechos, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo al principio de prudencia. En caso de no reconocer el ingreso, deberá revelarse dicha situación en cuentas de orden contingentes y en las notas a los estados, informes y reportes contables." (Subrayado fuera de texto)

Como se observa, los intereses de mora se reconocen cuando surja el derecho, y deben corresponder a los realizados durante el período y no los potenciales o que se encuentren sometidos a condiciones.

Los intereses de mora se reconocen en la subcuenta 819003-INTERESES DE MORA, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, que representa "*el valor de los compromisos o contratos que pueden generar derechos a favor de la entidad contable pública por conceptos diferentes de los especificados anteriormente.*" La contrapartida corresponde a la subcuenta 890590-OTROS DERECHOS CONTINGENTES de la cuenta 8905- DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

De otra parte, el artículo 1º de la Ley 1066 de 2006, para la normalización de la cartera pública, establece: "*Gestión del recaudo de cartera pública. Conforme a los principios que regulan la Administración Pública contenidos en el artículo 209 de la Constitución Política, los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público.*"

Así mismo, el numeral 1 del artículo 2º de la Ley en comento señala, como una de las obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor, "*Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago.*" (Subrayado fuera de texto)

En este sentido, el gobierno nacional faculta a la máxima autoridad o representante legal de la entidad contable pública para que elabore el reglamento interno de recaudo de cartera y determine las políticas administrativas para el manejo de la misma, dentro de las cuales esta la forma y el monto para el cobro de intereses de mora, de acuerdo con lo definido en el artículo 884 del Código de Comercio, que estipula "*Cuando en los negocios mercantiles hayan de pagarse réditos de un capital, sin que se especifique por convenio el interés, éste será el bancario corriente; si las partes no han estipulado el interés moratorio, será del doble y en cuanto sobrepase cualquiera de estos montos el acreedor perderá todos los intereses. Se probará el interés bancario corriente con certificado expedido por la Superintendencia Bancaria.*" (Subrayado fuera de texto)

Con respecto a la incorporación en el presupuesto de los intereses de mora y la manera como estas partidas son sustentadas ante el Consejo Superior de Política Fiscal-CONFIS del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, es necesario referirnos a las competencias del Contador General de la Nación de conformidad con el Artículo 354 de la Constitución Política y a la Ley 298 de 1996.

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, establece que: "*Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley.*"

Por su parte, el artículo 4º de la Ley 298 de 1996, que reglamenta el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación: "*Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público.*

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

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

En consecuencia, este Despacho se abstiene de pronunciarse sobre este tema en particular, toda vez que no es competencia de la Contaduría General de la Nación.

CONCLUSIÓN

De las consideraciones se concluye que los intereses de mora que sean potenciales o estén sometidos a alguna condición, atendiendo el principio de prudencia, se registran en cuentas de orden contingentes, en la subcuenta en la subcuenta 819003-INTERESES DE MORA, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, utilizando como contrapartida la subcuenta 890590-OTROS DERECHOS CONTINGENTES de la cuenta 8905- DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR). Cuando surja el derecho cierto se registran como un ingreso, de acuerdo con la naturaleza del deudor principal.

Ahora bien, Canal 13 de conformidad con la normativa señalada, debe establecer el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con el fin de garantizar las características de la información contable pública.

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

CONCEPTO 101592 DE SEPTIEMBRE 27 DE 2007

TEMA: Inversiones patrimoniales en entidades controladas

SUBTEMA: Método de participación patrimonial

Doctor
JAIRO ALBERTO ALZATE PINO
Director Contabilidad y Costos
Interconexión Eléctrica S.A ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20079-101592, en la cual consulta si la diferencia en cambio de las inversiones en entidades controladas en el exterior afecta el

patrimonio o los resultados y en caso de afectar el patrimonio cuál es la cuenta en la que se debe registrar.

CONSIDERACIONES

De conformidad con el párrafo 144 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP *“Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control o influencia que se tenga sobre el ente receptor de la inversión, mediante la aplicación de metodologías que aproximen su realidad económica, tales como: el valor razonable, el valor presente neto a partir de la tasa interna de retorno, el método de participación patrimonial y el método del costo”*.

El párrafo 146 del PGCP establece que *“Las inversiones realizadas en moneda extranjera deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. En el caso de inversiones realizadas en diferentes unidades de valor o índices específicos, éstas deben reconocerse por el precio de la unidad o índice específico en la fecha de la transacción”*. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 9 del capítulo I del título II del Manual de Procedimientos señala que las inversiones patrimoniales en entidades controladas *“no son objeto de reconocimiento de dividendos por cobrar ni de ajuste por diferencia en cambio, toda vez que el método de actualización incorpora estos conceptos”*. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 10 del mismo capítulo establece que *“Las inversiones patrimoniales en entidades controladas, asociadas o entidades bajo control conjunto deben actualizarse por el método de participación patrimonial”*. (Subrayado fuera de texto)

Con respecto al método de participación patrimonial, el numeral 13 señala que *“Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la entidad controlada, asociada o entidad bajo control conjunto, aumentan o disminuyen el valor de la inversión registrado, con abono a ingresos o cargo a gastos, según sea el caso”*. Por su parte, el numeral 14 establece que *“Las variaciones originadas en las partidas patrimoniales distintas de los resultados, aumentan o reducen el valor registrado de la inversión, con abono o cargo al superávit por el método de participación patrimonial”*. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIONES

Con base en las consideraciones anteriormente enunciadas, las inversiones patrimoniales en entidades controladas en el exterior se reconocen por el costo histórico, aplicando para su presentación en moneda legal, la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de la transacción. Estas inversiones se actualizan por el método de participación patrimonial y no son objeto de reconocimiento de ajuste por diferencia en cambio, toda vez que el método incorpora este concepto.

En el método de participación patrimonial, las variaciones patrimoniales de la entidad controlada se reconocen en el valor de la inversión, afectando los ingresos o gastos, si se originan en los resultados o el superávit por el método de participación, si se originan en otras partidas patrimoniales.

Por lo anteriormente expuesto y teniendo en cuenta que el efecto originado en la presentación en moneda legal de las inversiones en entidades del exterior queda incorporado en la utilidad o pérdida por el método de participación patrimonial o en el superávit por el método de participación patrimonial, según corresponda, el ajuste por diferencia en cambio registrado durante el año 2007, originado en la reexpresión de la inversión, debe disminuirse debitando o acreditando el valor de la inversión, con abono o cargo a ingresos o gastos por concepto de ajuste por diferencia en cambio.

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

CONCEPTO 101710 DE SEPTIEMBRE 27 DE 2007

TEMA: Recursos Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales-FONPET

SUBTEMA: Registro pago de honorarios

Doctora
CLAUDIA YADIRA PEREZ GIL
Coordinadora Grupo Interno de Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20079-101710, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público ha registrado en la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, subcuenta 542301-Para pago de pensiones y/o cesantías, los gastos de servicios contratados con personas naturales para desarrollar el proyecto de seguimiento y actualización de los cálculos actuariales del pasivo pensional de las entidades territoriales. Dichos contratos se ejecutan con cargo al rubro presupuestal de transferencias corrientes, en virtud de lo establecido en el artículo 48 de la Ley 863 de diciembre 29 de 2003, que dice: *"(...) El seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera, se realizarán por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público con cargo a los recursos de que trata el numeral 11 del artículo segundo de la Ley 549 de 1999"*.

El artículo 2º de la Ley 549 de 1999, que define los recursos que se deben destinar para cubrir los pasivos pensionales de las entidades territoriales, establece en su numeral 11: *"A partir del año 2001, el 70% del producto del impuesto de timbre nacional"*.

Teniendo en cuenta que para la validación y cargue de la información contable en la base de datos de la Contaduría General de la Nación se exige que el 100% del saldo de la subcuenta 542301 sea detallado en el informe de operaciones recíprocas, lo cual no es posible cumplir en la actualidad, dado que los contratos no son con entidades públicas, solicita concepto sobre el tratamiento contable que debe seguirse para esta operación.

CONSIDERACIONES

El numeral 11 del artículo 2 de la Ley 549 de 1999 destina como recurso para el pago del pasivo pensional de las entidades territoriales *"A partir del año 2001, el 70% del producto del impuesto de timbre nacional"* y el párrafo 5 del artículo 48 de la Ley 863 de 2003 establece que: *"(...)El seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera, se realizarán por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público con cargo a los recursos de que trata el numeral 11 del artículo segundo de la Ley 549 de 1999"*. (Subrayado fuera de texto).

La norma técnica de Ingresos, en lo relacionado con las transferencias, establece en el párrafo 278 del Plan General de Contabilidad Pública, lo siguiente:

"Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores".

La norma técnica de Gastos, en el párrafo 282 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

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

Sobre el tema, este Despacho mediante concepto 51020 de diciembre 29 de 2004 expresó que:

“En tal sentido, siendo estos recursos ingresos por transferencias para las entidades territoriales, los desembolsos incurridos para realizar el seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera constituyen un gasto para las entidades beneficiarias de las transferencias por cuanto implica un menor valor del aporte depositado en la cuenta individual que posee el ente territorial en el FONPET y, por ende, una disminución patrimonial. Para el caso de la causación de los honorarios, el Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública tiene habilitada la Subcuenta 510109-HONORARIOS.

Con el correspondiente pago por el concepto establecido en el párrafo 5 del artículo 48 de la Ley 863 de 2003 el Ministerio de Hacienda y Crédito Público disminuirá el pasivo registrado en la Subcuenta 240304-TRANSFERENCIAS CORRIENTES AL GOBIERNO GENERAL⁶, el cual se cancelará definitivamente con el giro posterior de los recursos restantes del Impuesto de timbre al FONPET. Por su parte, las entidades territoriales disminuirán el derecho de cobro registrado en la Subcuenta 141303-TRANSFERENCIAS CORRIENTES AL GOBIERNO GENERAL⁷, el cual será cancelado con la entrega de los recursos sobrantes al FONPET, que hace el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Para estos efectos es necesario advertir, que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá establecer los procedimientos administrativos tendientes al suministro oportuno de la información a las entidades territoriales para que efectúen los registros contables correspondientes a la causación y pago de los gastos incurridos en desarrollo del el párrafo 5 del artículo 48 de la Ley 863 de 2003”.

En estos términos, el reconocimiento de los gastos por el seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera corresponde a las entidades beneficiarias, al representar un menor valor del aporte depositado en la cuenta individual que posee el ente territorial en el FONPET. Por tanto, éstas entidades serán las encargadas de registrar un gasto por honorarios y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público deberá descargar la subcuenta 240135-Otras transferencias.

CONCLUSIÓN

Los desembolsos incurridos para realizar el seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera constituyen un gasto para las

⁶ Esta subcuenta estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006. Con la adopción del Régimen de Contabilidad Pública la nueva subcuenta es la 240315-Otras transferencias.

⁷ Esta subcuenta estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006. Con la adopción del Régimen de Contabilidad Pública la nueva subcuenta es la 141314-Otras transferencias.

entidades beneficiarias de las transferencias, al constituir un menor valor del aporte depositado en la cuenta individual que posee la entidad territorial en el FONPET. Para la causación de los honorarios, el Catálogo General de Cuentas presenta la subcuenta 510109-Honorarios.

Con el pago realizado, de acuerdo con el artículo 48 de la Ley 863 de 2003, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público disminuirá el pasivo registrado en la subcuenta 240315-Otras transferencias, el cual se cancelará definitivamente con el giro posterior de los recursos restantes del impuesto de timbre al FONPET. Por su parte, las entidades territoriales disminuirán el derecho de cobro registrado en la subcuenta 141314-Otras transferencias, el cual será cancelado con la entrega de los recursos sobrantes al FONPET, que hace el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

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 92184 DE SPTIEMBRE 28 DE 2007

TEMA: Pasivos Pensionales

SUBTEMA: Actualización y amortización del cálculo actuarial

Doctora
MARIA NOHELIA VELEZ URREA
Coordinadora Recursos Financieros
Instituto de Planificación y Promoción de Soluciones Energéticas para las Zonas No Interconectadas-IPSE

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20074-92184 mediante la cual consulta si es correcto que la entidad no haya amortizado, actualizado, ni ajustado el cálculo actuarial durante los años 2002 a 2005 *"y si a futuro debe elaborar nuevos estudios de cálculo actuarial"*.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la entidad reconoce como gasto la nómina de pensionados, que los funcionarios actuales están afiliados a Fondos de Pensiones, que reconoce los conceptos adeudados por cuotas partes pensionales y que los bonos pensionales son emitidos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONSIDERACIONES

El procedimiento contenido en el numeral 2.5. Instrucciones para el reconocimiento y registro de los pasivos pensionales, del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública adoptado por la Resolución 400 de 2000, establecía la obligatoriedad de reconocer anualmente el cálculo actuarial, el cual es un pasivo estimado compuesto por pensiones actuales, pensiones futuras y cuotas partes de pensiones y de bonos pensionales.

De tal manera que si la entidad tenía a cargo pasivos pensionales por estos conceptos debía amortizar el cálculo actuarial correspondiente.

Lo anterior por cuanto las normas emitidas por el Contador General de la Nación, facultado en el artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 de 1996, son de obligatorio cumplimiento como lo ha expresado la Corte Constitucional en la Sentencia C-487/97: *"(...) 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, (...)"*.

En consecuencia, no es correcto que la entidad haya dejado de amortizar el cálculo actuarial revelado en su información contable.

Ahora bien, el procedimiento para el registro del pasivo pensional fue modificado mediante la Resolución 356 del 05 de septiembre del presente año, que adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, pero subsiste la obligatoriedad de revelar y actualizar el cálculo actuarial anualmente y de efectuar su amortización. Por tanto, la entidad deberá aplicarlos.

Ahora bien, es posible que la entidad no tenga pasivo pensional respecto a algunos de los elementos que componen el cálculo actuarial. No obstante, le sugerimos verificar lo siguiente:

Respecto a las cuotas partes pensionales, entendemos que el cálculo actuarial incluye las que la entidad debe cancelar a partir del día siguiente a la fecha de corte del mismo.

Dichas cuotas partes no son canceladas en un pago único sino que anualmente se recibe la cuenta de cobro para ser canceladas. De modo que dicho valor debe formar parte del cálculo actuarial a cargo de la entidad y ser amortizado durante el año para reconocer el pasivo real que posteriormente es cancelado.

Respecto a los bonos pensionales, la entidad debe confirmar que no existe cálculo actuarial por este concepto y, de existir, que fue asumido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, caso en el cual dicho Ministerio lo revelará en su información contable. Igual procedimiento debe realizar para los bonos pensionales emitidos.

CONCLUSIÓN

Las normas emitidas por el Contador General de la Nación son de obligatorio cumplimiento. En consecuencia, no es correcto que la entidad haya dejado de amortizar el cálculo actuarial del pasivos pensionales a su cargo.

Respecto a la obligatoriedad de elaborar nuevos cálculos actuariales, el procedimiento para el registro del pasivo pensional contenido en la Resolución 356, del 05 de septiembre del presente año, que adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece que el valor del cálculo actuarial debe actualizarse anualmente, por lo menos al cierre del período contable.

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 101564 DE SEPTIEMBRE 28 DE 2007

TEMA: Convenio para la administración de recursos

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora
CLAUDIA YADIRA PÉREZ GIL
Coordinadora Grupo Interno de Contabilidad
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20079-101564 en la cual consulta acerca del manejo contable y el grupo de cuentas a utilizar, para el registro de las operaciones generadas por el Convenio firmado con BANCOLDEX, para la administración de los recursos del programa de inversión "Banca de las oportunidades". Al respecto me permito informarle:

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público suscribió un convenio con BANCOLDEX, para la administración de los recursos del programa de inversión "Banca de las oportunidades" creado por medio del Decreto 3078 de 2006.

En las cláusulas del Convenio se establece: "*SEGUNDA: APORTES AL PROGRAMA: Para la constitución y operación del "Programa de Inversión Banca de las Oportunidades", LA NACIÓN destinará la suma de CIENTO VEINTE MIL MILLONES DE PESOS (...). El aporte (...) se entregará al BANCOLDEX en un solo contado (...). Dichos recursos se entenderán ejecutados al momento de su entrega.*

(...) PARÁGRAFO PRIMERO: (...). Para la ejecución de las actividades del "Programa de inversión Banca de las oportunidades", únicamente se utilizarán los recursos que correspondan a los rendimientos financieros de la inversión de los aportes efectuados por la Nación, en cuanto atañe al aporte de LA NACIÓN. Excepcionalmente, previa aprobación de LA NACIÓN (...) podrán utilizarse recursos del capital. (...) se entenderán por rendimientos financieros, exclusivamente, los ingresos efectivos de caja provenientes de la inversión del monto otorgado por LA NACIÓN.

PARÁGRAFO SEGUNDO: Entre los recursos de BANCOLDEX y los que integran el "Programa de Inversión Banca de las Oportunidades" se mantendrá una separación patrimonial, contable y jurídica absoluta; (...) Los recursos del "Programa de Inversión Banca de las Oportunidades" serán manejados con una contabilidad propia y en cuentas de orden diferentes a las utilizadas en las actividades ordinarias de BANCOLDEX;(...)

PARÁGRAFO TERCERO: Todos los costos, impuestos y gastos que genere este convenio se pagarán con cargo a los recursos del "Programa de Inversión Banca de las Oportunidades".

En la cláusula CUARTA: OBLIGACIONES DE BANCOLDEX: BANCOLDEX se compromete a:

1. Implementar la estructura operativa y administrativa para el funcionamiento del "Programa de Inversión Banca de las Oportunidades". (...)

(...) 3. Contar con un sistema de información actualizado sobre los recursos aportados, los rendimientos generados y la utilización de los recursos del "Programa de Inversión Banca de las Oportunidades".

(...) 6. Sin perjuicio de otra información que requiera **LA NACIÓN**, presentar mensualmente a ésta un informe sobre el funcionamiento del "Programa de Inversión Banca de las Oportunidades".(...) y deberá relacionar como mínimo la siguiente información:

- Relación de la utilización de los dineros que conforman el "Programa de Inversión Banca de las Oportunidades".

- (...)

Y en la cláusula DÉCIMA.-DURACIÓN DEL CONVENIO: El término previsto para la duración del presente Convenio es de tres (3) años contados a partir del perfeccionamiento del mismo, prorrogable en forma automática por el mismo período, o cuando tenga lugar el agotamiento total de los recursos aportados por **LA NACIÓN**, lo que ocurra primero.

(...)DÉCIMA TERCERA.-CAUSALES DE TERMINACIÓN: El presente Convenio podrá darse por terminados anticipadamente, (...) con fundamento en cualquiera de las siguientes causas:

1. (...)

2. Agotamiento de los recursos del "Programa de Inversión Banca de las Oportunidades"

(...) PARÁGRAFO PRIMERO: Terminado el Convenio, por cualquier causa, las partes procederán a su liquidación y los recursos de capital y rendimientos provenientes de aportes de LA NACIÓN que no se hayan ejecutado o comprometido para el "Programa de Inversión Banca de las Oportunidades", **BANCOLDEX** deberá restituirlos a **LA NACIÓN** (...)"

CONSIDERACIONES

El Manual de Procedimientos en el Catálogo General de Cuentas, del Régimen de Contabilidad Pública, contiene la cuenta **1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN** y la describe como: "Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades.

Y en su **DINÁMICA** define que:

“SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos entregados.*
- 2- El valor de los rendimientos obtenidos.*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.*
- 2- El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados.*
- 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo.”*

De lo anterior se colige que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe registrar la entrega de los recursos en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y afectarla mediante los débitos y créditos en las subcuentas que correspondan así: a) Los rendimientos financieros de las inversiones de los aportes, en la subcuenta 480535-Rendimientos sobre depósitos en administración, de la cuenta 4805-FINANCIEROS; b) utilizaciones del capital aportado, en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN; c) gastos incurridos en el “Programa de Inversión Banca de las Oportunidades”, en la subcuenta relacionada, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, con base en el informe mensual del BANCOLDEX, sobre el funcionamiento del programa.

Por su parte, el BANCOLDEX registrará los aportes recibidos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y los demás aportes recibidos de otras entidades, así como los rendimientos financieros generados en las inversiones de estos y los gastos incurridos en el programa, en una contabilidad propia para el “Programa de Inversión Banca de las Oportunidades” y en cuentas de orden diferentes a las utilizadas en las actividades ordinarias de BANCOLDEX, de acuerdo con lo indicado en el parágrafo segundo de la cláusula segunda, del convenio firmado entre las partes.

CONCLUSIÓN

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe registrar la entrega de los recursos en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y afectarla mediante los débitos y créditos en las subcuentas que correspondan así: a) Los rendimientos financieros de las inversiones de los aportes, en la subcuenta 480535-Rendimientos sobre depósitos en administración, de la cuenta 4805-FINANCIEROS; b) utilizaciones del capital aportado, en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN; c) gastos incurridos en el “Programa de Inversión Banca de las Oportunidades”, en la subcuenta relacionada, de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, con base en el informe mensual del BANCOLDEX, sobre el funcionamiento del programa.

Por su parte, el BANCOLDEX registrará los aportes recibidos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y los demás aportes recibidos de otras entidades, así como los rendimientos financieros generados en las inversiones de estos y los gastos incurridos en

el programa, en una contabilidad propia para el "Programa de Inversión Banca de las Oportunidades" y en cuentas de orden diferentes a las utilizadas en las actividades ordinarias de BANCOLDEX, de acuerdo con lo indicado en el parágrafo segundo de la cláusula segunda, del convenio firmado entre las partes.

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

CONCEPTO 100245 DE OCTUBRE 1 DE 2007

TEMA: **Subsidios**

SUBTEMA: **Tratamiento contable de los subsidios pignorados para el servicio de energía en zonas no interconectadas**

Doctora
NURY ARANGUREN SILVA
Contadora
EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE SANTA ROSALÍA
Barrio el Centro
Santa Rosalía - Vichada

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20078-100245, en la cual consulta lo relacionado con el tratamiento contable para el caso de los subsidios pignorados para compra de combustible, en zonas no interconectadas, me permito atender su inquietud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 3, del Capítulo XV del Manual de Procedimientos, señala el tratamiento contable de los subsidios para el servicio de energía en zonas no interconectadas, el cual cito a continuación: *"El reconocimiento del ingreso por la prestación del servicio de energía en zonas no interconectadas se efectúa debitando las subcuentas 140801-Servicio de energía y 140807-Subsidio servicio de energía, de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 4315-SERVICIO DE ENERGÍA. En consecuencia, el recaudo de los recursos que aporta el Ministerio de Minas y Energía disminuye la subcuenta 140807-Subsidio servicio de energía, de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS.*

Las erogaciones por la compra del combustible constituyen costo del servicio prestado, en la medida en que los recursos aportados por el Ministerio de Minas y Energía ya están reconocidos en el ingreso por la prestación del servicio. Por lo tanto, no deben registrarse como ingreso por transferencia."

La cuenta 7501-ENERGÍA *"Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en las actividades de generación, transformación, distribución y comercialización de energía."*

La cuenta 6360-SERVICIOS PÚBLICOS *"Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la prestación de los servicios públicos de energía, acueducto, alcantarillado, aseo, gas combustible y telecomunicaciones, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 75-Servicios Públicos."

Por su parte, la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, *"Representa el valor de los bienes y derechos de la entidad contable pública entregados a terceros como respaldo, seguridad accesoria o garantía por créditos obtenidos u obligaciones contraídas."*

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que las obligaciones respaldadas con la pignoración se encuentran reconocidas en las cuentas de balance, las garantías que se entreguen son objeto de control por parte de la entidad. Por lo tanto, su reconocimiento y revelación debe efectuarse en cuentas de orden deudoras de control, debitando la subcuenta 830101-Bienes o 830102-Derechos, según corresponda, de la cuenta 8301-BIENES Y DERECHOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, y acreditando la subcuenta 891525-Bienes y derechos entregados en garantía, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Cabe recordar que lo anterior aplica, sin perjuicio de la aplicación del procedimiento para el registro contable de los subsidios y contribuciones, así como de las normas relativas a costos de producción y costos de ventas y operación, puesto que como lo que afirma en su comunicación *"se estaría reconociendo solo el giro que el Ministerio de Minas realiza a*

través del IPSE a EMROSALIA, para cubrir los subsidios que se trasladan a los estrato 1 y 2 del servicio de energía”, cuando en realidad los registros contables deben corresponder al ciclo integral de la prestación del servicio.

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 100975 DE OCTUBRE 1 DE 2007

TEMA: Titularización de Flujos de Caja Futuros

SUBTEMA: Registro Contable

Doctor
HERNRY RODRÍGUEZ SOSA
Gerente Financiero
Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá ESP-EAAB
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20078-100975, en la cual consulta el registro contable del proceso de titularización originado en el contrato 1-13-13500-419-2006, suscrito con Fiduciaria del Valle S.A. Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del contrato 1-13-13500-419-2006 suscrito con Fiduciaria del Valle S.A. señala como objeto *“la constitución de un patrimonio autónomo denominado*

FIDEICOMISO ACUEDUCTO DE BOGOTÁ, que será administrado por la FIDUCIARIA, el cual emitirá títulos de contenido crediticio denominados TITULOS ACUEDUCTO DE BOGOTÁ o TÍTULOS TAB para ser colocados en el SEGUNDO MERCADO por los AGENTES COLOCADORES. (...)

Para tal efecto, mediante el presente contrato el FIDEICOMITENTE transfiere a la FIDUCIARIA, a título de fiducia mercantil irrevocable, los flujos de caja futuros correspondientes a pagos de facturas por concepto de los servicios públicos domiciliarios de Acueducto y Alcantarillado prestados por él, que se lleven a cabo en el Banco de Crédito S.A y en el Banco Citibank S.A. Por consiguiente, a partir de la fecha de celebración de este contrato, el derecho del FIDEICOMITENTE a recibir los mencionados flujos, se entenderá única y exclusivamente en cabeza del FIDEICOMISO ACUEDUCTO DE BOGOTÁ.

Así mismo, en virtud de este contrato de fiducia, el FIDEICOMITENTE transfiere a la FIDUCIARIA, a título de fiducia mercantil irrevocable, los flujos de caja futuros correspondientes a pagos de facturas por concepto de los servicios públicos domiciliarios de Acueducto y Alcantarillado prestados por él, que se lleven a cabo en el Banco Colpatria S.A. con el objeto de permitir el aprovisionamiento del FONDO DE PROVISIÓN DE CAPITAL. Sin embargo, los efectos de esta transferencia sólo comenzarán a producirse desde el mes ciento ocho (108) siguiente a la FECHA DE EMISIÓN". (Subrayado fuera de texto)

La cláusula cuarta señala que "Los recursos que se obtengan mediante la colocación de los títulos TAB serán entregados por la FIDUCIARIA al FIDEICOMITENTE a más tardar el DÍA HÁBIL siguiente a su recibo, quien se obliga a destinarlos en su totalidad al prepago de la deuda a su cargo." (Subrayado fuera de texto)

El numeral 9.4 de la cláusula novena establece que "Los recursos del FONDO DE EXCEDENTES serán entregados mensualmente al FIDEICOMITENTE, siempre que se encuentre cumpliendo con sus obligaciones de acuerdo con lo previsto en este contrato".

El numeral 19.4 de la cláusula décima novena señala como derecho del Fideicomitente "Recibir al momento de la liquidación del FIDEICOMISO los recursos remanentes".

El numeral 20.8 de la cláusula vigésima del contrato establece como obligación del fideicomitente "Efectuar el pago de las sumas que deban cancelarse por concepto de la calificación de riesgo de los TÍTULOS TAB y su actualización, de su inscripción anticipada en el Registro Nacional de Valores y Emisores y la remuneración de la FIDUCIARIA".

De otra parte, el artículo 1226 del Código de Comercios señala que "La fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario".

El artículo 1227 del citado código establece que *“Los bienes objeto de la fiducia no forman parte de la garantía general de los acreedores del fiduciario y sólo garantizan las obligaciones contraídas en el cumplimiento de la finalidad perseguida”*.

Asimismo, el artículo 1233 dispone que *“Para todos los efectos legales, los bienes fideicomitados deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo”*. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, de conformidad con el párrafo 152 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP *“los deudores representan derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO *“Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.*

La contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho entregado para la constitución del patrimonio autónomo”.

Con respecto a la titularización, en las dinámicas de la citada cuenta se señala que la misma se debita con *“(...) El valor de los derechos ciertos sobre los flujos asociados a los bienes o derechos dados en titularización”* y se acredita con *“(...) “Los flujos recibidos en función de la modalidad de la titularización, hasta el monto por el cual se haya constituido el derecho”* y con *“La restitución de los bienes”*.

Finalmente, la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO *“Representa el valor de los ingresos recibidos de manera anticipada por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, los cuales afectan los periodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios”*.

CONCLUSIÓN

El contrato de fiducia mercantil implica la constitución de un patrimonio autónomo, que en el contrato objeto de análisis recibe los flujos de caja transferidos por la EAAB, correspondientes a pagos de facturas por la prestación de los servicios públicos domiciliarios de Acueducto y Alcantarillado, y cuyo objeto es emitir títulos de contenido crediticio y entregar los recursos obtenidos de su colocación a la EAAB para el prepago de deuda.

En tal sentido, los flujos de caja transferidos a la sociedad fiduciaria deben registrarse debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 140802-

Servicio de Acueducto o la subcuenta 140803-Servicio de Alcantarillado, de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS.

Por su parte, los recursos recibidos por la EAAB, producto de la colocación de los títulos por parte del patrimonio autónomo, se registran debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, hasta el monto por el cual se haya constituido el derecho. Más allá del valor del derecho, los recursos que se reciban deben registrarse en la subcuenta 291010-Procesos de Titularización Nacionales o la subcuenta 291011-Procesos de Titularización en el Exterior, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, según corresponda.

Cuando los flujos entregados superen los recibidos, la EAAB debita la subcuenta 291010-Procesos de Titularización Nacionales o la subcuenta 291011-Procesos de Titularización en el Exterior, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acredita la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Los recursos del Fondo de Excedentes que se entreguen mensualmente a la EAAB, así como los remanentes que le correspondan al momento de la liquidación del FIDEICOMISO, se registran debitando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO y acreditando la subcuenta 480589-Utilidad en Titularización de Activos, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. El recaudo se registra debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

Las sumas a cargo de la EAAB por concepto de la calificación de riesgo de los TÍTULOS TAB y su actualización deben registrarse en la subcuenta 511190-Otros Gastos Generales, de la cuenta 5111-GENERALES. La inscripción en el Registro Nacional de Valores y Emisores debe registrarse en la subcuenta 580525-Sostenimiento en Bolsa y Registro, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, y la remuneración de la Fiduciaria, en la subcuenta 511111-Comisiones, Honorarios y Servicios, de la cuenta 5111-GENERALES.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *“Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se*

traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad" (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCEPTO 101022 DE OCTUBRE 10 DE 2007

TEMA: Bienes recibidos

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
RUBÉN DARÍO CARVAJAL PARDO
Contador General
SERVICIO NACIONAL DE APRENDIZAJE-SENA
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20078-101022, en la cual consulta lo relacionado con el valor por el cual deben ser registrados los bienes que el SENA va a recibir en virtud de un contrato con la empresa Colombia Telecomunicaciones S.A. – E.S.P., así como el registro contable correspondiente. Me permito atender su inquietud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 132 del Régimen del Contabilidad Pública señala que el costo histórico "Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. (...) En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico." (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 174, establece que *"Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. (...)"*

El párrafo 248, define que *“El superávit incorporado se origina (...) en el reconocimiento de bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos, en el traslado de bienes y derechos de otras entidades contables públicas, siempre que constituyan formación bruta de capital para la entidad que los recibe y, en los intangibles formados. (...)”*.

CONCLUSIÓN

Atendiendo lo dispuesto en el párrafo 132, el valor por el cual deben registrarse los bienes que va a recibir el SENA, en virtud del contrato firmado con la empresa Colombia Telecomunicaciones S.A. – E.S.P., es el que se establezca con base en métodos de reconocido valor técnico.

En lo que respecta al registro contable, su incorporación debe efectuarse con un débito en la subcuenta que identifique la naturaleza, destinación y estado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

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 101438 DE OCTUBRE 10 DE 2007

TEMA: Recursos naturales en explotación

SUBTEMA: Tratamiento contable de los salarios

Doctora
CRUZ MARÍA BALOYES CHAVERRA
Profesional Universitaria (E)

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente número 20079-101438, en la cual consulta lo relacionado con el procedimiento aplicado por la Empresa Reforestadora Industrial de Antioquia S.A. "RIA", en cuanto al registro en la cuenta 1810-RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN del 90% del salario del gerente y el 100% del salario de la coordinadora social, teniendo en cuenta que la empresa no tiene implementado un sistema de costos, y adicionalmente, pregunta si es pertinente que los sueldos del abogado, la contadora, secretaria y el restante 10% del sueldo del gerente también se registre en la cuenta 1810-RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN, me permito atender sus inquietudes en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

El primer inciso del numeral 2.3.4.4 Recursos naturales renovables en explotación, del procedimiento 2.3. Instrucciones relativas al reconocimiento, registro y revelación de los recursos naturales y del ambiente, establece que *"Se reconocen por los costos incurridos en la formación de recursos naturales y se registran en la cuenta 1810-Recursos naturales renovables en explotación. Se actualizan con base en métodos de reconocido valor técnico."* (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 1810-RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN, representa el *"Valor de las inversiones realizadas para la formación de recursos naturales renovables, cuyo objetivo sea la explotación y obtención de un beneficio económico."* (Subrayado fuera de texto)

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

El párrafo 301, determina que *"El costo de los bienes que se encuentran en proceso de producción actualizará temporalmente el inventario de productos en proceso, para efectos de revelación de la información contable a una fecha determinada."*

El párrafo 292, define los costos de ventas como *"el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable."*

CONCLUSIÓN

En primer lugar, es pertinente señalar que el tema de los recursos naturales renovables en explotación fue revisado y en consecuencia las cuentas relacionadas en el catálogo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 fueron eliminadas con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, por lo cual es indispensable diseñar e implementar un sistema de costos acorde a las características y necesidades de la empresa, toda vez que el Régimen de Contabilidad Pública plantea la obligatoriedad de reconocer costos de producción y costos de ventas y operación .

En segundo lugar, teniendo en cuenta que su consulta se refiere a la vigencia de las normas contables públicas del año 2006, me permito señalar que de conformidad con el numeral 2.3.4.4 Recursos naturales renovables en explotación, del procedimiento *"Instrucciones relativas al reconocimiento, registro y revelación de los recursos naturales y del ambiente"* no es factible que los porcentajes especificados para los cargos del gerente y la coordinadora social se reconozcan en esta cuenta, como tampoco ningún porcentaje salarial relacionado con los cargos de abogado, contadora, ni secretaria, puesto que por la esencia de sus funciones no le aportan a la formación del recurso natural como tal. En consecuencia, la respuesta a sus preguntas se reduce a que no existe posibilidad alguna de registro de estos salarios en la cuenta 1810-RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN. Los únicos sueldos y salarios de posible reconocimiento en esa cuenta son los relacionados con el personal que siembre y mantenga las especies maderables, así como los sueldos del personal que realice investigación para el aprovechamiento de estas especies.

En tercer lugar, le informo que revisada nuestra base de datos la Empresa Reforestadora Industrial de Antioquia S.A. "RIA", no se encuentra inscrita, por lo cual le solicito respetuosamente remitir la información correspondiente para que sea requerida esta empresa por parte del área técnica encargada y envíe la información contable en los plazos y de conformidad con los requisitos vigentes.

Finalmente, 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 101922 DE OCTUBRE 10 DE 2007

TEMA: Convenio interadministrativo

SUBTEMA: Operación recíproca

Doctora
BEATRIZ PATIÑO VALENCIA

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20079-101922, en el cual solicita que se le oriente en el registro de los dineros entregados a Fiduooccidente por el Municipio y el Metro de Medellín, para la realización del proyecto cableoccidente y la conciliación por operación recíproca derivada de la transacción.

Informa en su correo del 18 de octubre de 2007 que los recursos son entregados por cada entidad a la fiduciaria en encargos independientes y que los aportes del municipio se realizan directamente a la fiducia y no pasan por las cuentas del metro.

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

CONSIDERACIONES

El Convenio Interadministrativo No. 4600000103 suscrito entre el Municipio de Medellín y el Metro de Medellín LTDA, para el Desarrollo de la Construcción y Puesta en Marcha del Proyecto Metrocable Nuevo Occidente, establece en los numerales 1 y 2 de la Cláusula Quinta, que una de las obligaciones tanto del Municipio como el Metro es la de *"Suministrar oportunamente en las cantidades y tiempos establecidos en el plan de trabajo e inversiones, los recursos financieros correspondientes a sus aportes, necesarios para la ejecución de las obras y adquisición de equipos"*.

El Parágrafo 3 de la Cláusula Séptima señala que *"Los desembolsos se harán directamente a la entidad fiduciaria con excepción de los destinados a la negociación y compra de predios, que serán manejados directamente por EL MUNICIPIO"*.

El inciso Tercero del numeral 1 de la Cláusula Quinta – OBLIGACIONES DEL METRO señala que la *"Presentación de informes mensuales conciliados con la información de la fiducia, para registros contables por los aportes del MUNICIPIO y del METRO"*.

La Cláusula Décima Primera – PROPIEDAD DE LOS ACTIVOS indica que *"Los activos que resulten de las inversiones del proyecto se tratarán de la siguiente forma:*

- *Los predios que se adquieran para la ubicación de estaciones, torres, adecuaciones urbanas y espacios públicos en general serán propiedad del Municipio de Medellín.*
- *Los equipos electromecánicos y operativos que se adquieran y las instalaciones físicas que se construyan serán propiedad del Metro de Medellín Ltda. ”.*

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACION como *“el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades”.*

También, la dinámica de esta cuenta establece que se debita con:

- 1- *“El valor de los recursos entregados.*
- 2- *El valor de los rendimientos obtenidos”.*

Y se acredita con:

- 1- *“El valor de los recursos reintegrados.*
- 2- *El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados.*
- 3- *El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo”.*

Con lo anterior, se quiere significar que el Municipio de Medellín y el Metro de Medellín llevarán registros independientes por el valor de los recursos entregados, registrando un débito en la subcuenta 142401-ENCARGOS FIDUCIARIOS de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En ese orden de ideas, no existe operación recíproca entre las dos entidades.

Ahora, en la medida que avanza el proyecto, y el Metro presenta los informes mensuales, el Municipio reconocerá la disminución de los recursos entregados en administración fiduciaria acreditando la subcuenta 142401-ENCARGOS FIDUCIARIOS de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida registra un débito a la subcuenta 580810-COFINANCIACION DEL SISTEMA DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. Mientras que el Municipio reconoce en su balance el gasto por cofinanciación, el Metro hará lo propio al registrar los activos recibidos en las respectivas cuentas que conforman el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO como patrimonio institucional incorporado. Así las cosas tampoco habrá lugar al reconocimiento de operaciones recíprocas por los bienes recibidos.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Teniendo en cuenta que el Municipio de Medellín y el Metro de Medellín llevan registros independientes por el valor de los recursos entregados en administración fiduciaria, registran un débito en la subcuenta 142401-ENCARGOS FIDUCIARIOS de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En ese orden de ideas, no existe operación recíproca entre las dos entidades.
2. En la medida que avanza el proyecto, y el Metro presenta los informes mensuales, el Municipio reconocerá la disminución de los recursos entregados en administración fiduciaria acreditando la subcuenta 142401-ENCARGOS FIDUCIARIOS de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida registra un débito a la subcuenta 580810-COFINANCIACION DEL SISTEMA DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Por su parte, el Metro hará lo propio al registrar los activos recibidos en las respectivas cuentas que conforman el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO como patrimonio institucional incorporado. Así las cosas tampoco habrá lugar al reconocimiento de operaciones recíprocas por los bienes recibidos.

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

CONCEPTO 102388 DE OCTUBRE 10 DE 2007

TEMA: Avances y Anticipos Recibidos

SUBTEMA: Registro Contable

Doctor
JOHN MILLER DOMÍNGUEZ LIÉVANO
Gerente
Empresa de Servicios Públicos de Aguazul-ESPA
Aguazul-Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20079-102388, en la cual consulta el registro contable de los recursos recibidos en desarrollo del convenio interadministrativo suscrito con el municipio de Aguazul. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El convenio interadministrativo 010 de 2006, suscrito con el Municipio de Aguazul, tiene por objeto la transferencia de recursos del municipio a la Empresa de Servicios Públicos de Aguazul – ESPA E.I.C., para la construcción de pozos, la optimización de la red de alcantarillado de aguas residuales, la canalización y recuperación del espacio público, y la realización de estudios y diseños del acueducto y sistema de disposición de aguas residuales.

De conformidad con la cláusula segunda del convenio, adicional a la transferencia de los recursos el municipio se obliga a "2) *Exigir del Contratista la ejecución idónea y oportuna del objeto contratado*". Por su parte, la empresa se obliga, además de la realización de las obras, a "*rendir al Municipio de Aguazul un informe mensual sobre la ejecución del objeto contractual. (...)*"

De otra parte, la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS "*Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros*".

CONCLUSIÓN

Con base en el convenio interadministrativo objeto de estudio, la Empresa de Servicios Públicos de Aguazul-ESPA actúa como contratista con la obligación de ejecutar las obras señaladas por el municipio de Aguazul y de rendir los informes pertinentes. Por su parte, el municipio de Aguazul, quien actúa como contratante, tiene la obligación de transferir los recursos para la realización de las obras y exigir del contratista la ejecución idónea y oportuna del objeto contratado.

Por lo anteriormente expuesto, la Empresa de Servicios Públicos de Aguazul-ESPA debe registrar los recursos recibidos del municipio, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS. Con la utilización de

los recursos en la ejecución de las obras, debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En notas a los estados contables debe revelar la información adicional necesaria que permita un mejor conocimiento de la ejecución del objeto del contrato. Asimismo, debe informar al municipio para que éste legalice los avances y anticipos entregados y registre las obras parciales y totales recibidas en sus activos.

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

CONCEPTO 99517 DE OCTUBRE 11 DE 2007

TEMA: Bienes recibidos sin contraprestación

SUBTEMA: Adiciones y mejoras

Doctor
JORGE ENRIQUE ALDANA MOLANO
Contador
Universidad Nacional Abierta y a Distancia-UNAD
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20078-99517, en la cual informa que la UNAD recibe inmuebles a título de comodato, de entidades del gobierno general y de empresas, a los cuales realiza adiciones y mejoras con el fin de adecuarlos para ofrecer un servicio óptimo a sus estudiantes. Para efectos contables, hasta el 31 de diciembre de 2006, la entidad registraba estas adiciones y mejoras en la cuenta 1915-OBRAS Y

MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA y se amortizaban mensualmente teniendo en cuenta el tiempo restante para la culminación del respectivo contrato de comodato. Por lo anterior, consulta:

1. Cuál es el tratamiento contable de las adiciones y mejoras realizadas que aumentan la vida útil de los inmuebles recibidos de entidades del gobierno general y de empresas públicas para el uso permanente sin contraprestación?
2. Cuál es el tratamiento contable aplicable a los saldos pendientes de amortizar registrados en la cuenta 1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA?
3. Es irrelevante el tiempo por el cual se realizan los contratos de comodato para efectos del registro de bienes de uso permanente sin contraprestación?

CONSIDERACIONES

El párrafo 165 del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las Propiedades, Planta y Equipo expresa que *"Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general".* (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el párrafo 168 indica que *"El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación.*

Por su parte, el numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, indica que *"La empresa que recibe de otra empresa, o de una entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, los registra acreditando la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB)".*

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1615-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA en el siguiente sentido *"Representa el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en*

forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Las obras y mejoras en propiedad ajena deben amortizarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas”.

En ese orden de ideas, los bienes que recibe una entidad del gobierno general, de otra entidad del gobierno general, para el uso permanente sin contraprestación, se incorporan en las respectivas subcuentas y cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y como contrapartida la subcuenta 312531-BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN, o 325531-BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN, según corresponda al grupo patrimonial que aplique para la entidad.

Respecto a las adiciones y mejoras que se realizan a estos bienes, se deben registrar como un mayor valor de los mismos, afectando las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Para el caso de los bienes de uso permanente sin contraprestación que recibe una entidad del gobierno general de una empresa pública, se registran acreditando la subcuenta 934619-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y debitando la subcuenta 991506-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, de la cuenta 9915 ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Las adiciones y mejoras que realice a estos bienes deben registrarse en la cuenta 1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Teniendo en cuenta que la UNAD se categoriza como una entidad del gobierno general, los bienes que recibe de otra entidad del gobierno general, forman parte de su Propiedad, Planta y Equipo y por tanto el valor correspondiente a las adiciones y mejoras deberá reconocerse como un mayor valor de los bienes recibidos, afectando las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Para el caso de las adiciones y mejoras que se realizan a los bienes recibidos de una empresa pública, deben registrarse en la cuenta 1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA, por tratarse de bienes recibidos de terceros que se registran en cuentas de orden.

2. Respecto a las adiciones y mejoras registradas en la cuenta 1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA hasta 31 de diciembre de 2006, que correspondan a bienes recibidos por la UNAD, de otra entidad del gobierno general, para el uso permanente y

sin contraprestación, se deben reclasificar a las subcuentas y cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, en las cuales se debieron incorporar estos bienes.

Las adiciones y mejoras que correspondan a bienes recibidos de empresas públicas, se deben mantener registradas en la cuenta 1615-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA y continuar con su proceso de amortización.

3. En lo referente al tiempo por el cual se deben registrar los bienes recibidos para el uso permanente y sin contraprestación, es pertinente anotar que deben mantenerse registrados en las cuentas del activo hasta tanto la entidad decida reintegrarlos, caso en el cual debe observar el numeral 26 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

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 101558 DE OCTUBRE 11 DE 2007

TEMA: Leasing financiero

SUBTEMA: Registros contables

Doctora
MARTHA LILIANA ORTIZ MORALES
Jefe Sección Contabilidad e Impuestos
Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado-IBAL S.A. E.S.P
Ibagué, Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20079-101558 en la cual consulta sobre el tratamiento contable que se debe dar a los contratos de leasing financiero, en especial, al registro en el momento del contrato, los intereses causados en los primeros meses de gracia y los desembolsos realizados por la empresa de leasing a los contratistas que están ejecutando la obra.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el glosario de términos de la Superintendencia Financiera, publicado en la página web www.superfinanciera.gov.co, " *el leasing es un contrato mediante el cual una parte entrega a la otra un activo para su uso y goce, a cambio de un canon periódico, durante un plazo convenido, a cuyo vencimiento, el bien se restituye a su propietario o se transfiere al usuario, si éste último decide ejercer una opción de adquisición que, generalmente, se pacta a su favor.*"

El Leasing Financiero, "es un contrato en virtud del cual, una Compañía de Financiamiento Comercial, denominada la leasing, entrega a una persona natural o jurídica, denominada el locatario, la tenencia de un activo que ha adquirido para el efecto y que éste último ha seleccionado para su uso y goce, a cambio del pago periódico de una suma de dinero (canon) durante un plazo pactado y a cuyo vencimiento, el locatario tendrá derecho a adquirir el activo por el valor de la opción de adquisición."

De otra parte, la cláusula primera de las condiciones generales del contrato de leasing financiero de infraestructura, suscrito entre la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado-IBAL S.A E.S.P. (Locatario) y Leasing de Occidente S.A. Compañía de Financiamiento Comercial (Leasing) tiene por objeto el leasing o arrendamiento financiero, sobre el siguiente bien: Terminación manija guacharacos alcantarillado de aguas negras barrios el Edén, las Orquídeas, Jordán 7-etapa.

Las condiciones del contrato son: nivel de endeudamiento \$4.000 millones de pesos, el plazo es de 144 meses, la amortización a capital es del 90% durante los primeros 8 años y los 4 años restantes del 9%, la modalidad de pago es mes vencido con un período de gracia de 2 años a capital. El contrato gozará de un período de gracia comprendido entre la fecha de iniciación y hasta por 24 meses, período durante el cual se liquidarán intereses corrientes sobre el valor presente del contrato a la misma tasa pactada en el presente contrato. La Garantía es la pignoración del recaudo por concepto de acueducto y alcantarillado por el 130% del valor del canon de arrendamiento.

Para definir los registros contables que la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado- IBAL S.A. E.S.P consulta, es necesario remitirnos a las normas técnicas contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, expedido mediante Resolución 354 del 05 de septiembre de 2007.

Para el efecto, el párrafo 194 del numeral 9.1.1.8 Otros Activos, señala que "Los bienes adquiridos en leasing financiero se reconocen por el valor presente neto de los cánones futuros y opción de compra pactados." (Subrayado fuera de texto)

Además, el párrafo 200 de la normativa en comento, establece que "*Los bienes adquiridos en leasing financiero son objeto de depreciación para reconocer la pérdida de capacidad operacional por su utilización. En las entidades contables públicas del gobierno general, la depreciación de los bienes adquiridos en leasing financiero afecta directamente el patrimonio, excepto para los bienes utilizados en las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo o gasto.*"

El párrafo 217 de la norma técnica de Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados del Plan General de Contabilidad Pública, indica que "*En cuanto a los contratos de leasing, estos se reconocen por el valor presente neto de los cánones futuros y opción de compra pactados.*"

También, el párrafo 291 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, determina que "*Los otros gastos comprenden los flujos de salida de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos por partidas extraordinarias.*" (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASIGN FINANCIERO representa "*el valor de los contratos de arrendamiento financiero de bienes, así como los contratos de Lease back o retroarriendo, de conformidad con las normas legales vigentes.*"

El valor del contrato corresponde al valor presente de los cánones y opción de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, descontados a la tasa pactada. A los activos objeto de depreciación, se les aplicarán las mismas normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública, aplicables a las propiedades, planta y equipo.

La contrapartida corresponde a las subcuentas 230615-Contratos Leasing, 230709-Contratos Leasing, 230808- Contratos Leasing y 230906- Contratos Leasing." (Subrayado fuera de texto)

Además, la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO, se describe como: "*Valor de las obligaciones originadas en acuerdos de pago suscritos con la Nación y las entidades territoriales, así como la contratación de empréstitos y la colocación de bonos y títulos de las empresas, adquiridas con residentes y con plazo para su pago superior a un año.*" (Subrayado fuera de texto)

De la normativa contable señalada se colige que las obras de infraestructura financiadas con la modalidad de leasing financiero, se registran por el valor presente neto de los cánones y opción de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato,

descontados a la tasa pactada, en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASIGN FINANCIERO, utilizando como contrapartida la subcuenta 230709-Contratos Leasing, de la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO.

Para registrar los costos de endeudamiento, el Catálogo General de Cuentas que hace parte del Manual de Procedimientos, contiene la cuenta 5801-INTERESES que representa *"el valor de los gastos por intereses originados en la obtención de recursos necesarios para el financiamiento de las actividades u operaciones de la entidad contable pública. La contrapartida corresponde a las subcuentas del pasivo que registren la obligación por concepto de intereses."*

En este sentido, los costos de endeudamiento correspondientes al interés que paga la empresa IBAL S.A. E.S.P al leasing, se registran con un débito en la subcuenta 580140-Operaciones de financiamiento internas de largo plazo, de la cuenta 5801-INTERESES y crédito en la subcuenta 242207-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR.

Con respecto a los beneficios tributarios que ofrece este sistema de financiación, es necesario referirnos a las competencias del Contador General de la Nación de conformidad con el Artículo 354 de la Constitución Política y a la Ley 298 de 1996.

El inciso segundo del artículo 354 de la Constitución Política, establece que: *"Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley."*

Por su parte, el artículo 4° de la Ley 298 de 1996, que reglamenta el artículo 354 de la Constitución Política, señala entre otras las siguientes funciones de la Contaduría General de la Nación: *"Determinar las políticas, principios y normas sobre contabilidad, que deben regir en el país para todo el sector público."*

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

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

Por tanto, este Despacho se abstiene de pronunciarse sobre este tema en particular, toda vez que no es competencia de la Contaduría General de la Nación. En consecuencia, hemos dado traslado de esta consulta, para que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, se pronuncien sobre los beneficios tributarios que ofrece el sistema de financiación de leasing.

CONCLUSIÓN

De las consideraciones se concluye que IBAL S.A. E.S.P, con la firma del contrato de leasing, registra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASIGN FINANCIERO, y crédito a la subcuenta 230709-Contratos Leasing, de la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO. La operación se reconoce por el valor presente neto de los cánones y la opción de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, descontados a la tasa pactada.

Los intereses causados, con independencia de la forma de liquidación, se registran con un débito en la subcuenta 580140-Operaciones de financiamiento internas de largo plazo, de la cuenta 5801-INTERESES y crédito en la subcuenta 242207-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO, de la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR.

Los desembolsos que hace la empresa Leasing a los contratistas en desarrollo de la obra "Terminación manija guacharacos alcantarillado de aguas negras barrios El Eden, Las Orquídeas, Jordán 7 etapa", no se deben reconocer en la contabilidad del IBAL S.A. E.S.P., toda vez que corresponden a los bienes objeto del contrato de leasing.

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

CONCEPTO 101656 DE OCTUBRE 11 DE 2007

TEMAS: Registro en cuentas de orden

SUBTEMA: Litigios o demandas que subroga

Doctor
JOSE ALCIBIADES NIETO HERNANDEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20079-101656, en la cual consulta si al momento de efectuar el Acta de subrogación, el Departamento debe incorporar en sus estados contables los registros de cuentas de orden de control acreedora por litigios o demandas, y posteriormente constituir provisiones o pasivos reales de acuerdo con el avance de dichos procesos jurídicos. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 3 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones extrajudiciales, y Embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas Bancarias, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece que *“Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes”*. (Subrayado fuera de texto)

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

De lo anterior, se infiere que en todos los casos los litigios o demandas que cursan contra las entidades contables públicas, deben revelarse en cuentas de orden de control acreedoras, y solo se reconoce el pasivo estimado con la respectiva provisión, en la medida que se determina la probabilidad de la contingencia. Por su parte, las cuentas de orden de control forman parte de los estados contables, en consecuencia debe tenerse en cuenta la información reveladas en las mismas. En tal sentido el Acta debe indicar que constituye parte integral.

De otra parte, en las notas a los estados contables, puede relacionar de forma cronológica y pormenorizada todas las obligaciones a cargo de la entidad sobre la cual se haya ordenado el proceso de liquidación, fusión o escisión, incluyendo las laborales, las obligaciones a término y aquellas que sólo representan una contingencia, como las condicionales, los litigios.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que en todos los casos los litigios o demandas que cursan contra las entidades contables públicas deben revelarse en

cuentas de orden de control acreedoras, y solo se reconoce el pasivo estimado con la respectiva provisión, en la medida que se determina la probabilidad de la contingencia. Por su parte, las cuentas de orden de control forman parte de los estados contables, en consecuencia debe tenerse en cuenta la información reveladas en las mismas. En tal sentido el Acta debe indicar que constituye parte integral.

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

CONCEPTO 97500 DE OCTUBRE 18 DE 2007

TEMA: Contratos de capitación

SUBTEMA: Registros contables

Doctor
Oscar Ospina Quintero
Gerente
Hospital Susana López de valencia - ESE
Popayán – Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20077-97500, mediante la cual comenta sobre lo establecido por la Contaduría General de la Nación en Plan General de Contabilidad Pública, sobre el registro contable relacionado con la diferencia que se presente entre los contratos de prestación de servicios de salud por modalidad de capitación y lo facturado por la ESE. Sobre el particular plantea que a su juicio dicho

registro no es coherente con la realidad del Hospital, toda vez que al llevar la diferencia en el gasto incrementa los costos y explica el asunto a través de un ejemplo.

Igualmente manifiesta que si se tiene en cuenta que el precio de venta se establece con base en el costo y margen de utilidad esperado, no encuentran lógico que las diferencias que se presenten entre este y el valor real de la venta se registren como un ingreso o un costo, dado que ello afectaría el resultado de ejercicio. Sobre lo manifestado en la referida comunicación solicita los comentarios e indicaciones pertinentes.

CONSIDERACIONES

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

El capítulo XII, del Régimen de Contabilidad Pública, que define el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, en lo relativo los contratos de capitación y de atención a vinculados establece que *“En estos contratos, por una suma fija predeterminada que paga la entidad contratante, la IPS se obliga a prestar el servicio de salud, con independencia de su frecuencia o demanda. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.”* (Subrayado fuera de texto).

Si el contrato se pacta con pago vencido, con la prestación del servicio y la correspondiente facturación, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Tratándose de los contratos a vinculados, se debitan las subcuentas 140911- Atención con cargo al subsidio a la oferta y 140913-Cuota de recuperación, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Si al finalizar el mes el valor de la facturación supera el valor del contrato, la diferencia debe registrarse debitando la subcuenta 511160-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 5111-GENERALES, previa disminución del ingreso por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiere, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario, el valor facturado es inferior al del contrato, la diferencia se registra con un débito en la subcuenta 147087-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y con un crédito en la subcuenta 480822-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, previa disminución del gasto por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiere”.

Lo anterior significa que los conceptos del Ingreso o del Gasto, definidos en el referido procedimiento, para el registro del margen en la contratación de servicios de salud, tienen por objeto revelar la diferencia presentada entre el valor de los servicios facturados

por las instituciones prestadoras de servicios de salud y el valor de los contratos de capitación o de atención a vinculados, suscritos con las entidades que administran el régimen de seguridad social en salud o con las entidades territoriales, dadas las características de los contratos de capitación y de atención a vinculados, en los cuales por una suma fija predeterminada que paga la entidad contratante, el prestador se obliga a prestar determinada cantidad de servicios, con independencia de la frecuencia o demanda de los mismos.

Finalmente, es importante diferenciar el tratamiento contable indicado, del reconocimiento de los costos de producción, toda vez que las subcuentas 480822 y 511160-MARGEN EN LA CONTRATACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, revelan la adecuada o inadecuada gestión en la contratación, en tanto que el costo de producción comprende las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la prestación del servicio.

CONCLUSIONES

Los conceptos del Ingreso o del Gasto definidos en el referido procedimiento para el registro del margen en la contratación de servicios de salud, tienen la finalidad de revelar la diferencia presentada entre el valor de los servicios facturados por las instituciones prestadoras de servicios de salud y el valor de los contratos de capitación o de atención a vinculados, suscritos con las entidades que administran el régimen de seguridad social en salud o con las entidades territoriales, dadas las características de los contratos de capitación y de atención a vinculados, en los cuales por una suma fija predeterminada que paga la entidad contratante, el prestador se obliga a prestar determinada cantidad de servicios, con independencia de la frecuencia o demanda de los mismos.

Por otra parte, es importante diferenciar el tratamiento contable indicado, del reconocimiento de los costos de producción, toda vez que las subcuentas 480822 y 511160-MARGEN EN LA CONTRATACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, revelan la adecuada o inadecuada gestión en la contratación, en tanto que el costo de producción comprende las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la prestación del servicio.

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 97913 DE OCTUBRE 18 DE 2007

TEMA: Inventarios

SUBTEMA: Sistemas Modulares

Doctor
CESAR AUGUSTO CARRILLO VEGA
Subdirector Recursos Económicos y Apoyo Logístico
Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca-CAR
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20077-97913, en la cual consulta sobre:

1- Los sistemas de oficina abierta que están compuestos por modulares se deben clasificar en elementos de consumo ó en devolutivos?. En caso de que se deban tratar como un mayor valor del inmueble, cómo se debe realizar el registro contable en los inventarios y cómo debe efectuarse el control de dichos elementos.

2- Los elementos que se adquieren por un valor menor o igual a los 0.5 S.M.M.L.V., se deben llevar directamente al gasto como lo establecía la Carta Circular 73 de 2007?. Los elementos que se encuentran actualmente como devolutivos que fueron adquiridos con anterioridad a la fecha de emisión de la circular mencionada y que cumplen con este requisito, se pueden llevar a una cuenta del gasto y en este caso cual es el soporte que debe tener.

CONSIDERACIONES

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

Por su parte, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993 señala que *"Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales: "a) Proteger los recursos de la organización; buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten; (...) c) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos*

de la entidad; (...) f) Definir y aplicar medidas para prevenir riesgos; detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos; (...)"

A su vez, el artículo 4° de la Ley mencionada establece que *"Toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos;"* (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, la entidad, en desarrollo del sistema de control interno, es responsable y autónoma de la administración y control de sus bienes, por lo cual debe establecer los criterios de clasificación de los mismos, a fin de garantizar su adecuada utilización y protección evitando posibles riesgos que los puedan afectar.

Ahora bien, en cuanto al registro contable de los sistemas modulares, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP expresa que la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA *"Representa el valor de los muebles, enseres y equipo de oficina, de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los muebles, enseres y equipo de oficina para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general"*.

En este sentido, la entidad debe registrar los sistemas modulares de oficina abierta en la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA en la subcuenta 166501-MUEBLES Y ENSERES.

2- En cuanto a la segunda pregunta, el numeral 17 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, contenido en el Manual de Procedimientos, en lo relacionado con los bienes de menor cuantía, expresa: *"Los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente pueden registrarse como activo o como gasto. Cuando la entidad contable pública registre estos bienes como activo, aplica el procedimiento de depreciación para los activos de menor cuantía. Cuando la entidad registre los bienes como gasto, debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 5111-GENERALES o 5211-GENERALES y acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR , según el tipo de operación"*.

CONCLUSIÓN

1- En relación con la clasificación de los elementos en bienes de consumo o en devolutivos, debe determinarse por la misma entidad, de acuerdo con lo que establezca el manual de administración de bienes. Además, en desarrollo del Sistema de Control

Interno se debe garantizar una adecuada gestión de los mismos, evitando riesgos que puedan llegar a afectarlos.

La entidad debe registrar los sistemas modulares de oficina abierta en la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA en la subcuenta 166501-MUEBLES Y ENSERES.

2- Los bienes cuyo costo es igual o inferior a Medio (0.5) Salario Mínimo Mensual Legal pueden llevarse directamente al gasto, de acuerdo con el numeral 17 del procedimiento expedido por la CGN. Igual tratamiento debe darse a los bienes adquiridos antes de la expedición de la Circular 075 de 2007, para lo cual el registro contable se soporta en dicha norma.

Es de anotar que la Carta Circular 075 de 2007 derogó la 073 del mismo año.

Relacionado con las respuestas 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 102080 DE OCTUBRE 18 DE 2007

TEMA: Gastos de operación y funcionamiento

SUBTEMA: Definición

Doctor
JAIME ANDRÉS GIRÓN MEDINA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20079-102080, en la cual consulta si todos los gastos que registra una entidad en la Clase 5-GASTOS constituyen gastos de funcionamiento, y si éste concepto está asociado al de gastos operacionales. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 2.9.1.4.2 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que *"Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario"*.

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

Establece además que los gastos de administración *"corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico"*.

En materia presupuestal, el numeral 2.9.1.6 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto del PGCP, expresa que *"Las cuentas de presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución, y facilitando se seguimiento, evaluación y control"*.

El numeral 2.9.1.6.2 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto de gastos del mismo texto normativo, establece que *"Para efectos contables se considera gasto presupuestal toda transacción que implica su aplicación financiera o uso de fondos"*.

El literal a) del artículo 40 del Decreto 4579 de 2006, por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2007, señala que los gastos de funcionamiento *"Son aquellos que tienen por objeto atender las necesidades de los órganos para cumplir a cabalidad con las funciones asignadas en la Constitución Política y la Ley"*.

De conformidad con el Decreto señalado, hacen parte de los gastos de funcionamiento los siguientes:

Gastos de personal: *"Corresponden a aquellos gastos que debe hacer el Estado como contraprestación de los servicios que recibe sea por una relación laboral o a través de contratos"*.

Gastos generales: *"Son los gastos relacionados con la adquisición de bienes y servicios necesarios para que el órgano cumpla con las funciones asignadas por la Constitución Política y la ley; y con el pago de los impuestos y multas a que estén sometidos legalmente"*.

Transferencias corrientes: *"Son recursos que transfieren los órganos a entidades nacionales o internacionales, públicas o privadas, con fundamento en un mandato legal. De igual forma, involucra las apropiaciones destinadas a la previsión y seguridad social, cuando el órgano asume directamente la atención de la misma"*.

Transferencias de capital: *"Corresponde a aportes a órganos y entidades para gastos de capital y la capitalización del ente receptor"*.

Gastos de comercialización y producción: *"Corresponde a aquellos gastos que realizan los órganos para adquirir bienes, servicios e insumos que participan directamente en el proceso de producción o comercialización"*.

De otra parte, como bien señala en su consulta, el Consejo de Estado mediante Sentencia 11790 de 2001, define los gastos de funcionamiento de la siguiente manera: *"La expresión "funcionamiento" significa: Acción y efecto de funcionar. Funcionar. Ejecutar una persona, máquina, etc. Las funciones que le son propias. De donde se deduce que los Gastos de Funcionamiento son aquellos flujos de salida de recursos que generan disminuciones del patrimonio realizados para ejecutar o cumplir las funciones propias de su actividad, lo que en términos técnico contables simbolizan los Gastos Operacionales u Ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico". (Subrayado fuera de texto)*

En ese orden de ideas, las cuentas de presupuesto son la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, y se han estructurado guardando la clasificación establecida en el Estatuto Orgánico del Presupuesto, que para efectos de los gastos los divide en funcionamiento, servicio de la deuda e inversión, con independencia de si los mismos disminuyen o no el patrimonio público.

De tal manera que, presupuestalmente, los gastos de funcionamiento son los que permiten el cumplimiento de las funciones de cometido estatal u objeto social de una entidad contable pública. Estos gastos están clasificados en gastos de personal, gastos generales, transferencias corrientes, transferencias de capital y gastos de comercialización y producción.

Por su parte, la contabilidad patrimonial relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, los resultados y los flujos de recursos de una entidad, y clasifica como gastos los hechos económicos que son susceptibles de reducir el patrimonio público, clasificándolos de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y no transaccionales, y las

relaciones con otras entidades del sector público, en: administrativos, operativos, estimados, transferencias, gastos público social, operaciones interinstitucionales y otros.

En términos de contabilidad pública patrimonial, los gastos operacionales corresponden a los incurridos en la operación básica o principal de la entidad contable pública, tales como los de administración, de operación, las provisiones, depreciaciones y amortizaciones, las transferencias y el gasto público social. De la misma forma, se consideran no operacionales los gastos de administración, provisiones, depreciaciones y amortizaciones, siempre y cuando no correspondan a la operación básica de la entidad, al igual que los otros gastos y los extraordinarios.

Una situación bien importante a destacar es el hecho que en contabilidad pública se reconocen gastos operacionales o no operacionales que no obedecen a una erogación real de efectivo, sino a una regla contable, tal es el caso del reconocimiento de provisiones, depreciaciones y amortizaciones. De igual manera, se presentan erogaciones de efectivo que por sus características se reconocen en la contabilidad como activos, aunque presupuestalmente correspondan al concepto de gastos de funcionamiento.

En ese orden de ideas, se considera que no se puede establecer en estricto sentido que todos los gastos que una entidad pública registra en la clase 5-GASTOS corresponden al concepto de funcionamiento, dado que existen conceptos de gastos reconocidos que no corresponden a una actividad ordinaria, sino derivada de reconocer contingencias de pérdidas, amortizaciones, depreciaciones o ajustes contables. De ahí que la contabilidad utilice los conceptos de gastos relacionados con actividades ordinarias y extraordinarias, y al interior de estas, si corresponden a gastos operacionales o no operacionales.

Finalmente, se puede concluir que los gastos operacionales hacen parte de los gastos de funcionamiento, toda vez que son necesarios para el desarrollo del cometido estatal u objeto social de la entidad contable pública; no obstante, cabe reiterar que dentro de los gastos de funcionamiento existen además de los gastos operacionales otro tipo de gastos que no corresponden a una actividad ordinaria.

CONCLUSIÓN

En términos presupuestales, el Decreto 4579 de 2006 define los gastos de funcionamiento como los incurridos para atender las necesidades de las entidades con el fin de cumplir con su cometido estatal; y los clasifica en gastos de personal, gastos generales, transferencias corrientes, transferencias de capital y gastos de comercialización y producción.

La contabilidad patrimonial relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, los resultados y los flujos de recursos de una entidad, y clasifica como gastos los hechos económicos que son susceptibles de reducir el patrimonio público, clasificándolos de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las

relaciones con otras entidades del sector público, en: administrativos, operativos, estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros.

No se puede establecer en estricto sentido que todos los gastos que una entidad pública registra en la clase 5-GASTOS corresponden al concepto de funcionamiento, dado que existen conceptos de gastos reconocidos que no corresponden a una actividad ordinaria, sino extraordinaria; existen gastos que no fueron producto de una erogación real, sino derivada de reconocer contingencias de pérdidas, amortizaciones, depreciaciones o ajustes contables. De ahí que la contabilidad utilice los conceptos de gastos relacionados con actividades ordinarias o extraordinarias, y al interior de estas, si corresponden a gastos operacionales o no operacionales.

Los gastos operacionales hacen parte de los gastos de funcionamiento, toda vez que son necesarios para el desarrollo del cometido estatal u objeto social de la entidad contable pública; no obstante, cabe reiterar que dentro de los gastos de funcionamiento existen además de los gastos operacionales otro tipo de gastos que no corresponden a una actividad ordinaria.

Finalmente, 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 102360 DE OCTUBRE 18 DE 2007

TEMA:

SUBTEMA:

CN (r)
GUILLERMO CASTELLANOS GARCÉS
Subdirección Financiera

Caja de Retiro de las Fuerzas Militares
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20079-102360, en la cual solicita concepto para establecer si las entidades que están por fuera del SIIF están en la obligación de utilizar la cuenta 9135-RESERVAS PRESUPUESTALES, teniendo en cuenta que la Contraloría General de la República exige a la entidad la su contabilización utilizando esta cuenta.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud debemos apoyarnos en la descripción que el Catálogo General de Cuentas establece para la cuenta 9135-RESERVAS PRESUPUESTALES, que establece: *“Representa el valor de las reservas constituidas por las entidades contables públicas, originadas en compromisos adquiridos que al finalizar la vigencia no se han cumplido, pero que están legalmente contraídos y desarrollan el objeto de la apropiación. Esta cuenta es de uso exclusivo de las entidades del orden nacional que se enmarcan dentro del ámbito de aplicación del Sistema integrado de información financiera-SIIF”.* (lo subrayado está por fuera del texto).

Lo anterior, para señalar que, en forma expresa, la cuenta está reservada en su utilización únicamente para las entidades del orden nacional que forman parte del SIIF, lo cual se explica en la medida que el sistema debe realizar, al final de la vigencia, el respectivo cierre presupuestal y el registro automático de los compromisos presupuestales que quedaron pendientes, en cuentas de orden del Catálogo General de Cuentas.

Para las entidades que no pertenecen al SIIF se entiende que los compromisos presupuestales de la vigencia anterior se controlan y registran a través de las cuentas respectivas del grupo 08-RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR, cuando las normas presupuestales lo determinen.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la cuenta 9135-RESERVAS PRESUPUESTALES está reservada en su utilización únicamente para las entidades del orden nacional que forman parte del SIIF, y para las entidades que no pertenecen al SIIF se entiende que los compromisos presupuestales de la vigencia anterior se controlan y registran a través de las cuentas respectivas del grupo 08-RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR, cuando las normas presupuestales lo determinen.

Finalmente, 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 102647 DE OCTUBRE 18 DE 2007

TEMA: Amortización de las servidumbres

SUBTEMA: Período de amortización

Doctora
GLORIA CRISTINA LEMUS BECERRA
Contadora
EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE VILLAVICENCIO
Villavicencio - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 200710-102647, en la cual consulta lo relacionado con el periodo en que debe ser amortizado las servidumbres adquiridas por las empresas prestadoras de servicio público en virtud de la construcción de acueductos y alcantarillado. Al respecto, me permito atender su inquietud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En primer lugar cito a continuación los artículos del Código Civil que considero pertinentes en la resolución del tema. El artículo 653 señala que *"Los bienes consisten en cosas corporales o incorporeales.*

Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro.

Incorporeales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas" (Subrayado fuera de texto).

El artículo 665 define *“Derecho real es el que tenemos sobre una cosa sin respecto a determinada persona.*

Son derechos reales el de dominio, el de herencia, los de usufructo, uso o habitación, los de servidumbres activas, el de prenda y el de hipoteca. De estos derechos nacen las acciones reales” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 940 indica que *“El título constitutivo de servidumbre puede suplirse por el reconocimiento expreso del dueño del predio sirviente.(...)”*. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 942 establece que *“Las servidumbres se extinguen:*
(...)

3o.) Por la confusión, o sea la reunión perfecta e irrevocable de ambos predios en manos de un mismo dueño.

Así, cuando el dueño de uno de ellos compra el otro, perece la servidumbre, y si por una venta se separan, no revive; (...) (Subrayado fuera de texto).

En segundo lugar, el artículo 57, del capítulo III. De las Expropiaciones y Servidumbres, de la ley 142 de 1994, establece lo siguiente: *“Cuando sea necesario para prestar los servicios públicos, las empresas podrán pasar por predios ajenos, por una vía aérea, subterránea o superficial, las líneas, cables o tuberías necesarias; ocupar temporalmente las zonas que requieran en esos predios; remover los cultivos y los obstáculos de toda clase que se encuentren en ellos; transitar, adelantar las obras y ejercer vigilancia en ellos; y, en general, realizar en ellos todas las actividades necesarias para prestar el servicio. El propietario del predio afectado tendrá derecho a indemnización de acuerdo a los términos establecidos en la Ley 56 de 1981, de las incomodidades y perjuicios que ello le ocasione.”*

Por último, me permito citar los apartes normativos correspondientes del Régimen de Contabilidad Pública. El párrafo 189 define que el grupo de otros activos *“Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros.”*

El párrafo 199 establece que *“El valor de los intangibles adquiridos y los desarrollados se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, el periodo en que se obtendrá el potencial de servicios o los beneficios económicos esperados por efectos de su explotación o la duración del amparo legal o contractual de los derechos otorgados, debiendo reconocerse como gasto, costo o menor valor del patrimonio, según corresponda.”*

El párrafo 165 establece que *“Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y*

comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. (...)". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De conformidad con la definición de servidumbre, expresada en el Código Civil y la ley 142 de 1994, me permito clarificar que el planteamiento que usted señala en su comunicación, el cual cito a continuación, *"Las servidumbres son lotes adquiridos mediante escritura pública (...)"*, no corresponde con el marco jurídico vigente en Colombia, puesto que como se puede concluir del Código Civil, no pueden existir servidumbres en predios propios. Así las cosas, si de servidumbres se trata, estas por definición son derechos reales los cuales deben ser registrados en la subcuenta 197009-Servidumbres de la cuenta 1970-INTANGIBLES.

Respecto del periodo de amortización, como puede confirmarlo con el párrafo 199, este es una consecuencia de aplicar los criterios allí definidos. Por ejemplo, si utiliza el del lapso que corresponda a la recuperación de la inversión o si opta por el periodo en que se obtendrá el potencial de servicios o el beneficio económico esperado por efecto de su explotación, la empresa debe conocer previamente este periodo para aplicar la amortización; y si decide tomar el criterio de la duración del amparo legal o contractual, el periodo lo dirá la ley o el contrato suscrito. Cualquiera que sea el criterio adoptado, la amortización debe registrarse con un débito en la subcuenta 197509-Servidumbres de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR) y un crédito en la subcuenta 750207-Depreciación y amortización de la cuenta 7502-ACUEDUCTO, o la subcuenta 750307-Depreciación y amortización de la cuenta 7503-ALCANTARILLADO, según corresponda.

Sin embargo, teniendo en cuenta que en su comunicación usted hace referencia a *"lotes adquiridos mediante escritura pública, que inicialmente estaban siendo registradas en propiedades, planta y equipo, específicamente terrenos"* me permito informarle que esta clase de bienes corresponde a la clasificación de terrenos y en consecuencia deben registrarse en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS.

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

lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)". (Subrayado fuera de texto)

CONCEPTO 102938 DE OCTUBRE 18 DE 2007

TEMA: Recursos Naturales y del Ambiente

SUBTEMA: Reconocimiento

Doctora
YANETH AMPARO GARCIA MOLINA
Profesional Universitario
Instituto Superior de Educación Rural-ISER de Pamplona

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200710-102938 en el cual consulta sobre la pertinencia del reconocimiento como "*recursos naturales y del ambiente*" (sic), las nacientes de agua y bosques nativos de dos haciendas para el desarrollo de prácticas de los estudiantes que tiene el Instituto Superior de Educación Rural-ISER de Pamplona. Lo anterior, teniendo en cuenta el hallazgo de auditoría de la Contraloría General de la República.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El Decreto Ley 2365 de 1956 crea el Instituto de Educación Rural en la ciudad de Pamplona, como un establecimiento educativo, con carácter de Plantel Piloto para la educación rural en todo el país.

La norma técnica relativa a los recursos naturales y del ambiente, contenida en el Plan General de Contabilidad Pública, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, señala "Los recursos naturales y del ambiente son bienes tangibles e intangibles, que por sus propiedades, especie, género o clase, se encuentran en la naturaleza y el ambiente.

Comprende los recursos existentes, más todas aquellas inversiones orientadas a formar nuevos recursos, adicionar o mejorar los existentes, con el fin de incrementar los beneficios sociales tratándose de los recursos naturales renovables, o a explotar los

recursos naturales y del ambiente para obtener un beneficio económico, tratándose de los recursos naturales renovables y no renovables” (Subrayado fuera de texto).

Además, el numeral 2.3.2 delimita el ámbito de aplicación de la Resolución 322 del 28 de julio de 2004, por medio de la cual se imparten las instrucciones para el reconocimiento y revelación de los recursos naturales y del ambiente, y para el efecto señala que “La presente norma será aplicada por los entes públicos a que se refiere el artículo 2º de la Resolución 400 de 2000, que ejecuten políticas, planes, programas y proyectos relativos a la gestión del medio ambiente y de los recursos naturales.” (Subrayado fuera de texto)

Con la expedición del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 354 del 05 de septiembre de 2007, los criterios para el reconocimiento de los recursos naturales y del ambiente se cambiaron; ahora la regulación sólo se refiere a los recursos naturales no renovables.

En este sentido, el párrafo 184 del numeral 9.1.1.7 de la norma técnica relativa a los recursos naturales no renovables del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, señala “Los recursos naturales no renovables son bienes que, por sus propiedades, se encuentran en la naturaleza sin que hayan sido objeto de transformación, y no son susceptibles de ser reemplazados o reproducidos por otros de las mismas características. Incluye las inversiones orientadas a su explotación.”

Además, el párrafo 188 de la misma norma técnica, indica que *Los recursos naturales no renovables y las inversiones se revelan atendiendo la actividad de explotación y las características del recurso natural.*

En desarrollo de la norma técnica, el Manual de Procedimientos adoptado mediante Resolución 356 del 05 de septiembre de 2007, desarrolla el capítulo IV-Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Recursos Naturales No Renovables y de las Inversiones y Gastos Relacionados con estos Recursos, el cual señala que “Los descubrimientos de recursos naturales no renovables durante el período contable deben reconocerse con base en las metodologías de reconocido valor técnico, expedidas por la autoridad competente, y revelarse en la información de la entidad contable pública encargada del diseño de la política minera y energética. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1820-RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES EN EXPLOTACIÓN y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.”

De la normativa contable señalada se colige que a partir del 01 de enero de 2007, el reconocimiento los recursos naturales no renovables, le corresponde al Ministerio de Minas como entidad contable pública encargada de la política minero-energética, y que únicamente debe registrar los recursos naturales no renovables, tales como las minas y los yacimientos.

De otra parte, para el registro de las haciendas que son de propiedad del Instituto, destinadas a las prácticas de los estudiantes, el párrafo 165 del numeral 9.1.1.5

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

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contiene la cuenta 1605-TERRENOS que representa "el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, así como los que esté usando de manera permanente y sin contraprestación, en los cuales están construidos las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo." (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

De las consideraciones se concluye que las nacientes de agua y los bosques nativos que se encuentran en las haciendas del Instituto Superior de Educación Rural-ISAR Pamplona, para la práctica de los estudiantes, deben reconocerse en la subcuenta 160502-RURALES de la cuenta 1605-TERRENOS.

Así las cosas, no le corresponde al ISER-Pamplona registrar recursos naturales, si se advierte en primer lugar que el ámbito de aplicación de la normativa para el reconocimiento y revelación de los recursos naturales hasta el 31 de diciembre de 2006, corresponde a los entes públicos que ejecuten políticas, planes, programas y proyectos relativos a la gestión del medio ambiente y de los recursos naturales; y en segundo lugar, porque con la adopción del Régimen de contabilidad Pública que tiene aplicación a partir del 01 de enero de 2007, el reconocimiento y revelación de los recursos naturales no renovables, de las inversiones y de los gastos relacionados con estos recursos, le corresponde al Ministerio de Minas como entidad contable pública encargada del diseño de la política minera y energética.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que "Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la

administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad" (...) (subrayado fuera de texto).

CONCEPTO 101088 DE OCTUBRE 19 DE 2007

TEMA: Ajuste por diferencia en cambio

SUBTEMA: Registro Contable

Doctora
MARIA OLIVA LIZARAZO BELTRAN
Directora
Programa de Oportunidades Rurales
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural
Ciudad

ANTECEDENTES:

Me refiero a su oficio radicado con el expediente 20078-101088 en el cual consulta sobre el registro contable del ajuste por diferencia en cambio del programa Oportunidades Rurales del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, el cual es financiado mediante el contrato de Préstamo 702-CO suscrito con el Fondo Internacional para el Desarrollo Agrícola-FIDA.

Solicita que se le informe si el ajuste por diferencia en cambio se debe registrar o no en la contabilidad del programa utilizando las cuentas de ingresos o gastos, teniendo en cuenta que los recursos se reciben a través del presupuesto del Ministerio de Agricultura Y Desarrollo Rural en pesos.

CONSIDERACIONES

El párrafo 202 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a las normas técnicas de los pasivos, define que "Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal." (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a las operaciones de crédito público define que éstas *“Corresponden a los actos o contratos que, de conformidad con las disposiciones legales sobre crédito público, tienen por objeto dotar al ente público de recursos, bienes o servicios, con plazo para su pago, tales como empréstitos, emisión y colocación de bonos y títulos de deuda pública, y crédito de proveedores. (...)”*

208 Tratándose de empréstitos, las operaciones de crédito público deben reconocerse por el valor desembolsado; (...).

209. Las operaciones de crédito público pactadas en moneda extranjera deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Este valor debe reexpresarse periódicamente, aplicando la TRM en la fecha de la actualización. (...) El mayor o menor valor obtenido como resultado de la reexpresión debe reconocerse en el período en las cuentas de actividad, excepto cuando este asociado con la adquisición o construcción de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización o venta, caso en el cual se reconocen como un mayor valor del mismo.”

En desarrollo de las normas técnicas, mediante la Resolución 356 del 5 de septiembre del año en curso, se expidió el Manual de Procedimientos, el cual contiene en el capítulo XI del título II el procedimiento relacionado con “El reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado”, en el cual puede ser consultado en la página Web de la Contaduría General de la Nación www.contaduria.gov.co.

En el referido procedimiento se define: ***“3. ACTUALIZACION DE UNA OBLIGACION (PASIVO) EN MONEDA EXTRANJERA.***

El incremento de la tasa representativa del mercado produce un aumento de la obligación y con ello, un gasto financiero. Si, por ejemplo, se está actualizando una obligación por adquisición de bienes y servicios, y el valor de la divisa se incrementa, se debita la subcuenta 580313-Adquisición de bienes y servicios del Exterior, de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, previa disminución del ingreso por diferencia en cambio si existiere y se acredita la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR. Si por el contrario, el comportamiento de la tasa representativa del mercado hubiese sido en sentido contrario, se genera una disminución en la obligación y en el registro se debita la subcuenta 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR y se acredita la subcuenta 480613-Adquisición de bienes y servicios del exterior, de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, previa disminución del gasto por diferencia en cambio si existiere.”

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos describe la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, en los siguientes términos: *“Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad contable pública, originados en la reexpresión de bienes, derechos u obligaciones, pactados o denominados en moneda extranjera.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación pactados o denominados en moneda extranjera."

Definen las dinámicas de esta cuenta que se acredita con "1- El valor causado por diferencia en cambio, previa disminución del gasto por el mismo concepto, si existiere."

De igual manera describe la cuenta 5803- AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, como "El valor de los gastos originados en la reexpresión de los bienes, derechos u obligaciones pactados o denominados en moneda extranjera.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación pactados o denominados en moneda extranjera."

Ahora, revisada la estructura del Catálogo General de cuentas, contiene las subcuentas 480639-Operaciones de crédito público externas de corto plazo y, 480640- Operaciones de crédito público externas de largo plazo, de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO; y las subcuentas 580339-Operaciones de crédito público externas de corto plazo y 580340- Operaciones de crédito público externas de largo plazo, de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO.

En estas subcuentas la entidad que tiene a su cargo el registro de la deuda pública puede registrar el ingreso o el gasto, según se trate, por la diferencia en cambio de la deuda.

De otra parte el Decreto 4646 del 27 de octubre de 2006, en el cual se establecen las funciones para el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, define que corresponde a este Ministerio a través de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional - DGCPTN "23. Fijar las políticas de financiamiento externo e interno de la Nación, de las entidades territoriales y de las entidades descentralizadas, registrar y controlar su ejecución y servicio, y administrar la deuda pública de la Nación."

Así las cosas y en relación con esta función de la DGCPTN, me permito transcribir apartes del oficio firmado por el Doctor Luís Alfonso Díaz Amorocho, Coordinador del Grupo de Contabilidad de la DGCPTN, en respuesta al requerimiento 000008722 de agosto 24 de 2007 formulado por la Doctora María Oliva Lizarazo Beltrán, Directora del Programa Oportunidades Rurales del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, sobre el registro contable de los contratos de préstamos celebrados entre la Nación y el FIDA. "Tanto la deuda como los saldos bancarios son actualizados con el valor de la TRM a la fecha de corte.

Le informamos que el saldo de la cuenta, (..) se ajusta mensualmente a la TRM de la fecha de corte llevándola como un ingreso o un gasto por diferencial cambiario.(..)"

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, es el responsable de realizar el

registro y las actualizaciones correspondientes a empréstitos en moneda extranjera, le corresponde aplicar lo definido en el procedimiento relacionado con "El reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado", del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, utilizando para el efecto las subcuentas que correspondan de las cuentas 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO o 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, según se trate de un ingreso o un gasto.

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

CONCEPTO 101706 DE OCTUBRE 19 DE 2007

TEMA: Pasivo Pensional

**SUBTEMAS: 1. Clasificación del gasto por amortización del cálculo actuarial
2. Aporte municipal para pago de pasivos**

Doctor
GEORGE DAVID HILL BETANCOURT
Gerente (E)
Empresas Varias de Medellín E.S.P.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20079-101706 mediante la cual consulta la clasificación del gasto por amortización del cálculo actuarial, el registro para el reconocimiento de aportes municipales para el pago del pasivo pensional y el procedimiento definitivo para el registro del pasivo pensional.

CONSIDERACIONES

Los numerales 6 y 7 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, señalan los registros contables de afectación a resultados por la amortización del cálculo actuarial de pensiones y de bonos pensionales mediante la utilización de subcuentas en los grupos 51-ADMINISTRACIÓN, cuando se trata de amortización de pensiones actuales, pensiones futuras y cuotas partes de pensiones y de bonos pensionales; 52-OPERACIÓN, cuando se trata de personal activo que participa en actividades operativas de la entidad y, por ende, corresponde a amortización del cálculo actuarial de pensiones futuras, y en la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN cuando se trata de personal activo que participa en actividades productivas de la entidad y, por tanto, corresponde a amortización del cálculo actuarial de pensiones futuras.

Ahora bien, el numeral 10 del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, considera operacionales los gastos de administración y de operación.

Respecto a esta clasificación la Contaduría General de la Nación se pronunció mediante el concepto 20055-19639 que anexo a esta comunicación, indicando que *"tanto el gasto de administración como el de operación son considerados gastos operacionales, porque tienen por objeto coadyuvar al desarrollo de la actividad económica o cometido estatal"*.

Respecto al Registro del aporte municipal para pensiones, la Cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, descrita en el Manual de Procedimientos, *"Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales"*. De tal manera que si el Municipio de Medellín efectúa una transferencia a la entidad con la finalidad de que con dichos recursos ésta financie su pasivo pensional deberá utilizar la subcuenta 442801-Para pago de pensiones y/o cesantías.

CONCLUSIÓN

Los gastos administrativos y operativos en que incurre la entidad como consecuencia de la amortización del cálculo actuarial del pasivo pensional son gastos operacionales como se establece en el Manual de Procedimientos adoptado mediante Resolución 356 de 2007, a la cual puede acceder a través de nuestra página web: www.contaduria.gov.co

Respecto al registro de la transferencia municipal para el financiamiento del pasivo pensional, la entidad debe utilizar la Subcuenta 442801- Para pago de pensiones y/o cesantías, de la Cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

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 99522 DE OCTUBRE 26 DE 2007

TEMA: Deudores

SUBTEMA: Provisión para deudores

Doctor
CESAR DÍAZ GUERRERO
Subdirector Administrativo y Financiero
Comisión Nacional de Televisión
Edificio Fernando Gómez Agudelo
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20078-99522, en la cual solicita concepto relacionado con lo establecido en el párrafo 156 del Plan General de Contabilidad Pública, respecto a la constitución de provisiones, debido a que la entidad tiene registrados en su contabilidad ingresos no tributarios sin provisionar.

CONSIDERACIONES

El numeral 1.2 Entorno Económico, del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, indica que *"Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de*

lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa. (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, la Comisión Nacional de Televisión forma parte de las entidades del Gobierno General, toda vez que no actúa en condiciones de mercado, y sus recursos provienen del presupuesto público.

Por su parte, el párrafo 156 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública en lo relacionado con los deudores establece que *"El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio".* (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 296 del PGPCP en lo relacionado con los servicios individualizables indica que *"Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios".*

Así las cosas, los deudores de las entidades del gobierno general que no correspondan a la prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión.

CONCLUSIÓN

Considerando que la entidad pertenece al Gobierno General, solo deben ser objeto de provisión los deudores asociados a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Por tanto, si el concepto no se enmarca en este aspecto no debe ser objeto de provisión, y en este caso cuando se extinga el derecho por una causa diferente al pago afectar directamente el patrimonio.

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 101704 DE OCTUBRE 26 DE 2007

TEMA: Fondos de Salud

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora
NELFY FUENTES MANJARRES
Directora Administrativa y Financiera
Alcaldía Mayor
Cartagena de Indias, Bolívar

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20079-101704, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

Considerando que actualmente la alcaldía no hace transferencia de los recursos propios al fondo local de salud, y este último debe hacer los registros contables para reflejar el gasto e ingreso de los servicios de urgencias, ¿qué registros deben realizarse para que la alcaldía refleje solamente el pago, y el fondo de salud el gasto y el ingreso?.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos a los numerales 1, 11, 12 y 13 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante Resolución 356 de 2007, el cual establece que *"de conformidad con las disposiciones legales, para la administración y manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones y de todos los demás recursos destinados al sector salud, las entidades territoriales deben organizar un fondo departamental, distrital o municipal de salud, conservando un manejo contable que permita identificar con precisión el origen y destinación de los recursos de cada fuente, el fondo de salud debe aplicar el siguiente procedimiento para el registro contable de estos recursos, con independencia de que pertenezca al sector central o descentralizado".:*

1. FUENTES DE FINANCIACIÓN DEL SECTOR SALUD

El registro contable de las fuentes de financiación del sector salud considera si los recursos tienen destinación específica para salud, y se recaudan directamente en las cuentas del fondo de salud, o si se recaudan en las cuentas de la gobernación de la respectiva entidad territorial.

Los recursos que tienen destinación específica para salud y se recaudan directamente en las cuentas del fondo de salud son: la participación para salud, las transferencias del Ministerio de la Protección Social-FOSYGA, otras transferencias del Ministerio de la Protección Social para programas especiales en salud, el impuesto a ganadores y loterías foráneas, la renta del monopolio de los juegos de suerte y azar, los recursos provenientes de la Empresa Territorial para la Salud-ETESA, el IVA cedido, incorporado en la participación porcentual o en el impuesto al consumo de licores, y el IVA cedido incorporado en el impuesto al consumo de cerveza.

Los recursos que se recaudan en las cuentas de las gobernaciones son: la participación porcentual o el impuesto al consumo de licores, las estampillas, los excedentes de las licoreras, los derechos de explotación y otras contraprestaciones económicas originadas en el monopolio de licores y el impuesto de registro.

“11. APLICACIÓN DE LOS RECURSOS EN GASTO PÚBLICO SOCIAL

Representa las erogaciones con cargo al fondo de salud para garantizar la atención en salud de la población vinculada o afiliada al régimen subsidiado del sistema general de seguridad social en salud, para las actividades de promoción de la salud y prevención de la enfermedad y para el fortalecimiento institucional de la prestación de servicios de salud, de acuerdo con las normas vigentes.

12. RÉGIMEN SUBSIDIADO

Representa los recursos destinados para garantizar la afiliación de las personas al régimen subsidiado del Sistema General de Seguridad Social en Salud, mediante la suscripción de contratos con las Empresas Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado. Para el efecto, se debita la subcuenta 550210-Régimen subsidiado, de la cuenta 5502-SALUD y se acredita la subcuenta 248002-Régimen subsidiado, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD.

13. SUBSIDIO A LA OFERTA

Representa los gastos destinados a la prestación de los servicios de salud a la población pobre y vulnerable que no se encuentra afiliada al régimen subsidiado ni al régimen contributivo, así como los servicios excluidos en el Plan Obligatorio de Salud del Régimen Subsidiado-POSS y los de la población del régimen contributivo durante los periodos de carencia. El recurso utilizado en la contratación de servicios de salud con una IPS, se registra debitando la subcuenta 550208-Subsidio a la oferta, de la cuenta 5502-SALUD y

acreditando la subcuenta 248001- Subsidio a la oferta, de la cuenta 2480- ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD”.

Por tanto, el Fondo Local reconocerá los recursos de acuerdo con el origen del derecho y la naturaleza del ingreso, afectando las subcuentas respectivas del Catálogo General de Cuentas, de acuerdo con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud.

CONCLUSIÓN

El Fondo Local de Salud, independiente de que pertenezca al sector central o descentralizado, deberá aplicar las disposiciones desarrolladas en el procedimiento de los fondos de salud, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante Resolución 356 de 2007, para efectuar el reconocimiento y revelación de los hechos y operaciones, que permita identificar con precisión el origen y destinación de los recursos de cada fuente.

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 97739 DE OCTUBRE 29 DE 2007

TEMA: Patrimonio

SUBTEMA: Traslado de bienes y derechos

Doctoras
MARIA DE LOURDES BENAVIDES BEQUIS
Secretaria General
CECILIA RICO TORRES

Subdirectora de recaudación
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20077-97739, en la cual informa que la DIAN como resultado de la aplicación del nuevo Régimen de Contabilidad Pública, incorpora las mercancías aprehendidas, decomisadas y abandonadas que se registraban en la cuenta 481024-BIENES DECLARADOS A FAVOR DE LA NACIÓN en la subcuenta 312525-BIENES de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, la cual fue eliminada del Catálogo General de Cuentas. Para efectos del traslado de estas mercancías a otras entidades públicas, se debita la subcuenta 312525-BIENES y para realizar el traslado a la DIAN función pagadora de la cuenta por cobrar a los administradores de las bodegas por la pérdida de las mercancías, debita la subcuenta 312526-DERECHOS. No obstante, una vez realizado el proceso de validación en el CHIP se genera el error de que la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, no puede tener saldo contrario a su naturaleza.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO en el siguiente sentido: *"Representa el valor de las reservas de recursos naturales no renovables, por nuevos descubrimientos, incorporadas durante el período contable; de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio público incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.*

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

SE DEBITA CON:

(...) 3- La reclasificación de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial, fueron incorporados durante el período contable. (...)

SE ACREDITA CON:

(...) 3- El valor de los bienes y derechos recibidos durante el período contable."
(Subrayado fuera de texto)

Así mismo, describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL en el siguiente sentido: *"Representa el valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable*

pública, además de la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, tales como los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables

SE DEBITA CON:

*(...) 5- El valor de los bienes y derechos trasladados a otras entidades contables públicas.
(...)*

SE ACREDITA CON:

3- El valor de los bienes y derechos reclasificados de la cuenta patrimonio público incorporado, al inicio del período contable". (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, la DIAN debe incorporar las mercancías aprehendidas, decomisadas y abandonadas a favor de la Nación, afectando la subcuenta 151098-BIENES DECLARADOS A FAVOR DE LA NACIÓN de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y como contrapartida la subcuenta 312525-BIENES de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Una vez finalizado el período contable, los bienes incorporados en la subcuenta 312525-BIENES se deben reclasificar a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Ahora bien, en el momento en que se determine que estos bienes deben ser trasladados por la DIAN a otras entidades públicas, no es procedente que se disminuya el valor de la subcuenta 312525-BIENES, pues de conformidad con las Descripciones y Dinámicas del Catálogo General de Cuentas, esta cuenta se emplea para efectos de incorporación. Por tanto, para el traslado de estos bienes se afecta la cuenta 3105 o 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda al grupo patrimonial que aplique para la entidad.

En lo relacionado con la cuenta por cobrar a los administradores de las bodegas, por la pérdida de las mercancías almacenadas en estas bodegas, en el momento en que la DIAN función recaudadora traslade este derecho a la DIAN función pagadora, debita la subcuenta 310501-NACIÓN de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y disminuye la respectiva cuenta y subcuenta del grupo 14-DEUDORES.

CONCLUSIÓN

El traslado de bienes y derechos de una entidad pública a otra entidad pública que hasta 31 de diciembre de 2006 se realizaba mediante las subcuentas 572501-BIENES TRANSFERIDOS y 572502-DERECHOS TRANSFERIDOS, se debe realizar afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, para el caso de entidades del gobierno general que forman parte del nivel central, de conformidad con las Descripciones y Dinámicas del Catálogo General de Cuentas contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, vigente a partir del 1° de enero de 2007.

Por tanto, para el caso de las mercancías aprehendidas, decomisadas y abandonadas que son incorporadas en la contabilidad de la DIAN función recaudadora, en el momento de su traslado a otra entidad pública se debe afectar la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Respecto a la cuenta por cobrar a los administradores de las bodegas, por la pérdida de las mercancías almacenadas en estas bodegas, en el momento en que la DIAN función recaudadora traslade este derecho a la DIAN función pagadora, debita la subcuenta 310501-NACIÓN de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y disminuye la respectiva cuenta y subcuenta del grupo 14-DEUDORES.

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 101843 DE OCTUBRE 29 DE 2007

TEMA: Información financiera, económica, social y ambiental

SUBTEMA: Presentación consolidada

Doctor
DIEGO PALACIO BETANCOURT
Ministro de la Protección Social
Ciudad

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20079-101843 en la cual consulta si el Fondo Nacional de Estupefacientes y la Promotora de Vacaciones y Recreación Social-PROSOCIAL, deben consolidar la información financiera, económica, social y ambiental con la del Ministerio de la Protección Social o enviar dicha información

en forma independiente a la Contaduría General de la Nación. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

En relación con la información del Fondo Nacional de Estupefacientes, y ratificando lo definido por este Despacho en el expediente 2007-70714, me permito retomar apartes de la respuesta a la consulta resuelta con este expediente en el cual se concluyó en relación con este fondo que(..) Dada su autonomía administrativa, no existe control administrativo, condición requerida para ser catalogada como entidad controlada del Ministerio de la Protección Social, en el contexto de la Resolución 139 de 1999.

De otra parte, constituye una unidad ejecutora del Presupuesto del Ministerio de la Protección Social, procesa su información presupuestal y contable a través del SIIF y ejerce funciones y actividades especiales que la diferencian de las funciones de política del Ministerio al cual está adscrita.

Por lo anterior, la Contaduría General de la Nación estableció la necesidad de reporte de información contable en forma independiente de esta unidad administrativa especial, asignándole código institucional.

En lo que respecta a PROSOCIAL, considero pertinente retomar apartes del Decreto 2151 de 2003, por el cual se traspasan al Ministerio de la Protección Social los bienes, derechos y obligaciones de esta entidad, así:

El inciso tercero de los considerandos del referido Decreto establece que "*Mediante Decreto 3219 del 27 de diciembre de 2002, se concedió como último plazo para adelantar el proceso liquidatorio de Prosocial el 31 de julio de 2003, por lo cual se configuró la terminación de proceso por vencimiento del plazo;*"

El inciso cuarto define que "*La Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, Empresa Industrial y Comercial del Estado (..) se encontraba vinculada al Ministerio de la Protección Social y que, de conformidad con el artículo 35 del Decreto-Ley 254 de 2000, corresponde al citado Ministerio sustituir a prosocial, como titular de sus bienes, derechos y obligaciones.*" (Subrayado fuera de texto).

Y decretó "*ARTICULO 10. Corresponde al Ministerio de la Protección Social, adelantar todas las acciones, procedimientos, trámites, reclamaciones y demás actividades necesarias para concluir el proceso iniciado mediante el Decreto 01 de 2001 de la entidad suprimida Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial.* (..)

ARTICULO 20. Los bienes. Derechos, obligaciones y archivos de la entidad suprimida Promotora de Vacaciones y Recreación Social, Prosocial, se traspasan a la Nación – Ministerio de la Protección Social, conservando su destinación." (Subrayado fuera de texto).

Ahora consultado en el Diccionario de la Real Academia Española el significado de la palabra suprimir, la define como *"Hacer cesar, hacer desaparecer"*

De lo anterior se colige que las normas autorizaron la supresión de Prosocial haciéndola desaparecer para que sus funciones fueran asumidas por el Ministerio, y en consecuencia en la información financiera, económica, social y ambiental del Ministerio se subsumieron los bienes, derechos y obligaciones de Prosocial, con independencia de que haya definido al interior de este una estructura administrativa para el manejo de la información relacionada con las actividades que desarrolla Prosocial.

Así las cosas, no es factible que Prosocial envíe de manera independiente a la Contaduría General de la Nación, información financiera, económica, social y ambiental.

Ahora, revisada la base de datos de la CGN se encuentra a Prosocial en Liquidación en estado activo, teniendo en cuenta que no se dio cumplimiento a lo definido en el Decreto 2151 de 2003, en cuanto al reporte del acta de traslado de los bienes, derechos y obligaciones al Ministerio de la Protección Social para que continuara adelantando la liquidación de Prosocial.

CONCLUSIÓN:

Teniendo en cuenta que el Fondo Nacional de Estupefacientes es una Unidad Administrativa Especial con autonomía administrativa y financiera y que por lo tanto no existe control administrativo por parte del Ministerio de la Protección Social; así mismo que en el Sistema Integrado de Información Financiera constituye una unidad ejecutora del presupuesto del Ministerio de la Protección Social, debe continuar enviando la información contable de manera independiente a la Contaduría General de la Nación, corroborando así lo definido en el expediente 20067-70714 dirigido a la doctora María Eugenia Ballesteros Prieto, directora del Fondo Nacional de Estupefacientes.

De otra parte en relación con la Promotora de Vacaciones y recreación Social – PROSOCIAL, atendiendo lo definido en el decreto 2121 de 2003, no es factible continuar con el reporte de información de manera separada de la del Ministerio, como quiera que a este último le fueron trasladados los bienes, derechos y obligaciones para finalizar el proceso de liquidación iniciado con el Decreto 01 de 2001.

Ahora, teniendo en cuenta que no se dio cumplimiento a lo definido en el Decreto 2151 de 2003, en cuanto al reporte del acta de traslado de los bienes, derechos y obligaciones al Ministerio de la Protección Social para que continuara adelantando la liquidación de Prosocial, este Despacho de manera respetuosa autorizar a quien corresponda la remisión de este documento para dar de baja a prosocial de la base de datos de entidades activas que entran en el proceso de consolidación del balance de la Nación.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *"Las decisiones que en materia contable adopte la*

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

CONCEPTO 97629 DE OCTUBRE 30 DE 2007

TEMA: Avances y anticipos entregados

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora
MARGARITA VELANDIA SAAVEDRA
Jefe de Sección de Contabilidad
Senado de la República
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20077-97629, en la cual consulta el tratamiento contable de los pagos parciales que realiza la entidad de un contrato cuyo objeto es el suministro, instalación y puesta en marcha de un sistema de seguridad integral para el Congreso de la República, el cual se compone de equipos de computo, detectores de movimiento, alarmas contra incendios, software, entre otros bienes.

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del Contrato No. 423 del 27 de diciembre de 2006, celebrado entre el contratista UNION TEMPORAL SIS, SIEMENS S.A., INTERAMERICANA DE SISTEMAS Y SEGURIDAD, INTERSEG S.A. Y SECURITY SYSTEMS LTDA., indica que *"El contratista se obliga para con LA CONTRANTE al suministro, instalación, puesta en marcha y mantenimiento de un Sistema de Seguridad para el Congreso de la República"*.

La cláusula segunda, respecto al valor y forma de pago señala que *"Los contratantes pagarán al contratista el valor del contrato, (...) así:*

UN ANTICIPO equivalente al CUARENTA POR CIENTO (40%) del valor del contrato cuyo manejo se hará en los términos establecidos en el Decreto 2170 de 2002.

El sesenta por ciento (60%) restante se pagará así: 30% contra entrega de equipos para lo cual se debe presentar acto de recibo suscrita por el Supervisor del contrato, (...) el 20% restante se pagará contra adelantos de la obra de acuerdo al cronograma de actividades, realizando la correspondiente amortización del anticipo en cada uno de los pagos anteriores y el 10% restante se pagará una vez probado y recibido a satisfacción el sistema integral.

Para efectos de los pagos mensuales. EL CONTRATISTA deberá presentar junto con la factura el acta de entrega que contenga los trabajos, las obras, equipos entregados o servicios realizados, especificando la cantidad ejecutada por el valor unitario, (...)"

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS en el siguiente sentido: *"Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. (...)"*

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los dineros entregados como avances y anticipos.

SE ACREDITA CON:

1-El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances".

A su vez, describe la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE en el siguiente sentido: *"Representa el valor de los costos y demás erogaciones incurridos en la adquisición y montaje de maquinaria, planta y equipo y otros bienes, hasta tenerlos en condiciones de utilización".*

Así las cosas, el 40% del valor del contrato entregado como anticipo por parte del Senado de la República para la ejecución del mismo, se registra en la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS y como contrapartida la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que se legalice el anticipo mediante la entrega de los bienes, teniendo en cuenta que no se encuentran en condiciones de utilización, se reconocen como maquinaria, planta y equipo en montaje, debitando las subcuentas 162005-EQUIPOS DE COMPUTACIÓN Y COMUNICACIÓN, para el registro de las antenas, impresoras, y equipos de computo y 162090-OTRAS MAQUINARIAS, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE, para el registro de los detectores de movimiento, detectores de humo, entre otros, y como

contrapartida se disminuye el saldo de la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS.

Para el caso del 60% restante, el 50% se cancela en la medida en que el contratista presente la factura junto con las actas de entrega de las obras y de los equipos que se encuentran pendientes, para lo cual contablemente debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE y como contrapartida la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el momento de cancelar el 10% restante, una vez probado y recibido a satisfacción el sistema de seguridad, se incrementa el valor registrado en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1920-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE y como contrapartida la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Así mismo, como los bienes se encuentran en condiciones de utilización se debe proceder a reclasificar el valor de los bienes registrados en la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE a las subcuentas y cuentas correspondientes que identifiquen la naturaleza del activo.

Por tanto, para el caso de los equipos de cómputo, se deben reconocer en la subcuenta 167002-EQUIPO DE COMPUTACIÓN, las antenas en la subcuenta 167004-SATÉLITES Y ANTENAS, los parlantes y micrófonos en la subcuenta 167001-EQUIPO DE COMUNICACIÓN. Los bienes tales como detectores de incendios, detectores de humo, lectores de huella, entre otros, se pueden registrar en la subcuenta 165520-EQUIPOS DE CENTROS DE CONTROL, y para efectos de control identificarlos a nivel de auxiliares.

La adquisición de licencias para la utilización de software, se registran en la cuenta 197007-LICENCIAS, siempre que genere beneficios económicos o potencial de servicios para la entidad.

CONCLUSIÓN

El anticipo entregado por el Senado de la República que corresponde al 40% del valor del contrato cuyo objeto es la instalación de un sistema de seguridad, se registra en la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS y como contrapartida la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que se legalice el anticipo mediante la entrega de los bienes, teniendo en cuenta que no se encuentran en condiciones de utilización, se reconocen como maquinaria, planta y equipo en montaje, debitando las subcuentas 162005-EQUIPOS DE COMPUTACIÓN Y COMUNICACIÓN, para el registro de las antenas, impresoras, y equipos de computo y 162090-OTRAS MAQUINARIAS, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE, para el registro de los detectores de movimiento, detectores de humo, entre otros, y como contrapartida se disminuye el saldo de la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS.

Para el caso del 60% restante, el 50% se cancela en la medida en que el contratista presente la factura junto con las actas de entrega de las obras y de los equipos que se encuentran pendientes, para lo cual contablemente debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE y como contrapartida la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el momento de cancelar el 10% restante, una vez probado y recibido a satisfacción el sistema de seguridad, se incrementa el valor registrado en las subcuentas correspondientes de la cuenta 1920-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE y como contrapartida la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Así mismo, como los bienes se encuentran en condiciones de utilización se debe proceder a reclasificar el valor de los bienes registrados en la cuenta 1620-MAQUINARIA, PLANTA Y EQUIPO EN MONTAJE a las subcuentas y cuentas correspondientes que identifiquen la naturaleza del activo.

Por tanto, para el caso de los equipos de cómputo, se deben reconocer en la subcuenta 167002-EQUIPO DE COMPUTACIÓN, las antenas en la subcuenta 167004-SATÉLITES Y ANTENAS, los parlantes y micrófonos en la subcuenta 167001-EQUIPO DE COMUNICACIÓN. Los bienes tales como detectores de incendios, detectores de humo, lectores de huella, entre otros, se pueden registrar en la subcuenta 165520-EQUIPOS DE CENTROS DE CONTROL, y para efectos de control identificarlos a nivel de auxiliares.

La adquisición de licencias para la utilización de software, se registran en la cuenta 197007-LICENCIAS, siempre que generen beneficios económicos o potencial de servicios para la entidad.

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 103192 DE NOVIEMBRE 7 DE 2007

TEMA: Faltante en caja por hurto

SUBTEMAS: 1.1 Procedimiento presupuestal y contable para su reconocimiento
1.2 Castigo faltante en caja

Doctor
CIRO MIGUEL BEJARANO BONILLA
Alcalde
Alcaldía Municipal
Garagoa - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado con el expediente 200710-103192 el cual fue remitido por la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en el cual consulta sobre el procedimiento que debe adelantar el municipio en materia presupuestal y contable por unos dineros hurtados de la Tesorería en el año 2004, así como la manera de revelar ese valor faltante en los balances y estados contables; si es posible que el municipio castigue dicho faltante en caja, y en caso afirmativo que trámite debe iniciarse. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su solicitud teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES

1. Procedimiento presupuestal y contable para su reconocimiento.

Atendiendo las competencias del Contador General de la Nación, mediante la Resolución 355 de 2007 expidió el Plan General de Contabilidad Pública-PGC del Régimen de Contabilidad Pública, el cual en los párrafos 313 y 314 en referencia a las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, establecen:

"Noción. Las cuentas de presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución, y facilitando su seguimiento, evaluación y control. (Subrayado fuera de texto)

Las normas técnicas de las cuentas de presupuesto y tesorería definen criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos originados en el proceso presupuestal de la entidad contable pública, con el objeto de apoyar los procesos de seguimiento, control y evaluación de la gestión y la toma de decisiones".

En los anteriores párrafos se define el objeto de estas cuentas, cuyo propósito se centra en revelar la información de la ejecución presupuestal, y en ningún caso se están expidiendo normas en materia presupuestal, por cuanto estas normas están contenidas en el Estatuto Orgánico del Presupuesto, las diferentes normas expedidas por el Congreso al respecto, y en los Estatutos de cada una de las entidades territoriales.

El párrafo 87 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con los objetivos de la información contable pública señala que el *“objetivo de Gestión Pública implica que la información contable sirve principalmente a la entidad contable pública que la produce, y de forma agregada y consolidada para la gestión de los sectores o subsectores a los que pertenece. (...)”*. Pero además la contabilidad pública produce la información necesaria para determinar el patrimonio público.

El párrafo 117 define el principio de contabilidad pública del Devengo o Causación en los siguientes términos: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”*. (Subrayado fuera de texto)

También, el párrafo 121 señala que el principio de Período Contable *“Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre”*.

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, como *“el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos*.

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

Establece la dinámica de la cuenta que se debita con:

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

Y se acredita con:

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

De otra parte, El artículo 3 de la Ley 610 de 2000 establece que se entiende por gestión fiscal *“el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales”*. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 1.083 del Código de Comercio establece que *“Tiene interés asegurable toda persona cuyo patrimonio pueda resultar afectado, directa o indirectamente por la realización de un riesgo”*.

Lo anterior, para resaltar que independientemente de los registros contables que debe llevarse a cabo para reconocer y revelar la pérdida de fondos, no exonera al ordenador del gasto de posibles investigaciones de índole disciplinaria y fiscal por parte de los órganos competentes a efectos de establecer si hubo o no responsabilidad en la gestión fiscal al no adoptar las medidas necesarias para salvaguardar el patrimonio del Estado.

Ahora, el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Responsabilidades Fiscales adoptado mediante la Resolución 356 del 5 de septiembre de 2007, que puede consultar en la página web de la Contaduría General de la Nación, establece en el numeral 1, que *“En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, adicional a las gestiones administrativas relacionadas con la reclamación ante la compañía aseguradora y la puesta en conocimiento de los organismos o instancias competentes, y con independencia de si se inicia o no un proceso de responsabilidad fiscal, contablemente procederá a retirar de los saldos contables, el valor de los faltantes o pérdida de fondos, bienes o derechos, con un débito a la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y un crédito a la subcuenta respectiva de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, del grupo 11-EFECTIVO, o del grupo que identifique la cuenta en donde estaba reconocido el derecho.*

De manera simultánea, la entidad contable pública reconoce la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-En proceso internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA”.

Teniendo en cuenta que los hechos económicos no fueron objeto de reconocimiento en el período contable en que sucedieron, debe proceder a su registro y correspondiente ajuste a los estados contables, efectuando un débito a la subcuenta 581593-OTROS GASTOS de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la cuenta 1105-CAJA del grupo 11-EFECTIVO donde estaba reconocido el derecho.

2. Castigo faltante en caja.

De acuerdo con el Procedimiento Contable señalado en el numeral anterior, la pérdida de fondos se reconoce como un gasto extraordinario, y de manera simultánea debe revelar la contingencia en cuentas Deudoras de Control, efectuando un registro débito en la subcuenta 836101-EN PROCESO INTERNAS, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-RESPONSABILIDADES, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones revisadas se concluye:

1. En el entendido de que los hechos económicos no fueron objeto de reconocimiento en el período contable en que sucedieron, debe proceder a su registro y correspondiente ajuste a los estados contables, efectuando un débito a la subcuenta 581593-OTROS GASTOS de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito en la cuenta 1105-CAJA del grupo 11-EFECTIVO donde estaba reconocido el derecho.
2. La pérdida de fondos se reconoce como un gasto extraordinario, y de manera simultánea debe revelar la contingencia en cuentas Deudoras de Control, efectuando un registro débito en la subcuenta 836101-EN PROCESO INTERNAS, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-RESPONSABILIDADES, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

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

CONCEPTO 100168 DE NOVIEMBRE 8 DE 2007

TEMA: Entidades en liquidación

SUBTEMA: Procesos Jurídicos

Doctor

WILSON MIGUEL GIL DÍAZ

Contador General

Caja Nacional de Previsión Social –CAJANAL S.A. ESP en liquidación

Ciudad

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20079-100168, en la cual solicita que se le informe la posibilidad de registrar en los Estados Financieros las cuentas de Provisión y las Cuentas de Orden al final del proceso en liquidación, teniendo en cuenta que la Circular Externa 053 de 2003 expresa que *“en el proceso liquidatorio se suspenderá el reconocimiento de depreciaciones, amortizaciones, agotamiento, provisiones y valorizaciones. Lo anterior, teniendo en cuenta que el objetivo de la liquidación es la realización de los bienes para el pago de pasivos”*. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El numeral 12 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión, contenidos en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en cuanto a los procesos judiciales y demás reclamaciones expresa: *“La entidad contable pública debe reconocer los procesos judiciales y demás reclamaciones, en cuentas de orden, pasivos estimados o pasivo real, dependiendo de la evolución de los procesos o la evaluación del riesgo, de conformidad con lo establecido en el procedimiento para el registro contable de los procesos judiciales. De igual forma registra los derechos judiciales reconociéndolos en cuentas de orden o como derechos judicialmente reconocidos, según corresponda. Los registros contables se indican en el procedimiento de procesos judiciales y embargos”*.

En este sentido, la entidad puede reconocer en cuentas de orden, pasivo real, o pasivos estimados, de acuerdo con los procesos jurídicos en curso, atendiendo el procedimiento contable establecido en el numeral 12, dado que la Circular Externa 053 de 2003 fue derogada por la Resolución 354 de 2007.

Ahora bien, en lo que se refiera a las depreciaciones, amortizaciones, provisiones y Valorizaciones de activos, el numeral 16 del mismo procedimiento establece que *“Los activos de una entidad que se encuentre en proceso de liquidación no son objeto de reconocimiento de provisiones y valorizaciones. Tampoco son objeto de reconocimiento de depreciaciones y amortizaciones, excepto los bienes que se utilizan en la producción de bienes y servicios, cuando el Estado deba garantizar la continuidad en la producción de éstos o la prestación del servicio; así mismo, son objeto de depreciaciones o amortizaciones los bienes que se destinen para el funcionamiento de la entidad durante el proceso de liquidación, se concesionen o se arrienden”*.

De acuerdo con lo anterior, la suspensión del reconocimiento de la depreciación, amortización, provisiones y valorizaciones significa que el Estado de Resultados no debe afectarse con dichos gastos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo anterior.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la entidad puede reconocer en cuentas de orden, pasivo real, o pasivos estimados, de acuerdo con los procesos jurídicos en curso, atendiendo el procedimiento contable establecido en el numeral 12 Procedimiento para el Reconocimiento y Revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión o escisión.

Ahora bien, la suspensión del reconocimiento de las depreciaciones, amortizaciones, provisiones y valorizaciones significa que el Estado de Resultados no debe afectarse con dichos gastos.

Relacionado con las respuestas 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 103410 DE NOVIEMBRE 15 DE 2007

TEMA: Donaciones

SUBTEMA: Reconocimiento contable

Doctora
CLAUDIA YANETH OÑATA PAEZ
Contadora Pública

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200710-103410, en el cual consulta sobre el tratamiento contable de la donación de 764 potes de leche, el cual debe ser suministrado a los pacientes de forma gratuita sin importar el régimen a que pertenecen. Al respecto este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 158 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública en referencia a las normas técnicas relativas a los inventarios, establece que *“Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal”*. (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, el párrafo 161 señala que *“La prestación de servicios comprende las actividades que tienen por objeto satisfacer necesidades de la comunidad, en las cuales se deben considerar como inventarios los materiales que son consumidos directamente en la prestación de los mismos”*.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS como *“el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”*.

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con *“El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable”*.

Y se acredita con:

1- "El valor causado por los diferentes conceptos"

También, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe el grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, como *"las cuentas representativas de los costos incurridos por las entidades contables públicas que prestan servicios de salud, en las diferentes unidades funcionales, las cuales tienen asociados centros de costos definidos a nivel de cuenta"*.

Asimismo, define la Unidad de hospitalización como un *"Conjunto de procesos destinados a recibir, en condición de internos, los usuarios que necesiten atención clínica permanente, en interrelación con otras unidades clínicas, logísticas y administrativas"*.

De lo anterior, se infiere que las donaciones recibidas que no constituyen formación bruta de capital se registran como otros ingresos ordinarios. Teniendo en cuenta que los bienes son entregados para la prestación de un servicio y que serán consumidos directamente en la prestación de los mismos, se reconocen como inventarios.

En ese orden de ideas, las donaciones de leche se reconocen por el valor convenido efectuando un registro débito a la subcuenta 151806-VIVERES Y RANCHO de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y como contrapartida registra un crédito en la subcuenta 480819-DONACIONES, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

En la medida que suministra la leche a los internos, se calcula la alícuota correspondiente y se registra como parte del costo en la prestación de los servicios, en el entendido que además, se está equilibrando el valor de la donación que se registró en el ingreso, debiendo reconocer en la subcuenta generales de las respectivas cuentas que identifican el tipo de hospitalización por área del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que las donaciones de leche se reconocen por el valor convenido efectuando un registro débito a la subcuenta 151806-VIVERES Y RANCHO de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y como contrapartida registra un crédito en la subcuenta 480819-DONACIONES, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

En la medida que suministra la leche a los internos, se calcula la alícuota correspondiente y se registra como parte del costo en la prestación de los servicios, en el entendido que además, se está equilibrando el valor de la donación que se registró en el ingreso, debiendo reconocer en la subcuenta generales de las respectivas cuentas que identifican el tipo de hospitalización por área del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *"Las decisiones que en materia contable adopte la*

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

CONCEPTO 99915 DE NOVIEMBRE 16 DE 2007

TEMA: Pasivo Pensional - Empleadoras

SUBTEMA: Asunción pasivo pensional entidades liquidadas

Doctora
SANDRA MARTÍNEZ CASTILLO
Contratista – Contador Público
Ministerio de Comunicaciones
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20078-99915 mediante la cual consulta si el Ministerio de Comunicaciones debe reconocer en su información contable el pasivo pensional de la extinta Audiovisuales, teniendo en cuenta que "*al momento de su liquidación transfirió al Ministerio de Comunicaciones los bienes, derechos y obligaciones existentes y reconocidas*" y que según notas a los estados financieros mencionan que el cálculo actuarial a la fecha de cierre, que aún no ha sido aprobado, "*le fueron entregados al FONCAP. Entidad administradora de pensiones del Sector de comunicaciones, basados en el Decreto 3351 de 2004*".

Adicionalmente, consulta si es correcto el reconocimiento de Cuotas partes por cobrar de la extinta Inravisión, teniendo en cuenta que el pasivo pensional, según el decreto y acta de liquidación, es responsabilidad de la Comisión Nacional de Televisión, o si Caprecom debe reflejarlo en sus estados financieros.

Mediante correo electrónico informa que el cálculo actuarial de Inravisión fue aprobado por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público antes de la liquidación de la entidad.

CONSIDERACIONES

El párrafo del artículo 17 del Decreto 3351 de 2004, *"por el cual se suprime la Compañía de Informaciones Audiovisuales-Audiovisuales, y se ordena su disolución y liquidación"*, establece la obligatoriedad de aprobación del cálculo actuarial del pasivo pensional para que la Caja de Previsión Social de Comunicaciones-Caprecom, realice el pago de las mesadas pensionales con cargo al Fondo Común de Naturaleza Pública-Foncap. Hasta que sea aprobado dicho cálculo *"la entidad en liquidación deberá cumplir las obligaciones pensionales que le correspondan con cargo a sus recursos"*.

Menciona en su comunicación que la extinta Audiovisuales, *"al momento de su liquidación transfirió al Ministerio de Comunicaciones los bienes, derechos y obligaciones existentes y reconocidas"* y que *"El Ministerio de Comunicaciones ha venido realizando el pago de las mesadas pensionales (sic) desde el mes de octubre del año 2005 de los pensionados y seguirá realizando hasta la aprobación del cálculo actuarial con lo cual la obligación será directamente del Ministerio de Hacienda y Crédito Público"*.

Lo anterior, por cuanto el Foncap, creado mediante el artículo 4º de la Ley 314 de 1996, recibe, entre otros recursos, las cotizaciones y las reservas que trasladan las entidades empleadoras. De otra parte, conforme al artículo 4º de la Ley 419 de 1997, el Foncap no asume el pasivo pensional sino hasta el momento en que le trasladen todas las reservas. De tal forma que, cuando éstas no han sido trasladadas, cancela las mesadas pensionales con las cotizaciones que recibe y el faltante lo deben girar las empleadoras.

En ese orden de ideas, el Ministerio de Comunicaciones debe revelar en su información contable el cálculo actuarial del pasivo pensional de la extinta Audiovisuales, hasta tanto sea aprobado para su traslado al Foncap.

Adicionalmente, el Ministerio debe revelar como Reserva Financiera Actuarial, los bienes y derechos que le fueron entregados en el momento de la liquidación y que tienen como destino la financiación del pasivo pensional conforme como lo establece el artículo 22 del Decreto 3351 de 2004: *"Los activos de la Compañía de Informaciones Audiovisuales, Audiovisuales, que estaban destinados al pago de sus pasivos pensionales, conservarán tal destino, no formarán parte de la masa de la liquidación y deberán ser entregados al Foncap, en la forma y oportunidad que lo determine el Gobierno Nacional. (...)".*

Cuando el cálculo actuarial sea aprobado por las entidades competentes, será trasladado al Foncap para su reconocimiento y revelación en dicho fondo de reservas y aplicará lo establecido en el inciso final del artículo 22 del Decreto 3351 de 2004: *"Subsidiariamente, la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito y Público (sic) transferirá al Foncap, los recursos necesarios para cubrir el pasivo pensional de la Compañía de Informaciones"*

Audiovisuales, Audiovisuales en Liquidación, en los términos de las Leyes 314 de 1996 y 419 de 1997".

Por lo anterior, el Ministerio de Comunicaciones revelará en su información contable el cálculo actuarial del pasivo pensional de la extinta Audiovisuales, aplicando el numeral 3 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007.

Como quiera que una parte de dicho cálculo actuarial ya estaba amortizado y, por tanto, ya existía una reserva financiera que sustentaba dicha amortización, revelará dicha amortización debitando las subcuentas correspondientes a la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y acreditando las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda, o la subcuenta 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db), de la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES.

A partir del momento de reconocimiento y revelación del cálculo actuarial, la entidad aplicará el procedimiento definido para las entidades contables públicas empleadoras hasta que sean trasladados tanto el cálculo actuarial como las reservas financieras al Foncap y sea asumida la obligación de pago por la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Respecto al pasivo pensional del extinto Instituto Nacional de Radio y Televisión-Inravisión en Liquidación, la Contaduría General de la Nación se pronunció mediante el concepto 200512-55885, que anexo, indicando que *"el Pasivo Pensional estará a cargo del Instituto Nacional de Radio y Televisión – Inravisión en liquidación, hasta tanto entregue el cálculo actuarial debidamente aprobado por las Direcciones General del Presupuesto Público Nacional y de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y, adicionalmente, los activos destinados al financiamiento de dichos pasivos pensionales"*.

En dicho concepto también se revisó la posibilidad de que la Comisión Nacional de Televisión sea la entidad que revela dicho cálculo actuarial, dada la obligación impuesta por las Leyes 182 de 1995 y 335 de 1996, llegando a la conclusión de que esta entidad tiene la obligación de trasladar los recursos para el pago pero no del reconocimiento y revelación del cálculo actuarial, el cual quedará a cargo del Foncap luego de que el cálculo actuarial sea aprobado y trasladado con las reservas respectivas.

En ese orden de ideas, el Ministerio de Comunicaciones debe reconocer y revelar el pasivo pensional en su información contable, la reserva respectiva, de conformidad con los bienes y derechos entregados por la extinta Inravisión, y los recursos que traslada la Comisión Nacional de Televisión para el pago de las mesadas pensionales, hasta el momento en que el cálculo actuarial sea aprobado y trasladado al Foncap.

Así las cosas, el registro de las cuotas partes pensionales por cobrar de la extinta Inravisión en la información contable del Ministerio de Comunicaciones, interpreta de manera precisa el procedimiento adoptado y los conceptos emitidos por la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, como dicho cálculo actuarial ya fue aprobado por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Comunicaciones debe trasladarlo al Foncap, junto con las reservas financieras que lo sustenten, para que este Fondo de reservas lo reconozca y revele en su información contable. Mientras esto no suceda deberá continuar reconociéndolo en su información contable.

CONCLUSIÓN

El Ministerio de Comunicaciones debe revelar en su información contable los cálculos actuariales del pasivo pensional de las extintas Audiovisuales e Inravisión, hasta tanto sean aprobados por las autoridades competentes y trasladados al Fondo Común de Naturaleza Pública-Foncap.

A partir de dicho reconocimiento debe aplicar el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007.

Por lo tanto, el registro de las cuotas partes pensionales por cobrar, de la extinta Inravisión, en la información contable del Ministerio de Comunicaciones interpreta de manera correcta el procedimiento adoptado para el registro del Pasivo Pensional. Estas cuotas partes de pensiones hacen parte de la reserva financiera que sustenta dicho cálculo actuarial y deberán ser trasladadas cuando el mismo sea asumido por el Foncap, junto con los demás bienes y derechos que lo sustenten.

A partir de ese momento, el Foncap reconocerá y revelará en su información contable tanto el pasivo pensional como las reservas trasladadas de la extinta Inravisión en Liquidación y los recursos que traslade la Comisión Nacional de Televisión para el pago de dicho pasivo.

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 102152 DE NOVIEMBRE 16 DE 2007

TEMA: Pasivo Pensional - Empleadoras

SUBTEMA: Actualización del cálculo actuarial entidades del orden nacional

Doctor
RAMIRO RUGE
Contador
Ministerio de Protección Social
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20079-102152 mediante la cual consulta si debe actualizar el valor del cálculo actuarial registrado en el Balance del Pasivo de Puertos de Colombia, atendiendo la comunicación del mes de Julio del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que informa una actualización financiera, la cual no tiene en cuenta las novedades de tipo laboral que se han podido presentar y que en alguna forma pueden modificar dicho valor.

CONSIDERACIONES

El numeral 2 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, define el cálculo actuarial como *"El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad contable pública empleadora deberá realizar a sus pensionados actuales, o a quienes hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de pensiones, bonos pensionales y cuotas partes de pensiones y bonos pensionales. (...), teniendo en cuenta que existen incertidumbres probables y remotas en relación con la materialización de la obligación de pago y la exactitud de la cuantía a pagar".* (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que el cálculo actuarial es un pasivo estimado y por tanto, su cuantía no es exacta.

De otra parte, la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, suministra anualmente a la Contaduría General de la Nación el valor del cálculo actuarial estimado, de cada una de las entidades sobre las cuales cuenta con la información pertinente en su base de datos para efectuar los estudios actuariales correspondientes.

Entendemos que la información en que se soporta dicha Dirección es suministrada directamente por cada una de las entidades y, por tanto, goza de confiabilidad.

Ahora bien, si dicha información no ha sido actualizada con las novedades laborales, la entidad deberá realizar las gestiones pertinentes con la Dirección referida para efectos de obtener un dato más cercano a la realidad. No obstante, el cálculo actuarial es un pasivo estimado y, como tal, el dato suministrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público debe ser revelado en la información contable de la entidad.

CONCLUSIÓN

Dado que el cálculo actuarial es un pasivo estimado y que la información para realizar el estudio actuarial es suministrada directamente por la entidad, consideramos procedente el registro del valor suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, sin perjuicio de la realizar las gestiones pertinentes con dicha Dirección para la obtener una cifra más cercana a la realidad.

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 102849 DE NOVIEMBRE 16 DE 2007

TEMA: Litigios y demandas

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
LUZ YANNETT PARADA PULIDO
Directora Administrativa División de Contabilidad
Consejo Superior de la Judicatura
Ciudad

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200710-102849, en la cual solicita que se le indique si las sentencias que están ejecutoriadas en contra de la entidad y de las cuales los beneficiarios no han presentado el título para su pago, se deben registrar como pasivos contingentes.

CONSIDERACIONES

El numeral 2º del Procedimiento contable para el Reconocimiento y Revelación de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones extrajudiciales, y Embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas Bancarias, del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, indica que *"Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente , registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB). (Subrayado fuera de texto)*

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

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real. En este sentido, la entidad verifica el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial" (Subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas, cuando la entidad pública sea notificada de una demanda en su contra con pretensiones económicas, debe reconocer esta pretensión en cuentas de orden de control acreedoras.

Posteriormente, si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina la probabilidad de que se derive una obligación, reconoce el pasivo estimado con la respectiva provisión.

Con la sentencia definitiva condenatoria, la entidad procede a la constitución del pasivo real para lo cual verifica el valor del pasivo estimado con el valor de la sentencia. En caso de que exista diferencia entre el monto del pasivo real y el monto del pasivo estimado producto de subestimaciones o sobrestimaciones debe procederse a la contabilización del ajuste por la diferencia afectando las cuentas de actividad, financiera, económica y social, de conformidad con lo establecido en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones extrajudiciales, y Embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas Bancarias, del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

Por su parte, el artículo 331 del Código de Procedimiento Civil, indica que *“Las providencias quedan ejecutoriadas y son firmes tres días después de notificadas, cuando carecen de recursos o han vencido los términos sin haberse interpuesto los recursos que fueren procedentes, o cuando queda ejecutoriada la providencia que resuelva los interpuestos. No obstante, en caso de que se pida aclaración o complementación de una providencia, su firmeza sólo se producirá una vez ejecutoriada la que la resuelva”*.

Por tanto, para el caso de las sentencias ejecutoriadas, por tratarse de providencias que quedan en firme tres días después de notificadas, una vez el área jurídica de la entidad informe al área contable que se recibió dicha sentencia, debe ser reconocida como un pasivo real, independiente de que los beneficiarios de la sentencia no cumplan con los requisitos formales para que la entidad efectúe el respectivo pago.

CONCLUSIÓN

Para el caso de las sentencias ejecutoriadas, se reconocen como un pasivo real por tratarse de providencias que quedan en firme tres días después de notificadas. Por tanto, una vez el área jurídica de la entidad informe al área contable que se recibió el fallo definitivo, se debita la subcuenta 271005-LITIGIOS, donde se registró el pasivo contingente previamente constituido como resultado de la evaluación del riesgo, y se acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, independiente de que los beneficiarios de la sentencia no cumplan con los requisitos formales para que la entidad efectúe el respectivo pago.

Ahora bien, en caso de que se presenten diferencias entre el pasivo estimado y el pasivo real, producto de subestimaciones o sobrestimaciones debe procederse a la contabilización del ajuste por la diferencia afectando las cuentas de actividad, financiera, económica y social de conformidad con lo establecido en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones extrajudiciales, y Embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas Bancarias, del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

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 103117 DE NOVIEMBRE 16 DE 2007

TEMA: Patrimonio Público Incorporado

SUBTEMA: Traslado de bienes

Doctora
MIRYAN ROSA ACOSTA SUAREZ
Directora Financiera
Superintendencia de Notariado y Registro
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200710-103117, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

La Auditoría realizada por la Contraloría General de la República en el año 2006, al balance de prueba del año 2005 de la Oficina de Registro de Cali, identificó como hallazgo que el contrato de obra pública 46/1997 por \$2.056 millones, cuyo objeto fue la construcción de la tercera etapa de la Oficina de Registro no se encontraba registrado dentro de la cuenta de edificaciones. Al respecto, el nivel central adelantó el seguimiento y análisis de los registros contables, como se describe a continuación:

Durante la etapa de construcción del inmueble, la cuenta utilizada fue la de "Construcciones en curso". La Superintendencia de Notariado y Registro en el nivel central

afectó dicha cuenta durante el año 1998, teniendo en cuenta que la entidad administra de manera centralizada la ejecución de los contratos de obra pública.

A partir del año 2001, con ocasión de la Ley de saneamiento contable, se inicia el proceso de depuración y conciliación de la cuenta principal y subalterna. La entidad trasladó el saldo de construcciones en curso a las construcciones de la Oficinal Regional de Cali. Como resultado de la conciliación, el saldo de la cuenta principal y subalterna fue registrado en la subcuenta 322505-Principal y subalterna, la cual incluyó el valor del contrato 046/1997.

En el año 2006, el nivel central realizó el estudio técnico de saneamiento contable, y determinó cancelar los saldos de la subcuenta 325505-Principal y subalterna a la cuenta 3258-EFECTO DEL SANEAMIENTO CONTABLE, atendiendo la Circular Externa 056 de 2004.

Posteriormente, la entidad reclasificó el saldo de la cuenta 3258 a la subcuenta 320801-Capital fiscal, según lo estipulado en la Circular Externa 064 de 2006.

Con lo anterior, la Superintendencia al aplicar el proceso de consolidación de la información del nivel central y los balances de prueba de las oficinas de registro, está cumpliendo con el principio de reconocimiento y refleja la realidad económico-patrimonial de la entidad.

Es importante resaltar que el valor correspondiente al contrato en mención, ha constituido parte integral del patrimonio reflejado en los estados financieros consolidados de la entidad desde diciembre de 2003, entregados en su oportunidad a la Contaduría General de la Nación.

Por tanto, consulta:

1. ¿La Oficina de registro de Cali debe efectuar registro contable alguno?.
2. ¿Cuál debe ser el procedimiento contable a seguir con el fin de desincorporar del patrimonio de la Superintendencia-Nivel central el valor del contrato 046/1997?.
3. ¿Es adecuado mantener el registro contable en el patrimonio del nivel central?.

CONSIDERACIONES

Según lo establecido telefónicamente con la Dra. María Eugenia Quintero Gómez, Coordinadora del Grupo de Contabilidad y Costos, el valor que representa la edificación construida, mediante contrato 046 de 1997, fue objeto de traslado por parte de la Superintendencia a la Oficina Regional de Cali, a través de la cuenta 1995-PRINCIPAL Y SUBALTERNA⁸, pero dicha Oficina no incorporó la construcción ni las mejoras realizadas.

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

Con los saldos por conciliar, entre ellos el relacionado con la construcción transferida, y en desarrollo del proceso de saneamiento contable, la entidad finalmente reclasificó estos saldos a la subcuenta 320801-Capital fiscal. Por lo tanto, ni la Oficina Regional de Cali ni el nivel central de la Superintendencia tienen registrada la edificación.

Considerando estos aspectos, se establece que la Superintendencia no efectuaría registro contable alguno, dado que ya afectó su patrimonio por el valor de la edificación trasladada, y será la Oficina Regional de Cali la encargada de incorporar la construcción y sus mejoras.

En este sentido, es preciso remitirnos al numeral 9.1.1 Normas técnicas relativas a los activos, la cual establece:

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

A su vez, la norma técnica de propiedades, planta y equipo, contenida en el numeral 9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

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

Por su parte, la descripción y dinámica de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO determina que *“Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes recibidos por las entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.*

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

En estos términos, la Oficina Regional de Cali debe reconocer el activo correspondiente y afectar la subcuenta respectiva de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

CONCLUSIÓN

Considerando que la Superintendencia de Notariado y Registro afectó su patrimonio con la transferencia que realizó a la Oficina Regional de Cali, no deberá realizar ningún registro contable.

La Oficina Regional de Cali deberá incorporar el bien en la respectiva subcuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de acuerdo con la naturaleza del bien, cuya contrapartida corresponderá a la subcuenta respectiva de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Así mismo, deberá revelar en notas a los estados contables la situación presentada con el bien objeto de incorporación.

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 103568 DE NOVIEMBRE 16 DE 2007

TEMA: Principio de Causación

SUBTEMA: Reconocimiento

Doctora
MARÍA CIELO GIRALDO GARCÍA
Directora Contable y Financiera
Secretaría de Hacienda
Alcaldía Municipal de Ibagué
Ibagué - Tolima

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200710-103568, en el cual solicita concepto sobre la forma en que la entidad interpreta el principio de causación para el registro de sus operaciones. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 2.8 de los Principios de contabilidad pública del Plan General de Contabilidad Pública, en referencia al principio de causación o devengo, señala que *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período"*. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.9.1.2.3 de las Normas técnicas relativas a las cuentas por pagar, del mismo texto normativo, expresa que *"Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.*

Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. En el caso de operaciones con proveedores en moneda extranjera, estas deben reconocerse aplicando la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de transacción. Los costos de endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado, de acuerdo con las condiciones pactadas. Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. Cuando no exista prestación a cargo de un tercero, su reconocimiento debe estar condicionado al origen de la obligación en virtud del acto jurídico que la sustenta". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el numeral 2.9.1.2.4 establece que las obligaciones laborales y de seguridad integral *"Comprenden las obligaciones originadas en la relación laboral en virtud de normas legales, convencionales o pactos colectivos, así como las derivadas de la administración del sistema de seguridad social integral.*

Las obligaciones laborales y de seguridad social integral deben reconocerse por el valor de la obligación a pagar. Por lo menos al final del período contable debe registrarse la materialización de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, por concepto de las prestaciones a que tienen derecho los funcionarios". (Subrayado fuera de texto)

Por lo tanto, de conformidad con el principio de causación o devengo, los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del momento en que se produzca la corriente de efectivo.

Así las cosas, las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan la obligación, y las obligaciones laborales y de seguridad social se reconocen por el valor de la obligación a pagar, y tratándose de las prestaciones a que tienen derechos los funcionarios, éstas deben registrarse por lo menos al final del período contable.

De otra parte, en relación con el registro de las reservas presupuestales y las cuentas por pagar, en las cuentas de la Clase 0-CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA, el numeral 2.9.1.6 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto del PGCP, expresa que "*Las cuentas de presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución, y facilitando su seguimiento, evaluación y control.*

Los compromisos de la vigencia anterior tendrán el tratamiento que las normas presupuestales indiquen para cada entidad, ya sea, incorporándolos en el presupuesto de la vigencia en curso, o ejecutándose con independencia de las apropiaciones de gastos aprobadas. Las reservas presupuestales que se constituyen para ejecutarse separadamente del presupuesto de la vigencia, se revelan en las etapas de constitución, obligación y pago. Las obligaciones de la vigencia anterior se constituyen en cuentas por pagar y se revelan en las etapas de constituidas y canceladas". (Subrayado fuera de texto)

En ese sentido, las cuentas de presupuesto son la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, que se han estructurado guardando la clasificación establecida en el Estatuto Orgánico del Presupuesto, y su objeto es revelar información sobre la ejecución presupuestal, por lo tanto, el principio de causación o devengo no se aplica para el reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales en las cuentas de presupuesto y tesorería.

CONCLUSIÓN

De conformidad con el principio de causación o devengo, los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben registrarse en el momento en que sucedan, independientemente del momento en que se produzca la corriente de efectivo.

Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan la obligación, y las obligaciones laborales y de seguridad social se reconocen por el valor de la obligación a pagar, y tratándose de las prestaciones a que tienen derechos los funcionarios, éstas deben registrarse por lo menos al final del período contable.

Las cuentas de presupuesto son la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, por lo cual, el principio de causación o devengo no aplica para el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales en las cuentas de presupuesto y tesorería.

Finalmente, 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)

CONCEPTO 103643 DE NOVIEMBRE 16 DE 2007

TEMA: Intereses y sanciones

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
BERNARDO FLOREZ RIVERA
Dirección Distrital de Contabilidad
Secretaría de Hacienda Distrital

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200710-103643, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Se deben seguir causando intereses y sanciones a un contribuyente que registra un vencimiento de obligaciones tributarias por más de dos años o se encuentra en un proceso de cobro por la vía ordinaria o gubernativa?.

2. Como los anteriores conceptos se generan sobre rentas de vigencia actual y vigencia anterior, ¿se deben registrar bajo las subcuentas 140101 y 140104 de igual manera, indicando que estas cuentas se pueden clasificar dentro del formato CGN2005_001 como corrientes y no corrientes?.

3. ¿Cuál debe ser el procedimiento para reconocer los intereses y sanciones que ser registrarían en la vigencia actual y el traslado en el periodo siguiente a vigencia anterior?

CONSIDERACIONES

Preguntas 1 y 3. Reconocimiento de intereses y sanciones

La norma técnica de Deudores, definida en el numeral 9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, establece:

“152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros”.

“156. El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

157. Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en: derechos derivados de las actividades de comercialización de bienes y de la prestación de servicios, de financiación, de seguridad social, de transferencias y demás ingresos no tributarios, entre otros; y en deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. El valor de las provisiones constituidas se presenta como un menor valor de los deudores, debiendo revelarse los métodos y criterios utilizados para su estimación en notas a los estados, informes y reportes contables”. (Subrayado fuera de texto)

A su vez, la norma técnica de Ingresos, definida en el numeral 9.1.4.1 del Plan General de Contabilidad Pública, determina:

“266. Los intereses de mora derivados de los derechos, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo al principio de prudencia. En caso de no

reconocer el ingreso, deberá revelarse dicha situación en cuentas de orden contingentes y en las notas a los estados, informes y reportes contables". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la descripción de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS expresa que *"Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros. (Subrayado fuera de texto)*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios".

En este sentido, si por disposiciones legales la entidad tiene la facultad de imponer sanciones, deberá reconocerlas en la subcuenta respectiva de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

En el caso de los intereses de mora, deberá establecer su reconocimiento atendiendo el principio de prudencia, con el propósito de no sobreestimar los ingresos. Si la entidad establece no reconocer el ingreso, deberá revelar este aspecto en cuentas de orden contingentes y en las notas a los estados contables.

Pregunta 2. Clasificación del grupo deudores en corriente y no corriente

La norma técnica relativa al balance general, definida en el numeral 2.9.3.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

"368. Activo Corriente. Comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertidos en efectivo, o que por su naturaleza pueden realizarse o consumirse, en un período no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance general.

369. Activo no Corriente. Está constituido por los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el fin de utilizarlos, consumirlos o explotarlos y no con la intención de comercializarlos".

En este sentido, los deudores se clasifican como un activo corriente, independiente del tiempo de vencimiento, considerando que son derechos que razonablemente pueden ser convertidos en efectivo.

CONCLUSIÓN

Preguntas 1 y 3. Si por disposiciones legales la entidad tiene la facultad de imponer sanciones, deberá reconocerlas en la subcuenta respectiva de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Considerando que este concepto no es objeto de provisión, cuando el

derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

En el caso de los intereses de mora, su reconocimiento se efectuará atendiendo el principio de prudencia, con el objetivo de no sobreestimar los ingresos. Si la entidad establece no reconocer el ingreso, deberá revelar este aspecto en cuentas de orden contingentes y en las notas a los estados contables.

Es preciso aclarar que los intereses sobre obligaciones tributarias, reconocidos en la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, no son objeto de reclasificación de vigencia actual a vigencia anterior, considerando que este tratamiento se establece para los ingresos tributarios definidos en el grupo 13-RENTAS POR COBRAR. Por tanto, de acuerdo con sus necesidades, la entidad podrá desagregar a nivel auxiliar el control detallado de dichos conceptos.

Pregunta 2. El grupo Deudores se clasifica como un activo corriente, independiente del tiempo de vencimiento, considerando que son derechos que razonablemente pueden ser convertidos en efectivo. En consecuencia, los intereses y sanciones reconocidos en las subcuentas 140103 y 140104, respectivamente, aunque su cálculo corresponda a rentas de la vigencia actual o vigencias anteriores, deben clasificarse como activo corriente.

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 102754 DE NOVIEMBRE 20 DE 2007

TEMA: Pasivo Pensional - Empleadoras

SUBTEMA: Amortización del cálculo actuarial

Doctora
HERMENCIA MOLINA NAVARRETE
Contadora
Municipio de Jamundí
Jamundí – Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200710-102754 mediante la cual consulta las subcuentas en que debe registrar la actualización del cálculo actuarial, el procedimiento de amortización del mismo y las subcuentas que deben afectarse con el pago.

CONSIDERACIONES

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, define las entidades contables públicas empleadoras como *"Las entidades públicas que con anterioridad a la expedición de la Ley 100 de 1993 asumían el reconocimiento y pago de las pensiones de sus empleados y las que, por excepción, aún asumen dicho reconocimiento y pago, (...)"*.

Con la expedición de la Ley 100 de 1993, solo por excepción, algunas entidades contables públicas empleadoras conservaron la facultad de reconocer pensiones. De manera que solo estas entidades pueden utilizar la subcuenta 272005-Cálculo actuarial de pensiones futuras, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Las demás entidades contables públicas empleadoras, a partir de la vigencia de la Ley 100 de 1993, deben afiliar a su personal activo a un fondo de pensiones público o privado. De tal manera, que su cálculo actuarial incorpora conceptos por pensiones actuales y cuotas partes de pensiones o de bonos pensionales. Es decir, pueden utilizar las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES y la subcuenta 272101-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales, de la Cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES.

Así las cosas, el Municipio de Jamundí no debe revelar saldos en las subcuentas definidas para "futuras pensiones".

Respecto al monto a amortizar, el numeral 5 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, establece que *"El monto de la amortización corresponde al valor que resulta de dividir el total del cálculo actuarial pendiente de amortizar por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto en las disposiciones legales"*

vigentes, que apliquen a cada entidad en particular, contados a partir de la fecha de corte del cálculo actuarial realizado”.

Por lo anterior, para determinar el monto a amortizar de una entidad territorial, debe atenderse el plazo previsto en el artículo 1° de la Ley 549 de 1999 de 30 años contados a partir de la vigencia de dicha norma, es decir, hasta el año 2029. Para el efecto, la entidad territorial tomará los valores registrados en las subcuentas 272004-Pensiones Actuales por Amortizar (Db), y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES y la subcuenta 272102-Liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db), de la Cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES, lo dividirá por el número de años restantes para culminar el plazo previsto incluyendo el año del cálculo (si el cálculo se realiza a 31 de diciembre de 2007 será 23 años) y determinará el monto a amortizar durante el año 2007. Desde luego, para determinar la fracción mensual dividirá dicho monto en 12. En todo caso, debe garantizar que dicho monto se haya amortizado en dicho año, realizando el ajuste que corresponda a 31 de diciembre de 2007.

Respecto al pago de la nómina de pensionados, el numeral 9 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, establece que *“La entidad contable pública empleadora reconoce el pasivo real mediante un crédito a las subcuentas 251001-Pensiones de jubilación patronales, 251002-Retroactivos y reintegros pensionales, 251003-Indemnización sustitutiva, 251004-Auxilio funerario, 251005-Mesadas pensionales no reclamadas, o 251090-Otras prestaciones económicas, según corresponda, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y un débito a la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES”.*

CONCLUSIÓN

Los numerales 3, 5 y 9 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, contienen los registros de reconocimiento y amortización del cálculo actuarial y de reconocimiento del pasivo real.

Para el caso de la entidad territorial que tiene a su cargo la nómina de pensionados, deberá reconocer el cálculo actuarial de pensiones mediante un débito a la subcuenta 272004-Pensiones Actuales por Amortizar (Db) y un crédito a la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales. Efectuará el registro de la amortización del cálculo actuarial de pensiones mediante un débito a la subcuenta 510209-Amortización cálculo actuarial pensiones actuales y un crédito a la subcuenta 272004-Pensiones Actuales por Amortizar (Db) y reconocerá el pago de la nómina de pensionados mediante un débito a la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

Por su parte, la actualización del cálculo actuarial de pensiones se reconocerá mediante un débito a la subcuenta 272004-Pensiones Actuales por Amortizar (Db) y un crédito a la subcuenta 272003- Cálculo actuarial de pensiones actuales, cuando corresponda a un incremento, y un crédito a la subcuenta 272004-Pensiones Actuales por Amortizar (Db) y un débito a la subcuenta 272003- Cálculo actuarial de pensiones actuales, cuando se haya producido una disminución del mismo.

De otra parte, las subcuentas habilitadas en el pasivo estimado por "pensiones futuras" solo pueden ser utilizadas por las entidades contables públicas empleadoras que por excepción aún reconocen y pagan pensiones y, por tanto, su personal activo será pensionado por dicha entidad.

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 103528 DE NOVIEMBRE 21 DE 2007

TEMA: Pasivo Pensional - Empleadoras

SUBTEMA: Eliminación subcuentas

Doctora
CLARA INÉS ROJAS
Contadora
Departamento Nacional de Planeación
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200710-103528 mediante la cual informa que utiliza las subcuentas 510207-Cuotas partes de pensiones de jubilación, 510214-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos y 520306-Pensiones de jubilación, las cuales fueron eliminadas mediante la Carta Circular 77 de 2007.

CONSIDERACIONES

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, establece que "*El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad contable pública empleadora deberá realizar a sus pensionados actuales, o a quienes hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de pensiones, bonos pensionales y cuotas partes de pensiones y bonos pensionales. También corresponde al valor presente de los pagos futuros que la entidad contable pública deberá realizar a favor del personal activo, cuando la entidad reconoce y paga la pensión, teniendo en cuenta que existen incertidumbres probables y remotas en relación con la materialización de la obligación de pago y la exactitud de la cuantía a pagar.*

Las obligaciones por concepto de bonos pensionales deberán calcularse en forma separada y formarán parte del cálculo actuarial a cargo de la entidad contable pública empleadora. El pasivo estimado por concepto de bonos y cuotas partes de bonos pensionales está representado por el monto de las liquidaciones provisionales. Solo hasta el momento en que se emita el bono dejará de ser un pasivo estimado para convertirse en un pasivo real". (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que si una entidad contable pública empleadora tiene pasivos pensionales a cargo, deberá reconocer y revelar el cálculo actuarial correspondiente aplicando el procedimiento contable referido en los párrafos precedentes.

Ahora bien, el párrafo 235 del numeral 9.1.2.6 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, norma técnica de pasivos estimados, señala: "*Los pasivos estimados (...) deben reclasificarse al pasivo que corresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice*".

De tal manera que, materializada la obligación de pago del pasivo estimado contenido en el cálculo actuarial, debe trasladarse su valor al pasivo real. Por lo tanto, para el caso de pensiones de jubilación y cuotas partes de pensiones, los registros corresponderán a un débito en las subcuentas las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, y un crédito a las subcuentas correspondientes de la Cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, como lo establecen los numerales 9 y 10 del procedimiento referido.

Respecto a las cuotas partes de bonos pensionales emitidos, éstas constituyen un pasivo real que debe ser reconocido en la información contable de la entidad, aplicando el numeral 14 del procedimiento aludido que señala: *"El registro contable de la redención del bono emitido varía atendiendo la amortización que se haya efectuado del mismo. Cuando no se amortizado o se ha amortizado parcialmente el valor de la cuota parte del bono pensional emitido, debe amortizarse el valor pendiente debitando las subcuentas 510213-Amortización de cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y acreditando la subcuenta 262502-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos por amortizar (Db).*

Cuando la entidad contable pública empleadora tiene totalmente amortizado el pasivo real reconoce la redención del bono pensional, mediante un débito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, y un crédito a las subcuentas 190101-Efectivo y/o 190102-Recursos entregados en administración, 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL. (...)".

Por otra parte, con la expedición de la Ley 100 de 1993, solo por excepción, algunas entidades contables públicas empleadoras conservaron la facultad de reconocer pensiones. De manera que solo estas entidades pueden revelar amortización de pasivos pensionales en su información contable como un gasto operativo de la entidad, por corresponder a personal activo que participa en procesos operativos de la entidad y que, en un futuro, serán pensionados por la misma.

Así las cosas, a partir del 1º de octubre de 2007 no es procedente que las entidades contables públicas empleadoras revelen movimientos en las subcuentas 510207-Cuotas partes de pensiones de jubilación, 510214-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos y 520306-Pensiones de jubilación, razón por la cual fueron eliminadas.

Ahora bien, dado que el procedimiento anterior estuvo vigente hasta el 30 de septiembre de 2007 y que dichas subcuentas contienen saldos, lo procedente es permitir el reporte de dichos saldos hasta el 31 de diciembre de 2007 mas no movimientos contables durante el último trimestre del año.

CONCLUSIÓN

Las entidades contables públicas empleadoras que tengan pasivos pensionales a cargo deben reconocer y revelar el cálculo actuarial, amortizarlo y reconocer los pasivos reales correspondientes aplicando para el efecto el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007.

Por lo tanto, a partir del 1º de octubre de 2007 no es procedente que las entidades contables públicas empleadoras revelen movimientos en las subcuentas 510207-Cuotas

partes de pensiones de jubilación, 510214-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos y 520306-Pensiones de jubilación, razón por la cual fueron eliminadas.

No obstante, dado que el procedimiento anterior estuvo vigente hasta el 30 de septiembre de 2007 y que dichas subcuentas contienen saldos, se permitirá el reporte de dichos saldos hasta el 31 de diciembre de 2007 pero dichas cuentas no podrán tener movimientos contables durante el último trimestre del año, exceptuando el de cierre.

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 104573 DE NOVIEMBRE 27 DE 2007

TEMA: Prestación de Servicios

SUBTEMA: Registro Contable de Costos y Gastos

Doctora
TERESITA BUSTAMANTE VILLA
Jefe de Contabilidad y Presupuesto
Corporación Recreativa Metropolitana de Medellín-METROPARQUES

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200711-104573, en la cual consulta la utilización de los grupos 51-DE ADMINISTRACIÓN, 52-DE OPERACIÓN, 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL y de las clases 6-COSTOS DE VENTAS Y OPERACIÓN y 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, para el registro de los costos y gastos en la prestación de servicios, teniendo en cuenta que METROPARQUES se encuentra en proceso de mejoramiento de su método de costeo y es una empresa industrial y comercial del Estado que tiene por objeto

“promover, planear, financiar, construir, dotar, administrar, mantener, explotar y organizar la infraestructura dirigida al desarrollo de la recreación social activa y pasiva, centros culturales y/o esparcimiento y utilización del tiempo libre y de ocio en beneficio de la comunidad, en los cuales también se puedan desarrollar actividades deportivas, artísticas, culturales (...).” Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental contenidas en el numeral 2.9.1.4.2 del Plan General de Contabilidad Pública establecen:

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

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

289. El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales. (...)

292. Noción. El costo de ventas comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. (...) (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el párrafo 295 del PGCP señala que los costos de producción *“Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado (...).”* (Subrayado fuera de texto)

Al respecto, el párrafo 296 del PGCP establece que *“Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos”.* (Subrayado fuera de texto)

Con relación a los costos de producción, el párrafo 298 señala que *“Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del*

proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como: costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. (...)" (Subrayado fuera de texto)

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

El párrafo 303 dispone que *"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".*

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

CONCLUSIONES

Los servicios recreativos, culturales y deportivos que presta METROPARQUES corresponden a la definición de servicios individualizables, en la medida que son susceptibles de suministrarse a cada individuo de manera particular y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. En tal sentido, las erogaciones y cargos directamente relacionados con la prestación de estos servicios deben registrarse en las cuentas y subcuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.

Ahora bien, considerando que tratándose de los servicios, la producción y el intercambio se dan en forma simultánea, la acumulación de los costos de producción se traslada al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo. No obstante, si el servicio prestado es suministrado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, se traslada al gasto.

En el primer caso, por tratarse de la venta de un servicio, el registro contable consiste en reconocer el costo de ventas, para lo cual se debita la subcuenta 639003-SERVICIOS RECREATIVOS, CULTURALES Y DEPORTIVOS, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS y se acredita la subcuenta 790395-TRASLADO DE COSTOS (CR), de la cuenta 7903-SERVICIOS RECREATIVOS, CULTURALES Y DEPORTIVOS.

En el segundo caso, como el servicio se suministra a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, se reconoce el gasto debitando la subcuenta 550506-ASIGNACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, de la cuenta 5505-RECREACIÓN Y DEPORTE o la subcuenta 550606-ASIGNACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, de la cuenta 5506-CULTURA, si los recursos se destinan a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de la población, o la subcuenta 521167-ASIGNACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, de la cuenta 5211-GENERALES y acreditando la subcuenta 790395-TRASLADO DE COSTOS (CR), de la cuenta 7903-SERVICIOS RECREATIVOS, CULTURALES Y DEPORTIVOS.

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.

De otra parte, las erogaciones asociadas con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico se registran debitando las cuentas y subcuentas que identifiquen la naturaleza del gasto, del grupo 51-GASTOS DE ADMINISTRACIÓN.

Finalmente, no está de más señalar que para la determinación y registro de los costos deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, empleando metodologías reconocidas técnicamente que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. También se deben establecer centros de costos que satisfagan sus necesidades de información y control particulares, considerando la homogeneidad de las operaciones realizadas, la posibilidad de atribuir de manera clara e independiente recursos físicos, tecnológicos y humanos, y la viabilidad de asignar responsabilidades en los procesos de decisión y de resultados.

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

CONCEPTO 103578 DE NOVIEMBRE 28 DE 2007

TEMA: Derechos incobrables

SUBTEMA: Reconocimiento como gasto social

Doctora
ANA DORIS GUZMAN DIAZ
Jefe de Contabilidad
EMPODUITAMA S.A. ESP
Duitama - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su derecho de petición radicado con el expediente 200710-103578, en el cual consulta si es procedente contabilizar el saldo de la cuenta por cobrar al municipio por concepto de subsidios otorgados a los estratos 1, 2 y 3 en el año 2006 como un gasto social, o qué otra alternativa puede aplicar. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su solicitud teniendo en cuenta las siguientes consideraciones:

CONSIDERACIONES

El Capítulo XIV del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública contiene el procedimiento relacionado con "El reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios", el cual en el numeral 2 relativo a la aplicación de las contribuciones a los subsidios, define que *"Si como resultado de la comparación entre los subsidios y las contribuciones registrados para cada servicio la contribución es mayor, se debita la subcuenta que identifique el tipo de servicio para el cual se destina la contribución, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS y se acredita la subcuenta que identifique el subsidio del mismo servicio, de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS. El saldo de la subcuenta del respectivo servicio, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS corresponde al valor a pagar al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, de conformidad con la reglamentación establecida para cada servicio"*. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la causación de los ingresos que no fueron efectivamente recaudados puesto que el municipio no tiene presupuestados estos valores para girarlos, y que presentan cierto grado de incobrabilidad, es de resaltar que el Párrafo 152 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública establece que *"Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los*

préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros, y deben reconocerse por su importe original.

Así las cosas, desde la perspectiva contable, el principio de devengo o causación impone la obligatoriedad de registrar contablemente toda transacción u operación que incida en los resultados del periodo.

Por su parte, el Párrafo 154 señala que *“Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del periodo contable”.* (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, la entidad debe determinar el riesgo de incobrabilidad, teniendo en consideración el incumplimiento y su antigüedad, a efectos de provisionar el valor de los derechos que hayan estimados como incobrables, afectando el gasto por tratarse de la prestación de un servicio individualizable.

Asimismo, en la norma técnica se han definido el individual y el general como métodos aceptados para establecer el valor de la provisión. El individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Mientras que el general se basa en la estimación de un porcentaje sobre el total de los deudores que se consideran incobrables, con independencia de la situación particular de cada una de ellas.

En síntesis, no es procedente contabilizar como gasto social el saldo de la cuenta por cobrar al municipio (Fondo de Solidaridad y Redistribución de Ingreso) por concepto de subsidios otorgados, sino que debe darse cumplimiento a los criterios establecidos en la norma técnica contable referente a los derechos incobrables.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las disposiciones revisadas se concluye que el principio de devengo o causación impone la obligatoriedad de registrar contablemente toda transacción u operación que incida en los resultados del periodo. Razón por la cual no es procedente contabilizar como gasto social el saldo de la cuenta por cobrar al municipio (Fondo de Solidaridad y Redistribución de Ingreso) por concepto de subsidios otorgados, sino que debe darse cumplimiento a los criterios establecidos en la norma técnica contable referente a los derechos incobrables.

Así las cosas, corresponde a la entidad evaluar la cartera a fin de establecer el riesgo de incobrabilidad, teniendo en consideración el incumplimiento y su antigüedad, a efectos de provisionar el valor de los derechos que hayan sido estimados como incobrables,

afectando el gasto por tratarse de la prestación de un servicio por una entidad de gobierno general.

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

CONCEPTO 104729 DE NOVIEMBRE 28 DE 2007

TEMA: Gastos de personal asociados a la nómina

SUBTEMA: Procedimiento contable

Doctora
BLEIDY ROCIO GAMBOA BEJARANO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Departamento Administrativo de Seguridad - DAS
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200711-104729, en la cual consulta sobre el tratamiento contable que se debe adoptar para el registro de gastos asociados a la nómina, teniendo en cuenta el Catálogo General de Cuentas y los procedimientos expedidos. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Atendiendo las competencias del Contador General de la Nación, mediante la Resolución 355 de 2007 expidió el Plan General de Contabilidad Pública-PGC del Régimen de Contabilidad Pública, el cual en los párrafos 313 y 314 en referencia a las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, establecen:

“Noción. Las cuentas de presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución, y facilitando su seguimiento, evaluación y control. (Subrayado fuera de texto)

Las normas técnicas de las cuentas de presupuesto y tesorería definen criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos originados en el proceso presupuestal de la entidad contable pública, con el objeto de apoyar los procesos de seguimiento, control y evaluación de la gestión y la toma de decisiones”.

En los anteriores párrafos se define el objeto de estas cuentas, cuyo propósito se centra en revelar la información de la ejecución presupuestal, y en ningún caso se están expidiendo normas en materia presupuestal, por cuanto estas normas están contenidas en el Estatuto Orgánico del Presupuesto, las diferentes normas expedidas por el Congreso al respecto, y en los Estatutos de cada una de las entidades territoriales, razón por la cual no se expidió un procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las transacciones que afectan las cuentas de Presupuesto y Tesorería.

Teniendo en cuenta las anteriores aclaraciones, es pertinente señalar que el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 0360-OBLIGACIONES EN GASTOS DE PERSONAL, como *“el valor de la obligación que la entidad contable pública ha contraído y derivada de recibir el servicio a satisfacción por una relación laboral, o a través de contratos, que se encuentran pendientes de giro o pago. (...)”*

También, describe la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS como *“el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2505-Salarios y Prestaciones Sociales. Cuando se trate de la Provisión de las Obligaciones Laborales, el crédito debe corresponder a las subcuentas que integran la cuenta 2715-Provisión para Prestaciones Sociales. Cuando los Sueldos y Salarios hayan sido pagados por anticipado, la contrapartida corresponde a la subcuenta 190511-Sueldos y Salarios”.

Por su parte, el párrafo 117 define el principio de contabilidad pública del Devengo o Causación en los siguientes términos: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando*

la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período".
(Subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas, el valor de las obligaciones en gastos de personal que se revelan en las cuentas de Presupuesto de gastos de funcionamiento, debe ser consistente con la causación del gasto que revela la contabilidad financiera en las subcuentas que registren el tipo de obligación objeto de la transacción en la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, considerando que en este último los conceptos del gasto se encuentran más detallados que en la cuenta de presupuesto. Lo anterior implica la implementación de códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar cada uno de los conceptos del gasto de servicios personales asociados a la nómina de conformidad con el artículo 1º de la Resolución 009 de 2006 expedida por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional.

Con respecto a los costos de servicios personales asociados a la nómina del Fondo Rotatorio, tiene plena vigencia el concepto emitido por este Despacho mediante el expediente 200511-49903 de diciembre 10 de 2005, y por consiguiente reitero que el Departamento Administrativo de Seguridad – DAS *"puede determinar la porción del gasto de personal directamente relacionado con las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, asimismo la porción que desarrolla el cometido estatal, a partir de un estudio de las diferentes áreas que comprende el Fondo, teniendo en cuenta si se trata de áreas misionales corresponden a gastos de operación y los de apoyo a gastos de administración"*.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1. El valor de las obligaciones en gastos de personal que se revelan en las cuentas de Presupuesto de gastos de funcionamiento, debe ser consistente con la causación del gasto que revela la contabilidad financiera en las subcuentas que registren el tipo de obligación objeto de la transacción en la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, considerando que en este último los conceptos del gasto se encuentran más detallados que en la cuenta de presupuesto. Lo anterior implica la implementación de códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar cada uno de los conceptos del gasto de servicios personales asociados a la nómina, de conformidad con el artículo 1º de la Resolución 009 de 2006 expedida por la Dirección General del Presupuesto Público Nacional.
2. El concepto emitido por este Despacho mediante el expediente 200511-49903 de diciembre 10 de 2005 sobre los costos de servicios personales asociados a la nómina del Fondo Rotatorio, tiene plena vigencia y por consiguiente reitero que el Departamento Administrativo de Seguridad – DAS *"puede determinar la porción del gasto de personal directamente relacionado con las actividades de dirección, planeación y apoyo logístico, asimismo la porción que desarrolla el cometido estatal, a partir de un estudio de las diferentes áreas que comprende el Fondo, teniendo en*

cuenta si se trata de áreas misionales corresponden a gastos de operación y los de apoyo a gastos de administración”.

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

CONCEPTO 102477 DE DICIEMBRE 3 DE 2007

TEMA: Fondos de salud

SUBTEMAS: 1. Organización contable
2. Tratamiento contable de los recursos destinados al Fondo de Investigación en Salud

Doctor
GUSTAVO DE J. RAMÍREZ LÓPEZ
Profesional Universitario
Secretaría de Salud
Gobernación de Risaralda
Pereira, Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20079-102477, en la cual consulta los siguientes aspectos:

1. De conformidad con la Resolución 3042 de 2007, expedida por el Ministerio de Protección Social, la entidad territorial debe llevar una contabilidad independiente para el registro de las transacciones de los Fondos de Salud departamentales o municipales,

o es posible que el tratamiento de estos fondos se lleve a cabo a través de auxiliares que permitan identificar los recursos en forma separada?

2. Cuál es el tratamiento contable de los recursos que deben girar las entidades territoriales destinados al Fondo de Investigación en Salud administrado por COLCIENCIAS correspondientes al 7% de los juegos de suerte y azar, puesto que de conformidad con la Resolución 3042 de 2007, constituye un recaudo con destinación específica para terceros?.

CONSIDERACIONES

1. Organización contable

El artículo 57 de la Ley 715 de 2001, en lo relacionado con los Fondos de Salud establece que *"Las entidades territoriales, para la administración y manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones y de todos los demás recursos destinados al sector salud, deberán organizar un fondo departamental, distrital o municipal de salud, según el caso, que se manejará como una cuenta especial de su presupuesto, separada de las demás rentas de la entidad territorial y con unidad de caja al interior del mismo, conservando un manejo contable y presupuestal independiente y exclusivo, que permita identificar con precisión el origen y destinación de los recursos de cada fuente. En ningún caso, los recursos destinados a la salud podrán hacer unidad de caja con las demás rentas de la entidad territorial. El manejo contable de los fondos de salud debe regirse por las disposiciones que en tal sentido expida la Contaduría General de la Nación"*. (Subrayado fuera de texto)

El procedimiento relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable, señala que *"De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, éstas desarrollan su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. En este sentido, se presentan las siguientes formas de organización contable:*

(...) 4. Entidades contables públicas que internamente organizan el proceso contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable.

5. Entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales" (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 11 del citado procedimiento en lo relacionado con la organización contable a través de unidades o centros de responsabilidad contable, indica que *"Cuando la entidad contable pública organiza internamente el proceso contable a través de centros o áreas de responsabilidad contable, que para efectos contables se denominan UNIDADES, se debe entender que el proceso contable está integrado, aunque cada unidad maneja parte de la información contable en forma separada y la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control y administrativos puedan*

solicitar a los respectivos centros o áreas de responsabilidad contable para el cumplimiento de sus funciones.

La administración del proceso contable en las entidades contables públicas organizadas con unidades o centros o áreas de responsabilidad contable se caracteriza por aspectos tales como:

a) Es una sola entidad contable pública que desarrolla su proceso contable integrado, pero con actividades de este proceso en las diferentes unidades." (Subrayado fuera de texto)

El numeral 12 en lo relacionado con las entidades públicas que administran fondos cuenta, fondos especiales y/o cuentas especiales indica que "Las entidades contables públicas que por disposiciones legales administran fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales en donde se indica la separación contable de estos recursos con los de la entidad que los administra, debe entenderse que la organización del proceso contable es integrado, y que la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos puedan solicitar de los fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales para el cumplimiento de sus funciones

(...) La administración del proceso contable en las entidades contables públicas que administran fondos cuentas y/o fondos especiales y/o cuentas especiales se caracteriza por aspectos tales como:

a) Es una sola entidad contable pública que desarrolla su proceso contable integrado, pero con la identificación plena y suficiente de las actividades y de los recursos de los fondos o cuentas que administra".

En ese orden de ideas, para el caso de los Fondos de Salud que forman parte del sector central del municipio, distrito o departamento, teniendo en cuenta que deben llevar de forma separada el control de sus recursos, pueden organizar su proceso contable a través de centros de responsabilidad contable en donde el Fondo de Salud es un centro de responsabilidad, del cual se puede obtener información en forma separada de la entidad territorial.

No obstante, dado que el fondo de salud es una cuenta especial, la entidad territorial puede emplear como forma de organización contable el de fondos cuenta, fondos especiales o cuentas especiales, en el cual el proceso contable se encuentra integrado, pero con la identificación plena y suficiente de las actividades y recursos del respectivo fondo que permita obtener información de forma individual. Por tanto, la entidad de acuerdo con su estructura decidirá cuál de estas formas de organización es la que se ajusta a sus necesidades y requerimientos de información.

2. Recursos destinados al fondo de investigación

El artículo 42 de la Ley 643 de 2001, en lo relacionado con las rentas del monopolio del sector salud, señala que *"Los recursos obtenidos por los departamentos, el Distrito*

Capital y municipios, como producto del monopolio de juegos de suerte y azar se destinarán para contratar con las empresas sociales del Estado o entidades públicas o privadas la prestación de los servicios de salud a la población vinculada o para la vinculación al régimen subsidiado.

PARAGRAFO 1o. Los recursos obtenidos, por la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar diferentes del lotto, la lotería preimpresa y la instantánea, se distribuirán de la siguiente manera:

(...b) El siete por ciento (7%) con destino al Fondo de Investigación en Salud;

(...) Los recursos que se destinen al Fondo de Investigación en Salud, se asignarán a los proyectos a través del Ministerio de Salud y Colciencias para cada departamento y el Distrito Capital".

Por su parte, el numeral 2º de la Circular Externa 135 de 2002, expedida por la Superintendencia de Salud, señala que "(...) los Fondos Departamentales, Distritales o Municipales de Salud deberán girar de conformidad con el Decreto 2878 de 2001 que reglamentó parcialmente el artículo 42 de la Ley 643 de 2001, el siete por ciento (7%) de los recursos obtenidos por la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar diferentes del lotto, la lotería preimpresa y la instantánea, con destino al Fondo de Investigación en Salud administrado por Colciencias, entidad que determinará la cuenta Bancaria recaudadora". (Subrayado fuera de texto)

El parágrafo 1º del artículo 10º de la Resolución 3042 de 2007, por la cual se reglamenta la organización de los fondos de salud de las entidades territoriales, expedida por el Ministerio de la Protección Social, establece que "Los recursos destinados al Fondo de Investigación en Salud administrado por COLCIENCIAS constituye un recaudo con destinación específica para terceros, de conformidad con el artículo 42 de la ley 643 de 2001". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS en el siguiente sentido: "Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas naturales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos". (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, teniendo en cuenta que el 7% de los recursos que reciben los fondos de salud departamentales, municipales y distritales, por la explotación de los juegos de suerte y azar deben ser girados por estas entidades al Fondo de Investigación en Salud, administrado por COLCIENCIAS, no son ingresos propios de los fondos. Por tanto, en el momento del recaudo, debitan la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Si los fondos de salud forman parte del sector central del municipio, distrito o departamento, teniendo en cuenta que deben llevar de forma separada el control de sus recursos pueden organizar su proceso contable a través de centros de responsabilidad contable en donde el Fondo de Salud es un centro de responsabilidad, del cual se puede obtener información en forma separada, independiente de que el proceso contable esté integrado con el de la entidad territorial.

No obstante, dado que el fondo de salud es una cuenta especial, la entidad territorial puede emplear como forma de organización contable el de fondos cuenta, fondos especiales o cuentas especiales, en el cual el proceso contable se encuentra integrado, pero con la identificación plena y suficiente de las actividades y recursos del respectivo fondo que permita obtener información de forma individual. Por tanto, la entidad de acuerdo con su estructura decidirá cuál de estas formas de organización es la que se ajusta a sus necesidades y requerimientos de información.

Así mismo, para efectos de los registros contables se debe observar el procedimiento contable para el Reconocimiento y Revelación de los Recursos de los Fondos de Salud contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

2. De conformidad con la Resolución 3042 de 2007, expedida por el Ministerio de Salud, los recursos que reciben los Fondos de Salud departamentales, distritales y municipales con destino al Fondo de Investigación administrado por COLCIENCIAS, corresponden a un recaudo a favor de terceros que es objeto de registro debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la subcuenta respectiva de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

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 100828 DE DICIEMBRE 4 DE 2007

TEMA: Bienes transferidos

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctor
FÉLIX GONZALO DÍAZ PINEDA
Profesional Especializado – Grupo Contable
Secretaría de Salud
Alcaldía Mayor de Bogotá D.C.
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20078-100829, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Mediante comunicación telefónica, se manifestó que la Secretaría de Salud del Distrito recibe vacunas y medicamentos de parte del Ministerio de la Protección Social, con el fin de que sean transferidos a las Empresas Sociales del Estado adscritas a la Secretaría para la prestación de servicios de salud. Por lo anterior consulta:

1. ¿Cuál es el registro contable que debe realizar el Fondo Financiero sobre los bienes de consumo (Vacunas) que recibe del Ministerio de la Protección Social?
2. ¿Cuál es el procedimiento contable para el registro de los bienes transferidos (Vacunas, folletos, medicamentos, etc.) por parte del Fondo Financiero Distrital de Salud a las Empresas Sociales del Estado como establecimientos adscritos a la Secretaría Distrital de Salud?

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS "Representa el valor de los bienes recibidos de terceros que requieren ser controlados por la entidad contable pública. En esta cuenta se registran los bienes que reciben las empresas en comodato, así como los que reciben las entidades del gobierno general de las empresas". (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, dado que la Secretaría de Salud recibe los medicamentos y vacunas con el fin de transferirlos a las Empresas Sociales del Estado del Distrito, deberá controlar estos

bienes en cuentas de orden, para lo cual afectará la subcuenta 934602-INVENTARIOS, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, utilizando como contrapartida la subcuenta 991506-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

Ahora, en el momento de transferir los medicamentos y vacunas a las Empresas Sociales del Estado, la Secretaría debe disminuir los saldos registrados en las cuentas de orden señaladas.

Para el reconocimiento de los gastos efectuados en folletos y otro tipo de impresos destinados a la realización de actividades de promoción y prevención, la secretaria debe reconocer el gasto afectando la subcuenta 511121 ó 52111-IMPRESOS, PUBLICACIONES, SUSCRIPCIONES Y AFILIACIONES, de la cuenta 5111 ó 5211-GENERALES, según corresponda.

De otra parte, las Empresas Sociales del Estado reconocerán un ingreso, en el momento de recibir los medicamentos y vacunas, para lo cual afectarán la subcuenta 480816-BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS QUE NO CONSTITUYEN FORMACIÓN BRUTA DE CAPITAL, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, toda vez que son estas entidades quienes consumen este tipo de bienes en la prestación de los servicios de salud.

Finalmente, los folletos recibidos de parte de la Secretaría de Salud para el desarrollo de actividades de promoción y prevención no serán objeto de reconocimiento por parte de las Empresas Sociales del Estado, por que sobre ellos se ejercerá un control administrativo hasta su entrega a los distintos destinatarios.

CONCLUSIÓN

Los medicamentos y vacunas que recibe la Secretaria de Salud de parte del Ministerio de la Protección Social con el fin de transferirlos a las Empresas Sociales del Estado para su consumo en la prestación de servicios de salud, debe reconocerse en cuentas de orden de control, afectando la subcuenta 934602-INVENTARIOS, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

Para el reconocimiento de los gastos efectuados en folletos y otro tipo de impresos destinados a la realización de actividades de promoción y prevención, la Secretaria debe reconocer el gasto afectando la subcuenta 511121 ó 52111-IMPRESOS, PUBLICACIONES, SUSCRIPCIONES Y AFILIACIONES, de la cuenta 5111 ó 5211-GENERALES, según corresponda.

Entre tanto, las Empresas Sociales del Estado deberán reconocer un ingreso ordinario en el momento de la entrega de los bienes, afectando la subcuenta 480816-BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS QUE NO CONSTITUYEN FORMACIÓN BRUTA DE CAPITAL, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Finalmente, 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)

CONCEPTO 102955 DE DICIEMBRE 4 DE 2007

TEMA: **Procesos de liquidación**

SUBTEMAS: **1.1. Bienes y obligaciones recibidas de una entidad en Liquidación**
1.2. Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación

Doctora
DENNIS GIRALDO CAMPUZANO
Directora Administrativa
Gobernación de Risaralda
Pereira, Risaralda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200710-102955, en la cual consulta sobre el siguiente aspecto:

El Departamento de Risaralda posee el 52.50% del capital de la empresa Mercados S.A., la cual se encuentra en su etapa de liquidación, como producto de este proceso la empresa le entrega un terreno al departamento, para que este en contraprestación cancele las acreencias de Mercados S.A. Por tanto, consulta:

1. ¿Cuál es el tratamiento contable cuando el departamento recibe el terreno por parte de la empresa?
2. ¿Cuál es el tratamiento contable cuando el Departamento cancele las acreencias de la empresa?

- 3.Cuál es el tratamiento contable de los aportes que posee el departamento en el capital de la empresa, en el momento de su liquidación?

CONSIDERACIONES

1. 1. Bienes y obligaciones recibidas de una entidad en liquidación

La Resolución 1701 de 2001, por medio de la cual se reconoce y autoriza el pago de unos pasivos de la sociedad Mercados S.A., en liquidación, señala que " (...) mediante acta No. 9 de Noviembre 2 de 2006 la Junta Liquidadora de la Sociedad Mercados S.A, En liquidación, aprobó la cesión del bien inmueble al Departamento de Risaralda, ubicado en el Municipio de Dosquebradas (...) como resultado de la liquidación de la Sociedad Mercados S.A., En Liquidación. Como contraprestación el Departamento de Risaralda pagará los pasivos adeudados por la Sociedad".

Por su parte, el numeral 7º del Procedimiento contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones que surgen como consecuencia de los Procesos de Liquidación, Fusión y Escisión contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de General de Contabilidad Pública, señala que "Si en el acto administrativo que determina la liquidación de una entidad contable pública se establece el traslado de bienes y derechos a otra entidad contable pública, dicho acto debe reconocerse en el momento de la entrega de los bienes".

El numeral 8º del citado procedimiento, indica que "La entidad contable pública receptora de los bienes y derechos, los incorpora con un débito en las subcuentas y cuentas de activo, de acuerdo con su naturaleza y un crédito en la subcuenta 312525-Bienes o 312526-Derechos, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, si la entidad pertenece al sector central. (...) El valor por el cual deben registrarse los activos es el definido en el acto que ordena la liquidación; en su defecto, se utiliza el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico. El valor por el cual se reconocen los bienes debe actualizarse de conformidad con las normas sobre la materia".

El numeral 9º establece que "Si en el acto administrativo que determina la liquidación de una entidad contable pública se establece el traslado de obligaciones a otra entidad contable pública, dicho acto debe reconocerse en el momento de su entrega".

El numeral 10º señala que "La entidad contable pública receptora de las obligaciones, las incorpora, registrando el detalle de los conceptos asociados, en las subcuentas y cuentas respectivas, debitando la subcuenta 312527-Obligaciones (Db), de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325527-Obligaciones (Db), de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda. Cuando la entidad contable pública sobre la cual se ordene el proceso de liquidación, tenga a su cargo el reconocimiento de pensiones, y el acto administrativo correspondiente determine

su traslado a otra entidad, aplica lo definido en el procedimiento para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional.

La incorporación de obligaciones debe realizarse sin perjuicio de garantizar el cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública”.

En ese orden de ideas, la entidad pública del sector central que recibe activos de una entidad en liquidación, debe incorporarlos en la respectiva cuenta y subcuenta del activo y como contrapartida la subcuenta 312525-BIENES de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, siempre que en el acto administrativo que determina la liquidación se establezca el traslado de los bienes.

Si en dicho acto administrativo se establece el traslado de obligaciones de la entidad en liquidación a otra entidad contable pública, esta última, debita la subcuenta 312527-OBLIGACIONES (Db) de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO y como contrapartida la subcuenta y cuenta correspondiente del pasivo, por ser quien recibe las obligaciones.

1.2. Inversiones Patrimoniales en Entidades en Liquidación

El numeral 23 del Procedimiento para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *“Las inversiones en entidades en proceso de liquidación que estaban clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reclasificarse por el valor que resulte de restarle al valor de la inversión, el superávit por el método de participación patrimonial.*

Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3117-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS. La diferencia se registra en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación y acreditando la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). Adicionalmente, si existen valorizaciones se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

(...) Las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización”.
(Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, las inversiones patrimoniales que posee una entidad pública en una entidad en proceso de liquidación, deben reclasificarse a la subcuenta que corresponda de la

cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, por el valor neto que resulte de restarle al valor de la inversión el valor registrado como superávit por el método de participación patrimonial. En caso de que este tipo de inversiones hayan sido objeto de provisión se debe reclasificar este valor de la subcuenta 128035-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS a la subcuenta 128036-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (Cr).

No obstante, teniendo en cuenta que las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización, se debe retirar el valor de la valorización registrado tanto en las cuentas del activo como en las cuentas de patrimonio.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

3. La gobernación de Risaralda debe incorporar los activos que recibe de la empresa Mercados S.A. En liquidación, en la respectiva cuenta y subcuenta del activo y como contrapartida la subcuenta 312525-BIENES de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, siempre que en el acto administrativo que determina la liquidación se establezca el traslado de los bienes.

Así mismo, si en dicho acto administrativo se establece el traslado de obligaciones de la entidad en liquidación a otra entidad contable pública, esta última por ser quien recibe las obligaciones, debita la subcuenta 312527-OBLIGACIONES (Db) de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO y como contrapartida la subcuenta y cuenta correspondiente del pasivo.

4. En el momento de cancelar los pasivos incorporados, debita la subcuenta y cuenta correspondiente del pasivo y como contrapartida la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.
5. Las inversiones que posee la Gobernación de Risaralda en la Empresa Mercados S.A., contabilizadas como inversiones patrimoniales, deben reclasificarse a la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, por el valor neto que resulte de restarle al valor de la inversión el valor registrado como superávit por el método de participación patrimonial. En caso de que este tipo de inversiones hayan sido objeto de provisión se debe reclasificar este valor de la subcuenta 128035-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS a la subcuenta 128036-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (Cr).

No obstante, teniendo en cuenta que las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización, se debe retirar el valor de la valorización registrado tanto en las cuentas del activo como en las cuentas de patrimonio.

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 103918 DE DICIEMBRE 5 DE 2007

TEMA: Construcciones

SUBTEMA: Reconocimiento contable

Doctora
SOR ISABEL VÉLEZ MONTOYA
Líder Contabilidad y Presupuesto
Área metropolitana del Valle de Aburrá
Medellín – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200710-103918, en la cual consulta cuál debe ser el tratamiento contable de los recursos invertidos por la entidad en la construcción de escuelas y centros educativos, los cuales se desarrollan en predios de los municipios, y una vez terminadas las obras de construcción se realiza la entrega a éstos, en calidad de propietarios para su uso y beneficio. Consulta además si estas inversiones deben registrarse como gasto público social, teniendo en cuenta la duración de las obras y que los gastos se cierran al finalizar el año fiscal.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 117 define el principio de contabilidad pública del Devengo o Causación en los siguientes términos: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”*. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL en los siguientes términos: *“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales.*

La subcuenta Asignación de Bienes y Servicios registra el valor de los bienes que se producen o adquieren para la asignación o entrega a la comunidad.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 2425-Acreedores, 2430-Subsidios Asignados, 2480-Administración y Prestación de Servicios de Salud, 1505-Bienes Producidos, 1510-Mercancías en Existencia, 1905-Bienes y Servicios Pagados por Anticipado y 2505-Salarios y Prestaciones Sociales”. (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, no constituyen gasto público social los recursos invertidos en la construcción de escuelas y centros educativos las cuales una vez terminadas, son entregadas a los municipios en calidad de propietarios para su uso y beneficio porque corresponden a formación de capital.

Así las cosas, en la medida que se desarrolla el proceso de construcción se revelará en los estados contables el activo que se está formando en la subcuenta 161501-EDIFICACIONES de la cuenta 1615-CONSTRUCCIÓN EN CURSO, habilitando códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar el bien.

Finalizada la obra, para efectos del traslado del mismo al municipio, se debita la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL por el costo histórico del bien, y se acredita la cuenta 1615-CONSTRUCCION EN CURSO, de acuerdo con el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con la Propiedades, Planta y Equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 356 del 5 de septiembre de 2007 y que puede ser consultada en la página web www.contaduria.gov.co

Con respecto al registro de la obra como gasto público social en educación dado el tiempo de la ejecución, como se evidencia en la descripción de que se entiende por gasto público

social en el párrafo precedente, éste no es un criterio técnico válido para determinar si registra o no una erogación como gasto público social.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. No constituyen gasto público social los recursos invertidos por la entidad en la construcción de escuelas y centros educativos las cuales una vez terminadas, son entregadas a los municipios en calidad de propietarios para su uso y beneficio porque corresponden a formación de capital.

En la medida que se desarrolla el proceso de construcción se revelará en los estados contables el activo que se está formando en la subcuenta 161501-EDIFICACIONES de la cuenta 1615-CONSTRUCCIÓN EN CURSO, habilitando códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar el bien.

2. Finalizada la obra, para efectos del traslado se debita la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL por el costo histórico, y se acredita la cuenta 1615-CONSTRUCCION EN CURSO, de acuerdo con el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con la Propiedades, Planta y Equipo del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 356 del 5 de septiembre de 2007 y que puede ser consultada en la Contaduría General de la Nación en la página web www.contaduria.gov.co
3. El tiempo de duración en la ejecución de un proyecto de inversión contablemente no es un criterio técnico válido para determinar si registra o no una erogación como gasto público social.

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

CONCEPTO 105032 DE DICIEMBRE 5 DE 2007

TEMA: Obras y Mejoras en Propiedad Ajena

SUBTEMA: Registro Contable

Doctor
JAVIER ALBERTO BLANDÓN BUSTAMANTE
Contador
Fundación EEPPM
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200711-105032, en la cual consulta el registro contable de las mejoras realizadas por la Fundación EEPPM en terrenos del municipio de Medellín. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con los antecedentes relacionados en su comunicación, *"el municipio de Medellín entregó a la Fundación EEPPM un terreno a través de un contrato de comodato celebrado en el año 2004, vigente hasta el año 2012. La Fundación EEPPM realizó una inversión para la construcción de un edificio y de un parque sobre el terreno entregado en comodato, reconociendo en la contabilidad una Mejora en Propiedad Ajena en la subcuenta 191502. Esta inversión se ha venido amortizando teniendo en cuenta el período de vigencia del contrato de comodato, es decir hasta el año 2012".* (Subrayado fuera de texto)

Dentro de los antecedentes también se cita la cláusula cuarta del contrato de comodato la cual establece: *"ADAPTACIONES Y/O MEJORAS. La FUNDACIÓN EEPPM en su calidad de COMODATARIO, podrá realizar las adaptaciones o mejoras que requiera, las cuales en virtud de este mismo contrato, pasarán a ser propiedad del COMODANTE, al finalizar el mismo una vez se restituya el inmueble".* (Subrayado fuera de texto)

Asimismo, la comunicación hace referencia al artículo 738 del Código Civil, el cual señala que *"Si se edifica con materiales ajenos en suelo propio, el dueño del suelo se hará dueño de los materiales por el hecho de incorporarlos en la construcción, pero estará obligado a pagar al dueño de los materiales su justo precio u otro tanto de la misma naturaleza, calidad y aptitud (...)".*

De otra parte, mediante comunicación radicada con el número 200411-65497 del 2 de noviembre de 2004, la Fundación EEPPM consultó la cuenta a utilizar para el registro de la amortización del parque recreacional y el edificio, construidos con recursos de una donación de Empresas Públicas de Medellín, en terreno del Municipio de Medellín y registrados en la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.

Sobre el particular, este Despacho emitió concepto del 11 de noviembre de 2004, en el cual se señaló que los bienes objeto de la consulta no corresponden a la definición de Obras y mejoras en propiedad ajena, dado que tanto el parque como el edificio son de propiedad de la Fundación y su construcción corresponde a una obra nueva y no a la mejora de una existente. En consecuencia, (...) la Fundación debe registrar el "Parque de los Deseos" en la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, subcuenta 171005-PARQUES RECREACIONALES y el edificio en la cuenta 1640-EDIFICACIONES, subcuenta 164001-EDIFICIOS Y CASAS, con independencia de que el terreno sea de propiedad del Municipio de Medellín, para lo cual deberá aplicar las normas técnicas y procedimentales respectivas".

De conformidad con el Catálogo General de Cuentas, la cuenta 1710-BIENES DE USO PÚBLICO EN SERVICIO, "Representa el valor de los bienes de beneficio y uso público construidos o adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad".

La cuenta 1640-EDIFICACIONES "Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los que se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente (...)". (Subrayado fuera de texto)

La cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA "Representa el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Las obras y mejoras en propiedad ajena deben amortizarse durante el período menor que resulte, entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes producto de las adiciones o mejoras realizadas". (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones anteriormente citadas, este Despacho ratifica el concepto 200411-65497 del 11 de noviembre de 2004, en el sentido de que los bienes objeto de la consulta corresponden a obras nuevas y no a la mejora de obras existentes. En consecuencia, con independencia de que estos bienes hayan sido construidos en terrenos de propiedad del municipio de Medellín, la Fundación EEPPM, como propietaria, debe registrarlos en la subcuenta 171005-Parques Recreacionales, de la cuenta 1710-BIENES

DE USO PÚBLICO EN SERVICIO y en la subcuenta 164001-Edificios y Casas, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, y aplicar las normas técnicas y procedimentales respectivas.

De otra parte y teniendo en cuenta lo señalado en la cláusula cuarta del contrato de comodato, el municipio de Medellín debe incorporar los bienes como activos, al finalizar el contrato, una vez se haya restituido el inmueble.

No está de más señalar que este Despacho no encuentra relación del artículo 738 del Código Civil con el caso que nos ocupa, toda vez que para que el dueño del suelo se haga dueño de los materiales ajenos incorporados en la construcción, debe ser él mismo quien adelante la edificación, estando de paso obligado a pagar al dueño de los materiales su justo precio u otro tanto de la misma naturaleza, calidad y aptitud. En este caso, no es el municipio de Medellín quien edifica en su propio terreno con materiales ajenos sino la Fundación EEPPM, quien con autorización expresa señalada en el contrato de comodato edifica en terrenos de propiedad del municipio.

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

CONCEPTO 97385 DE DICIEMBRE 6 DE 2007

TEMA: Propiedades, Planta y Equipo

SUBTEMA: Propiedad Horizontal

Doctora
LUZ YANNET PARADA PULIDO
Directora Administrativa División Contabilidad
Consejo Superior de la Judicatura
Ciudad

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20077-97385, en la cual informa que el Consejo Superior de la Judicatura posee inmuebles de propiedad horizontal donde ocupa el 30%, 40%, 50% de dominio sobre el total de la propiedad, es de anotar que en las escrituras de compraventa no se encuentra discriminado el valor del terreno porque está incluido en el precio del bien adquirido.

Por lo tanto, solicita que se le informe si se debe prorratear el valor total del terreno y registrar la parte que le corresponde a la entidad. Al respecto me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Para resolver su consulta es necesario tener en cuenta las características cualitativas de la información contable pública, especialmente la relacionada con la Materialidad, definida en el párrafo 109 del Régimen de Contabilidad Pública así: *“La información revelada en los estados, informes y reportes contables debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y por tanto sea relevante y confiable para tomar decisiones o hacer las evaluaciones que se requieran, de acuerdo con los objetivos de la información contable. La materialidad depende de la naturaleza de los hechos o la magnitud de las partidas, revelados o no revelados”*.

También el numeral 9.1.1.5 Propiedades, Planta y Equipo, de las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP el cual hace parte del Régimen de Contabilidad Pública define: *“(…) 174. Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos. Los bienes clasificados como de locomoción propia corresponden a los semovientes y se revelan en forma separada”*. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC del PGCP define que la cuenta 1605-TERRENOS *“Representa el valor de los predios de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, en los cuales están construidas las diferentes edificaciones, además de los destinados a futuras ampliaciones o construcciones para el uso o servicio del mismo. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los terrenos para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general”*.

Así mismo, el CGC del PGCP establece que la cuenta 1640-EDIFICACIONES *“Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.*

Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye las edificaciones para el uso permanente recibidas sin contraprestación de otras entidades del gobierno general”.

En ese orden de ideas, los terrenos deben registrarse contablemente en forma separada de las edificaciones. No obstante cuando se trata de inmuebles que hacen parte de una unidad inmobiliaria cerrada o de una propiedad horizontal, usualmente la escritura contiene el reglamento de dicha propiedad en el cual se determina la participación que le corresponde a cada inmueble dentro del conjunto de bienes comunes indivisibles, entre otros el terreno. En estos casos dichos bienes, mientras estén sometidos al reglamento de propiedad horizontal, su precio incluye el valor del terreno.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que cuando un inmueble adquirido en régimen de propiedad horizontal o hace parte de una unidad inmobiliaria cerrada, mientras esté sometido al reglamento de propiedad horizontal, el precio del bien adquirido incluye el valor del terreno el cual no es susceptible de registrarse por separado, salvo que la escritura identifique claramente su valor en cuyo caso debe registrarse en la cuenta 1605-TERRENOS con su respectiva contrapartida, en cumplimiento del numeral 9.1.1.5 Propiedades, Planta y Equipo.

Relacionado con las respuestas 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 98935 DE DICIEMBRE 6 DE 2007

TEMA: Reconocimiento y Revelación de la Información Contable Pública

**SUBTEMAS: 1. Registros Contables
2. Soportes Contables**

Doctor
HONORIO MIGUEL HENRÍQUEZ PINEDO
Director Nacional
Escuela Superior de Administración Pública-ESAP
Ciudad

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20078-98935, en la cual consulta:

1- Está obligada la ESAP a registrar contablemente y de manera detallada los gastos ejecutados por UNIPAMPLONA, cuando es ésta quien con su NIT realizó los pagos y por consiguiente la carga tributaria?

2- El soporte contable para la ESAP es el convenio?

3-Teniendo en cuenta que UNIPAMPLONA es quien ejecuta los recursos, a qué rubro de la contabilidad de la ESAP se aplicaría el monto global de recursos aportados en cumplimiento del convenio y de la norma?

CONSIDERACIONES

1. Registros Contables

De acuerdo con el numeral 9.1 Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales establecidos en el Plan General de Contabilidad-PGCP, el cual hace parte del Régimen de Contabilidad Pública establece *"125. En desarrollo de los principios de registro, medición y revelación, la norma técnica relacionada con las etapas de reconocimiento y revelación precisa los criterios que deben tenerse en cuenta al preparar y presentar información financiera, económica, social y ambiental, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública"*. En este sentido los registros contables deben efectuarse por la entidad que ejecuta las operaciones y el nivel de detalle de los registros debe determinarlo la propia entidad de acuerdo con su reglamentación interna del proceso contable.

Ahora bien, la cláusula 5ª del convenio interadministrativo 001 de 2006 de cooperación, apoyo logístico, técnico y de ejecución de la fase I del concurso para ingreso a los empleos públicos de carrera administrativa de la convocatoria CNSC- 001 de 2005, establece que *"(...) A su vez la ESAP aportará el cincuenta por ciento (50%) del valor de la PBGP, (...) expedida por la Subdirección Administrativa y Financiera de la ESAP, en la cual manifiesta que en la línea de inversión Adecuación y fortalecimiento del desarrollo institucional de las entidades públicas y organizaciones sociales del orden nacional y territorial"*

Es de anotar que, conforme a los términos del convenio, no se trata de recursos entregados en administración por la ESAP, sino de la ejecución del programa por parte de UNIPAMPLONA que consiste en la realización de la Fase I Prueba Básica General de Preselección de la convocatoria N° 001 de 2005. Así las cosas, la ESAP debe registrar los aportes y UNIPAMPLONA la ejecución de los gastos en forma detallada.

En este sentido, la Universidad de Pamplona ejecuta la mayor parte de los recursos en su condición de operador logístico, por lo tanto debe registrar detalladamente en los rubros que correspondan a los conceptos contables de los gastos pagados para la ejecución de la prueba básica. Igualmente, de acuerdo con los términos del convenio y con el certificado de disponibilidad presupuestal, en la ESAP el rubro global está asignado a Gastos Generales- Fortalecimiento Institucional, por lo tanto, ésta entidad debe registrar el concepto contable en el grupo 51-ADMINISTRACIÓN u 52-OPERACIÓN, según corresponda.

2. Soportes Contables

El numeral 9.2.1 de las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad del PGCP, el cual hace parte del Régimen de Contabilidad Pública expresa: *"337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.*

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad". (Subrayado fuera de texto)

Teniendo en cuenta que la ESAP ejecuta directamente parte de los recursos, es necesario que el registro de estos gastos se efectúe de forma detallada por lo menos a nivel de subcuenta, e incluso mediante la utilización de auxiliares a partir del séptimo dígito. Ahora bien, en relación con los recursos que son aportados por la ESAP a la Universidad de

Pamplona, de acuerdo con lo expresado, el soporte para su registro contable en la ESAP debe ser el mismo convenio y el documento o la orden que respalda el giro.

CONCLUSIÓN

1. Registros Contables

De lo expuesto anteriormente se concluye:

La ESAP no está obligada a registrar contablemente y de manera detallada los gastos ejecutados por UNIPAMPLONA, cuando es ésta quien con su NIT realizó los pagos y por consiguiente la carga tributaria. No obstante, la ESAP debe registrar discriminadamente los gastos que en virtud del convenio ejecuta directamente, los cuales están incluidos en su presupuesto.

Dado que la Universidad de Pamplona ejecuta la mayor parte de los recursos en su condición de operador logístico, debe registrar detalladamente los gastos en los rubros que correspondan a los conceptos contables de los pagos efectuados para la ejecución de la prueba básica. Igualmente, de acuerdo con los términos del convenio y con el certificado de disponibilidad presupuestal, y que en la ESAP el rubro global está asignado a Gastos Generales - Fortalecimiento Institucional, ésta entidad debe registrar el concepto contable en el grupo 51-ADMINISTRACIÓN o 52-OPERACIÓN, según corresponda.

2. Soportes Contables

Teniendo en cuenta que la ESAP ejecuta directamente parte de los recursos, es necesario que el registro de estos gastos se efectúe de forma detallada por lo menos a nivel de subcuenta, e incluso mediante la utilización de auxiliares a partir del séptimo dígito. Ahora bien, en relación con los recursos que son aportados por la ESAP a la Universidad de Pamplona, de acuerdo con lo expresado, el soporte para su registro contable en la ESAP debe ser el mismo convenio y el documento o la orden que respalda el giro.

Relacionado con las respuestas 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 103685 DE DICIEMBRE 6 DE 2007

TEMA: Bienes aprehendidos o incautados

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
LUZ MARINA MESA BALLESTEROS
Subdirector Técnico de Contabilidad
Gobernación de Boyacá
Tunja - Boyacá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200710-103685, en la cual consulta el registro contable de los productos gravados con el impuesto al consumo (cigarrillos, licores y cervezas) aprehendidos e incautados cuando no acreditan el pago de dicho impuesto y que de acuerdo con el Estatuto de Rentas para Boyacá, pueden ser enajenados, vendidos o destruidos.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en el mismo orden en que se formuló en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS como *"el valor de los bienes aprehendidos o incautados a terceros, originados en actividades ilegales, de conformidad con las disposiciones legales"*.

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con: *"El valor de los bienes y derechos aprehendidos o incautados"*.

Y se acredita con:

- 1- *"La devolución de los bienes y derechos."*
- 2- *"La declaración de los bienes y derechos a favor de la Nación."*
- 3- *"La venta, destrucción, pérdida o dación en pago de los bienes y derechos"*.

También, describe la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS como *"el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, en desarrollo de su actividad de"*

comercialización de bienes adquiridos en el mercado, sin ser cometidos a ningún proceso de transformación.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 140606-Bienes Comercializados”.

Describe la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA como *“el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento”.*

En ese orden de ideas, los bienes aprehendidos o incautados, mientras se resuelve la situación jurídica de la mercancía, se revelan en Cuentas de Orden Deudoras como un derecho contingente en la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, habilitando códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar la destinación de la mercancía.

En caso que la Gobernación devuelva o destruya las mercancías aprehendidas o decomisadas, bien sea por decisión de la Secretaria de Hacienda, o por decisión judicial, se efectúa la reversión del registro anterior a nivel auxiliar.

Las mercancías aprehendidas o decomisadas constituyen un incremento patrimonial para la gobernación si se declaran a su favor, debiendo incorporarse al grupo de inventarios, previo la disminución o cancelación de los registros en cuentas de orden, debitando las subcuentas 151015-LICORES, BEBIDAS Y ALCOHOLES y 151090-OTRAS MERCANCIAS EN EXISTENCIAS de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, para la cual debe habilitar códigos auxiliares a partir del séptimo dígito a efectos de identificar cada una de las mercancías, con crédito en la subcuenta 312525-BIENES de la cuenta 3125-PATRIMONIO PUBLICO INCORPORADO.

El ingreso por la venta de la mercancía, se causa debitando la subcuenta 140606-BIENES COMERCIALIZADOS, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES, y acreditando las subcuentas 421015-LICORES, BEBIDAS Y ALCOHOLES y la 421090-OTRAS VENTAS DE BIENES COMERCIALIZADOS de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS, a su vez debe reconocer el costo del inventario vendido debitando las subcuentas 621013-LICORES, BEBIDAS Y ALCOHOLES y la 621090-OTRAS VENTAS DE BIENES COMERCIALIZADOS de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS, con crédito en las subcuentas 151015-LICORES, BEBIDAS Y ALCOHOLES y la 151090-OTRAS MERCANCÍAS EN EXISTENCIA de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

El recaudo se reconoce efectuando un registro débito en la subcuenta 111005-CUENTA CORRIENTE de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 140606-BIENES COMERCIALIZADOS de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las disposiciones expuestas se concluye que los bienes aprehendidos o incautados, mientras se resuelve la situación jurídica de la mercancía, se revelan en cuentas de Orden Deudoras como un derecho contingente en la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, habilitando códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar la destinación de la mercancía.

En caso de que se ordene la devolución o la destrucción de las mercancías aprehendidas o decomisadas, se efectúa la reversión del registro del derecho contingente. Si son declarados a favor de la Gobernación, constituyen un incremento patrimonial, debiendo incorporarse al grupo de inventarios, previo la disminución o cancelación de los registros en cuentas de orden, debitando las subcuentas 151015-LICORES, BEBIDAS Y ALCOHOLES y 151090-OTRAS MERCANCIAS EN EXISTENCIAS de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, para la cual debe habilitar códigos auxiliares a partir del séptimo dígito a efectos de identificar cada una de las mercancías, con crédito en la subcuenta 312525-BIENES de la cuenta 3125-PATRIMONIO PUBLICO INCORPORADO.

El ingreso por la venta de la mercancía, se causa debitando la subcuenta 140606-BIENES COMERCIALIZADOS, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES, y acreditando las subcuentas 421015-LICORES, BEBIDAS Y ALCOHOLES y la 421090-OTRAS VENTAS DE BIENES COMERCIALIZADOS de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS, a su vez debe reconocer el costo del inventario vendido debitando las subcuentas 621013-LICORES, BEBIDAS Y ALCOHOLES y la 621090-OTRAS VENTAS DE BIENES COMERCIALIZADOS de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS, con crédito en las subcuentas 151015-LICORES, BEBIDAS Y ALCOHOLES y la 151090-OTRAS MERCANCÍAS EN EXISTENCIA de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

El recaudo se reconoce efectuando un registro débito en la subcuenta 111005-CUENTA CORRIENTE de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 140606-BIENES COMERCIALIZADOS de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES.

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

CONCEPTO 105433 DE DICIEMBRE 6 DE 2007

TEMA: Aportes patronales en IPS

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora
PAOLA ALEXANDRA PÉREZ MUÑOZ
Profesional Especializado Unidad Funcional de Recursos Humanos
E.S.E. Hospital Universitario de Santander
Bucaramanga, Santander

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 200711-105433, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre el siguiente aspecto:

El registro contable de los extractos que envían los fondos de cesantías a nombre de la entidad contable pública, teniendo en cuenta que los dineros que ingresan a dichos fondos, son valores transferidos por el Ministerio de la Protección Social, los cuales forman parte del pago de la facturación que se realiza según el convenio "Atención con cargo al subsidio a la oferta".

Actualmente, el valor de los rendimientos financiera se encuentra registrado en la subcuenta 111090-Otros depósitos en instituciones financieras.

CONSIDERACIONES

Los párrafos tercero y cuarto de numeral 5 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, establece: *"El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.*

En consecuencia, la aplicación de los recursos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acredita la subcuenta 140911-Atención

con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. (...)"

Lo anterior aplica cuando los recursos que se trasladan a la entidad administradora cancelan inmediatamente los pasivos correspondientes a cesantías y demás aportes patronales. Por tanto, si los recursos ingresan a un fondo de propiedad de la entidad, con el cual se cancelan posteriormente dichas prestaciones, la entidad debita la subcuenta 142402-En Administración, de la Cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

En esa medida, los rendimientos generados constituyen un mayor valor de los recursos entregados en administración.

CONCLUSIÓN

Si los recursos entregados a los fondos de cesantías para el pago de aportes patronales ingresan a un fondo de propiedad de la entidad, con el cual se cancelan posteriormente dichas prestaciones, la entidad debe reconocerlos debitando la subcuenta 142402-En Administración, de la Cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Dicho valor se disminuirá en la medida en que se cancelen los pasivos correspondientes y se incrementará con los rendimientos generados.

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 103995 DE DICIEMBRE 12 DE 2007

TEMA: Bienes de uso permanente sin contraprestación

SUBTEMA: Adiciones y mejoras

Capitán de Navío
ROBERTO SÁCHICA MEJÍA
Director General
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200711-103995, en la cual consulta el tratamiento contable de las mejoras realizadas en propiedad ajena, que actualmente se encuentran incluidas en los estados financieros de la entidad, para determinar si existe la necesidad de retirar los activos, teniendo en cuenta que dichas construcciones deberán ser devueltas a los propietarios de los predios, una vez finalizados los contratos de comodato o arrendamiento.

CONSIDERACIONES

El numeral 25 del Procedimiento para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo contenido en el capítulo III del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, indica que "Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general."

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL.

En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115- SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125- PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.”. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1º del citado procedimiento, en lo relacionado con las adiciones y mejoras indica que *“Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.*

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo (...)”

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que de acuerdo con las conversaciones telefónicas sostenidas con el Doctor Renzo Gómez, Contratista de la Oficina Jurídica, se estableció que los bienes recibidos por la Agencia Logística de las Fuerzas Militares mediante la celebración de contratos de comodato con las fuerzas militares, se destinan para el desarrollo del cometido estatal de la Agencia, corresponden a bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación. Por tanto, la Agencia Logística como entidad del gobierno general, en el momento en que recibe los bienes debe proceder a incorporarlos en su contabilidad debitando la respectiva cuenta y subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y como contrapartida la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, por tratarse de una entidad del gobierno general.

Por su parte, la respectiva fuerza militar que entrega los bienes debe proceder a retirarlos afectando la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y demás cuentas asociadas al bien entregado (depreciación, valorización, provisión y amortización), y registrar la diferencia en la subcuenta de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Así mismo, debe llevar control de estos bienes en cuentas de orden deudoras.

Respecto a las construcciones y las adiciones y mejoras realizadas por la Agencia Logística que aumentan la capacidad operativa de los bienes recibidos, se incorporarán en su contabilidad como un mayor valor de los mismos, afectando la respectiva cuenta y

subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, hasta tanto sean entregadas a las respectivas fuerzas militares, una vez finalizados los contratos de comodato de acuerdo con lo informado por el Doctor Gómez.

CONCLUSIÓN

Los bienes recibidos por la Agencia Logística de las Fuerzas Militares mediante la celebración de contratos de comodato con las fuerzas militares, que se destinan para el desarrollo del cometido estatal de la Agencia, corresponden a bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación. Por tanto, una vez la Agencia Logística recibe los bienes, debe proceder a incorporarlos en su contabilidad debitando la respectiva cuenta y subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y como contrapartida la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Por su parte, la respectiva fuerza militar que entrega los bienes, debe proceder a retirarlos de las cuentas de balance y controlarlos en cuentas de orden deudoras.

Respecto a las construcciones y las adiciones y mejoras realizadas por la Agencia Logística que aumentan la capacidad operativa de los bienes recibidos, se incorporarán en su contabilidad como un mayor valor de los mismos, afectando la respectiva cuenta y subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, hasta tanto sean entregadas a las respectivas fuerzas militares, una vez finalizados los contratos de comodato.

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 104448 DE DICIEMBRE 12 DE 2007

TEMA: Aporte de un derecho de usufructo y Industrial de Trabajo

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora
SORAYA VARGAS PULIDO
Contralora Delegada de Defensa, Justicia y Seguridad
CONTRALORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 200711-104448, en la cual consulta sobre el tratamiento contable que debe darse al aporte en industria y usufructo realizado por el Ministerio de Defensa Nacional, a través de la Armada Nacional, a COTECMAR.

En su comunicación consulta sobre los siguientes aspectos:

1. ¿El concepto de aporte tiene la misma connotación para una sociedad con ánimo de lucro, como para la Corporación Mixta de Ciencia y Tecnología para el desarrollo de la Industria Naval y Marítima y Fluvial -COTECMAR que es una entidad de participación mixta, de carácter científico y técnico sin ánimo de lucro, en donde si bien es cierto el MDN no es socio si es fundador de la misma, tal como lo prevé la escritura y el artículo 15 de los estatutos de COTECMAR?
2. ¿Entonces porqué si el MDN - Armada Nacional realiza un aporte que no forma parte del capital social de COTECMAR, se compromete a continuar afectando sus gastos salarios hasta el 2009, asumiendo el pago de personal uniformado que se encuentra en comisión de servicio, debido a que COTECMAR no ha logrado el punto de equilibrio, según lo aprobado en acta 016 del Consejo Directivo de 2004?
3. ¿Bajo las anteriores circunstancias, el MDN estaría participando en el capital social de COTECMAR a través de dos aportes: uno inicial denominado Derecho de usufructo de mejoras por \$21.502 millones y uno industrial de trabajo recurrente desde el año 2001 y hasta el 2009?
4. ¿Cómo el derecho de usufructo que inicialmente entregó el principal fundador entiéndase Ministerio de Defensa - Armada Nacional, fue bajo la figura de aporte tampoco debió contabilizarse en COTECMAR como Patrimonio, al igual que el aporte industrial de trabajo que viene recibiendo desde el año 2001 del MDN- Armada Nacional?
5. ¿Bajo los anteriores interrogantes significaría que COTECMAR pese a lo indicado en el artículo 15 de sus Estatutos en lo relacionado con los aportes que conforman el patrimonio, inicio sin Patrimonio (denominado Fondo Social)?
6. ¿Cómo y bajo qué enfoque se examinaría la gestión financiera de COTECMAR, cuando en sus estados contables no reflejarían según las nuevas condiciones el aporte industrial de trabajo consistente en el gasto del personal uniformado que está siendo asumido por su principal fundador MDN-Armada Nacional, desde el año 2001 y hasta el año 2009, erogaciones que en promedio han oscilado anualmente entre los \$5.000 millones y \$7.000 millones, valores estos que de no ser reflejados impactan positivamente la gestión financiera de COTECMAR?

7. ¿Cuáles son las contabilizaciones que debe hacer tanto la Armada Nacional como COTECMAR para registrar los dos aportes: el de Derecho de usufructo y el Industrial de trabajo?

CONSIDERACIONES

Para atender el punto 1) de su consulta, debemos retomar la sentencia C-065 de 1997 emitida por la Corte Constitucional, la cual establece que *“por **participación** se debe entender la entrega de dineros u otros recursos que el Estado efectúa para integrar el capital social y para convertirse en socio de una entidad, mientras que el término **aporte** hace referencia a aquellas entregas de dineros o recursos estatales que no entran a formar el capital social sino que se efectúan para el cumplimiento de un proyecto o programa específico...*”. (Negrillas y subrayado no son del texto original).

En ese orden de ideas, para efectos de determinar si el concepto de aporte aplica igual para una entidad con ánimo de lucro que para una entidad sin ánimo de lucro, tal como lo estableció la Corte Constitucional, depende si el aporte de los recursos se efectúa para convertirse en socio de la entidad por medio de la integración del capital social, o el aporte se efectúa para el cumplimiento de un proyecto o programa específico.

En relación con el punto 2) de su consulta, teniendo en cuenta que desborda las facultades constitucionales y legales otorgadas a la Contaduría General de la Nación, le sugerimos realizarla directamente a la Corporación.

Respecto al punto 3) de su consulta, debemos reiterar lo expresado en el concepto 20075-93258, el cual estableció que *“ Es necesario aclarar que la constitución del patrimonio de COTECMAR, está conformado por recursos públicos y privados, pero la calidad de los recursos públicos tienen la naturaleza de ser “aportes”, y esa condición les da una característica especial que afectan el régimen jurídico aplicable.*

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta la composición patrimonial de COTECMAR definida en los estatutos y lo establecido por la Corte Constitucional, el aporte realizado por el Ministerio de Defensa Nacional -Armada Nacional, no constituye una participación en el patrimonio de la Corporación, sino que corresponde a la entrega de recursos para el cumplimiento de los propósitos de la mencionada Corporación”.

Así las cosas, dado que la entrega del aporte de industria a COTECMAR por parte del Ministerio de Defensa Nacional, no se hizo con la intención de participar en el patrimonio, sino para el desarrollo de programas o proyectos específicos, tal aporte no se estaría tipificando como participación.

En cuanto a los puntos 4), 5) y 7) de su consulta, es necesario referirnos a la descripción de la cuenta 3208-Capital Fiscal contenidas en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, la cual dispone que *“Representa el valor de los recursos que han sido otorgados en calidad de aportes para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias...”.* (Subrayado fuera de texto).

En consecuencia, el reconocimiento de los aportes de usufructo por parte de COTECMAR, corresponde a la afectación patrimonial en el grupo 32-PATRIMONIO INSTITUCIONAL, en las subcuentas correspondientes de la cuenta 3208-Capital Fiscal, y como contrapartida, el reconocimiento del activo intangible en subcuenta 197005-Derechos, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, previo a que mediante la aplicación de un método de reconocido valor técnico se determine el valor de este tipo de aporte.

En cuanto al aporte de industria, debemos referirnos al artículo 137 del Código de Comercio, el cual en relación con la posibilidad de que estos aportes se consideren parte del capital social, dispone que "Podrá ser objeto de aportación la industria o trabajo personal de un asociado, sin que tal aporte forme parte del capital social.

Adicionalmente, es importante señalar que actualmente la contabilidad pública no reconoce dentro de la información financiera este tipo de situaciones, en la medida que no ha significado para la Corporación un desembolso efectivo, y teniendo en cuenta que el producto de dicho aporte no representa un bien tangible, sino una situación o condición directamente relacionada con las personas, difícil de reconocer y registrar en la contabilidad en forma cuantitativa.

No obstante lo anterior, este tipo de situaciones deben ser reveladas de forma cualitativa haciendo parte de las notas a los estados contables.

De lo anterior se colige, que cuando se constituyó COTECMAR, el patrimonio con el cual inició sus operaciones estaba conformado por los aportes entregados por los fundadores, dentro de los cuales se encuentran los aportes de usufructo realizados por el Ministerio de Defensa a través de la Armada Nacional.

En lo referente al punto 6) de su consulta, de acuerdo con los planteamientos anteriores, el examen de la gestión financiera a COTECMAR, se debe realizar con el mismo enfoque que se realiza a cualquier otra entidad contable pública, toda vez que en los estados contables debe revelarse el valor de los aportes recibidos de los diferentes fundadores, según sea el caso.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones expuestas, y realizado el análisis correspondiente, se concluye:

1. Para determinar si el concepto de aporte aplica igual para una entidad con ánimo de lucro que para una entidad sin ánimo de lucro, tal como lo estableció la Corte Constitucional, es necesario establecer si el mencionado aporte se realiza con la intención de convertirse en socio de la entidad por medio de la integración del capital social, o con la intención de ejecutar un proyecto o programa específico.
2. La Contaduría General de la Nación, no posee las competencias ni constitucionales ni legales para pronunciarse sobre el tema relacionado con el compromiso de COTECMAR

para continuar afectando sus gastos salarios hasta el 2009, asumiendo el pago de personal uniformado que se encuentra en comisión de servicio.

3. Teniendo en cuenta que la entrega del aporte de industria por parte del Ministerio de Defensa Nacional a COTECMAR no se hizo con la intención de participar en el patrimonio, dicho aporte no constituye participación patrimonial, tal como lo establece el artículo 137 de Código de Comercio.

4. El tratamiento contable de los aportes de usufructo por parte de COTECMAR, corresponde a la afectación patrimonial en el grupo 32-PATRIMONIO INSTITUCIONAL, en las subcuentas correspondientes de la cuenta 3208-Capital Fiscal, y como contrapartida, el reconocimiento del activo intangible en subcuenta 197005-Derechos de la cuenta 1970-INTANGIBLES.

Para el aporte de industria, debido a que actualmente la contabilidad pública no reconoce dentro de la información financiera este tipo de situaciones directamente relacionadas con las personas, es difícil de reconocer y registrar en la contabilidad en forma cuantitativa.

En ese orden de ideas, este tipo de situaciones deben ser reveladas de forma cualitativa haciendo parte de las notas a los estados contables.

Adicionalmente, consideramos que si la entidad tiene la posibilidad de cuantificar estos servicios recibidos y es indispensable dar información cuantificada, es procedente que utilice las Cuentas de Orden Deudoras de Control para llevar en forma transitoria esta información, utilizando la cuenta 819090-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

5. Para efectos de realizar el examen de la gestión financiera a COTECMAR, se debe aplicar el mismo enfoque que se realiza a cualquier otra entidad contable pública, toda vez que en los estados contables debe revelarse de los aportes recibidos de los diferentes fundadores, según sea el caso.

En lo 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 104659 DE DICIEMBRE 12 DE 2007

TEMA: Pasivo Pensional – Fondos de reservas

SUBTEMA: Actualización y amortización del cálculo actuarial

Doctora

DIANA MARGARITA OJEDA VISBAL

Directora General

Fondo de Previsión Social del Congreso de la República-FONPRECON

Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200711-104659 mediante la cual consulta cuál es el procedimiento contable que se deba aplicar para actualizar el valor del cálculo actuarial y su amortización.

CONSIDERACIONES

El párrafo segundo del numeral 45 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, establece que *“El valor del cálculo actuarial debe actualizarse en la contabilidad de los fondos de reservas, por lo menos al cierre del período contable. El cálculo actuarial se reconoce y revela en forma separada, teniendo en cuenta que el valor del cálculo actuarial determinado y proyectado entre el año 1 y el año 10, se reconoce y revela dentro del pasivo estimado; además de que el valor del cálculo actuarial proyectado del año 11 en adelante, se reconoce y revela en cuentas de orden”*.

Por su parte, el último párrafo del numeral 44 del procedimiento referido establece que: *“La amortización del cálculo actuarial corresponde a la afectación gradual de los resultados del fondo de reservas por el monto del pasivo pensional a cubrir durante el período contable”*.

Por tanto, para actualizar el valor del cálculo actuarial aprobado por la Superintendencia Financiera de Colombia, debe ajustarse por menor valor el cálculo actuarial revelado en las cuentas 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES y 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES, de modo que estas cuentas solo revelen el valor correspondiente al pasivo estimado de los primeros diez años y el valor del cálculo actuarial del año 11 en adelante se revela en cuentas de orden.

Para este efecto, se debitan las subcuentas 272009-Asegurador-cálculo actuarial de pensiones actuales, 272011-Asegurador-cálculo actuarial de futuras pensiones y 272013-Asegurador cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y se acreditan las subcuentas 272010-Asegurador-pensiones actuales por amortizar (Db), 272012-Asegurador-futuras pensiones por amortizar (Db) y 272014-Asegurador-cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), según corresponda.

Posteriormente, debe ajustarse el valor amortizado. Si éste supera al valor del pasivo exigible durante el año, como lo establece el procedimiento vigente, se ajustara por menor mediante débitos a las subcuentas 272010-Asegurador-pensiones actuales por amortizar (Db), 272012-Asegurador-futuras pensiones por amortizar (Db) y 272014- Asegurador-cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda, y créditos a la subcuentas 640104-Amortización cálculo actuarial pensiones actuales, 640105-Amortización cálculo actuarial de futuras pensiones y 640106-Amortización cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 6401-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES, por el valor causado durante el año, y a la subcuenta 320801-Capital Fiscal, de la Cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, por el valor que exceda la causación del año.

CONCLUSIÓN

El fondo de reservas debe reconocer y revelar en su información contable el valor del cálculo actuarial aprobado por la Superintendencia Financiera de Colombia. Para el efecto, ajustará por menor valor el monto que actualmente tiene reconocido y registrará el nuevo valor atendiendo lo establecido en el párrafo segundo del numeral 45 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, que indica que el valor de los años 1 a 10 se revelan en cuentas de balance y del año 11 en adelante en Cuentas de Orden.

En cuanto a la amortización, dado que para los fondos de reserva el monto amortizado corresponde al valor del pasivo exigible durante el año, deberá ajustar por menor valor dicho monto amortizado, inicialmente lo causado durante el año y el excedente afectará la cuenta 320801-Capital Fiscal, de la Cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

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 105339 DE DICIEMBRE 12 DE 2007

TEMA: Pasivo Pensional – Empleadoras

SUBTEMA: Subcuentas eliminadas

Doctora
LINA SALINAS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200711-105339 mediante la cual consulta si debe causar la nómina mensual debitando las subcuentas 510206 y 510207 y acreditando la subcuenta 242519 o debitando la subcuenta 272003 y acreditando la cuenta 2510 de acuerdo al nuevo procedimiento o está interpretando en forma errónea la norma.

Para el efecto, informa que utilizaba las subcuentas 510206-Pensiones de jubilación y 510207-Cuotas partes de pensiones de jubilación para registrar "*los pagos de pension (sic) que hace el patrono por el empleado (...) con el crédito a la cuenta de pasivo 242518*"-Aportes a fondos pensionales.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, describe la Cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS: "*Representa el valor de las prestaciones proporcionadas directamente por la entidad contable pública a los empleados o a quienes dependen de ellos*". (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que los aportes pensionales que la entidad contable pública empleadora realiza a través de los fondos de pensiones, derivados de la normatividad legal, no corresponden en estricto sentido a una contribución imputada. Para este efecto, el Catálogo General de Cuentas contiene las Cuenta 5103 y 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS y las subcuentas respectivas en las Cuentas de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, las cuales si tienen como contrapartida las subcuentas correspondientes en la Cuenta 2425-ACREEDORES.

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Capítulo VIII del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, al que hace alusión en su comunicación, es aplicable para entidades contables pública empleadoras que reconocen o reconocían pensiones y pagaban directamente a sus empleados, y que en la actualidad tienen pasivo pensional a cargo. Por ello, utilizaban las subcuentas correspondientes de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS.

Como consecuencia de la revisión del procedimiento para el registro del pasivo pensional algunas de estas subcuentas fueron eliminadas. Anexo concepto emitido 200710-103528 respecto al tratamiento de estas subcuentas.

CONCLUSIÓN

Para el reconocimiento y registro de los aportes a los fondos de pensiones que realiza el empleador en beneficio de sus empleados, atendiendo la normatividad legal vigente, el Catálogo General de Cuentas contiene las Cuentas 5103 y 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS y las subcuentas correspondientes de las cuentas de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN las cuales tiene como contrapartida las subcuentas correspondientes de la Cuenta 2425-ACREEDORES.

De tal manera que si lo que la entidad contable pública empleadora debe reconocer en su información contable son los aportes a los fondos de pensiones liquidados en la nómina del personal activo que se encuentra afiliado a los mismos, utilizará las cuentas y subcuentas mencionadas en el párrafo precedente.

Por su parte, si se refiere al pago de la nómina de pensionados, cuyos pagos realiza directamente a los mismos, utilizará el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Capítulo VIII del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007.

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 105387 DE DICIEMBRE 12 DE 2007

TEMA: Pasivo Pensional – Empleadoras

SUBTEMA: Subcuentas eliminadas

Doctora
ELIZABETH TORO GUARÍN
Contadora
Procuraduría General de la Nación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200711-105387 mediante la cual consulta qué subcuenta debe utilizar para reconocer el auxilio funerario que cancela la entidad atendiendo el artículo 194 de la Ley 201 de 1995, rubro presupuestal 2.0.4.41.1. Servicios funerarios.

CONSIDERACIONES

El artículo 51 de la Ley 100 de 1993 contenido en el Libro I-Sistema General de Pensiones, Título II-Régimen Solidario de Prima Media con Prestación Definida, Capítulo V-Prestaciones Adicionales, establece: "*AUXILIO FUNERARIO. La persona que compruebe haber sufragado los gastos de entierro de un afiliado o pensionado, tendrá derecho a percibir un auxilio funerario equivalente al último salario base de cotización, o al valor correspondiente a la última mesada pensional recibida, según sea el caso, sin que éste auxilio pueda ser inferior a cinco (5) salarios mínimos legales mensuales vigentes, ni superior a diez (10) veces dicho salario. Cuando los gastos funerarios por disposición legal o reglamentaria deban estar cubiertos por una póliza de seguros, el Instituto de Seguros Sociales, cajas, fondos o entidades del sector público podrán repetir contra la entidad aseguradora que lo haya amparado, por las sumas que se paguen por este concepto*".

Por su parte, el artículo 86 de la misma ley, contenido en el Libro I-Sistema General de Pensiones, Título III-Régimen de Ahorro Individual con Solidaridad, Capítulo VII-Prestaciones y beneficios adicionales, establece: "*AUXILIO FUNERARIO. La persona que compruebe haber sufragado los gastos de entierro de un afiliado o pensionado, tendrá derecho a percibir un auxilio funerario equivalente al último salario base de cotización, o al valor correspondiente a la última mesada pensional recibida, según sea el caso, sin que pueda ser inferior a cinco (5) salarios mínimos legales mensuales vigentes, ni superior a diez (10) veces dicho salario. El auxilio deberá ser cubierto por la respectiva administradora o aseguradora, según corresponda. Las administradoras podrán repetir contra la entidad que haya otorgado el seguro de sobrevivientes respectivo, en el cual se*

incluirá el cubrimiento de este auxilio. La misma acción tendrán las compañías de seguros que hayan pagado el auxilio de que trata el presente artículo y cuyo pago no les corresponda por estar amparado este evento por otra póliza diferente".

De tal manera que el auxilio funerario es una prestación económica que hace parte del Sistema General de Pensiones y que debe ser cubierta por las entidades administradoras o aseguradoras y, por excepción, por las entidades contables públicas empleadoras que aún reconocen y pagan pensiones, por lo cual dicho pasivo se incorpora en el cálculo actuarial del pasivo pensional.

No obstante, dado que el artículo 194 de la Ley 201 de 1995 establece que *"Cuando fallezca un servidor de la Procuraduría General de la Nación, se pagarán directamente con cargo al respectivo presupuesto los gastos funerarios correspondientes, por un monto equivalente a diez (10) salarios mínimos vigentes para la fecha del fallecimiento. El pago se efectuará mediante la presentación de los comprobantes respectivos en original, a la persona que demuestre haber sufragado los gastos"*, y que la entidad no tiene pasivo pensional a cargo como lo advierte en su comunicación, debe causar dicho valor provisionalmente en la subcuenta 510290-Otras contribuciones imputadas, de la Cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS hasta tanto se pronuncie sobre el particular la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la cual se efectuará consulta sobre el particular para establecer el procedimiento definitivo.

CONCLUSIÓN

El auxilio funerario es una prestación económica derivada del Sistema General de Pensiones que debe ser cubierta por las entidades que administran dicho Sistema, las aseguradoras y, por excepción, las entidades contables públicas empleadoras que reconocen y pagan pensiones.

Dado que mediante el artículo 194 de la Ley 201 de 1995 se reguló su reconocimiento para los servidores de la Procuraduría General de la Nación, dicho valor debe ser causado utilizando para el efecto la subcuenta 510290-Otras contribuciones imputadas, de la Cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS hasta tanto se pronuncie sobre el particular la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a la cual se efectuará consulta sobre el particular para establecer el procedimiento definitivo.

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 105644 DE DICIEMBRE 12 DE 2007

TEMA: Terrenos

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Brigadier General
CARLOS LEONGOMEZ MATEUS
Rector
Universidad Militar Nueva Granada
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200711-105644, en el cual consulta cuál es el procedimiento contable para el registro de los terrenos en los cuales se encuentran ubicadas las sedes Central y de Medicina y el Edificio de Laboratorios de la Facultad de Medicina de la Universidad Militar Nueva Granada, como quiera que los mismos pertenecen al Ministerio de Defensa Nacional, pero la Universidad efectuó la legalización de las construcciones, las cuales fueron realizadas con recursos propios. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 25 del Capítulo III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en relación con los bienes de uso permanente sin contraprestación señala que *"Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución. Estos bienes se reconocen como propiedades, planta y equipo cuando la operación se realiza entre entidades del gobierno general.* (Subrayado fuera de texto)

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan

de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO'.

A su vez, el numeral 2.9.1.1.5 de las Normas técnicas de Propiedades, planta y equipo expresa que "Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico". (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, dado que la norma técnica de propiedades, planta y equipo incorporó para su reconocimiento el control de los mismos, el valor de los terrenos debe ser incorporado en el Balance General de la Universidad Militar, dado que las instalaciones construidas sobre los mismos son de su propiedad y son utilizadas en desarrollo de su cometido estatal.

Por su parte, el Ministerio de Defensa debe retirar de su contabilidad el valor del bien, junto con sus conceptos asociados tales como provisiones o valorizaciones, según cada caso. Lo anterior no significa de ninguna manera que la titularidad del bien cambie, por cuanto que éste sigue siendo de propiedad del Ministerio de Defensa, si no que de acuerdo con el criterio contable adoptado por la Contaduría General de la Nación en el Régimen de Contabilidad Pública, cuando una entidad de gobierno general traslada bienes a otra entidad de gobierno general, sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en el desarrollo de sus funciones, la entidad que los recibe debe reconocerlos como propiedades, planta y equipo.

CONCLUSIÓN

La Universidad Militar debe incorporar en su contabilidad el valor de los terrenos, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o el estimado mediante avalúo técnico, para lo cual debe afectar la subcuenta 160505-TERRENOS DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN, de la cuenta 1605-TERRENOS, con contrapartida en la subcuenta 325531-BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Por su parte, el Ministerio de Defensa Nacional retira de su contabilidad el valor de los terrenos, para lo cual registra un débito en 169501-TERRENOS, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito en la cuenta 1605-TERRENOS, subcuenta respectiva. La diferencia se registra debitando la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

En caso de haberse reconocido valorizaciones debe cancelarse los saldos registrados, para lo cual se registra un débito en la subcuenta 324052-TERRENOS, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACION, con contrapartida en la subcuenta 199952-TERRENOS, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Adicionalmente, El Ministerio de Defensa debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Finalmente, 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)

CONCEPTO 105808 DE DICIEMBRE 17 DE 2007

TEMA: Ingresos por prestación de servicios de salud

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
CLAUDIA YANETH OÑATE PÁEZ
Contadora
ESE Hospital Local de Río de Oro
Río de Oro - Cesar

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200712-105808, en el cual consulta cuál es el procedimiento contable y presupuestal que debe realizar el Hospital, de los hechos relacionados con el convenio interadministrativo N° 329 de 2007, celebrado con el Departamento del Cesar. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del Convenio Interadministrativo No. 329 de 2007, señala que el objeto del citado convenio es la *"Ejecución del proyecto: "Programa educativo y preventivo para disminuir la morbilidad materna e infantil en menores de 5 años en el municipio de Río de Oro Cesar". (...)*

A su vez, la cláusula cuarta del citado convenio expresa que *"El presente convenio será cancelado de la siguiente manera: SEIS (6) mensualidades iguales vencidas equivalentes a DOCE MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA Y DOS MIL DOSCIENTOS VEINTIDOS PESOS (\$12.342.222.00) M/C, (...)*. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2° del Capítulo XIII, relacionado con el Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *"Los contratos por evento consisten en que la IPS factura los servicios prestados a los usuarios, de acuerdo con los términos contractuales, y la entidad contratante asume el pago de dicha prestación. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.* (Subrayado fuera de texto)

Si el contrato se pacta con pago vencido, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el numeral 3° del citado capítulo establece en relación con los contratos de capitación y de atención a vinculados que *"En estos contratos, por una suma fija predeterminada que paga la entidad contratante, la IPS se obliga a prestar el servicio de salud, con independencia de su frecuencia o demanda. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el*

contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.
(Subrayado fuera de texto)

Si el contrato se pacta con pago vencido, con la prestación del servicio y la correspondiente facturación, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Tratándose de los contratos a vinculados, se debitan las subcuentas 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta y 140913-Cuota de recuperación, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Si al finalizar el mes el valor de la facturación supera el valor del contrato, la diferencia debe registrarse debitando la subcuenta 511160-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 5111-GENERALES, previa disminución del ingreso por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiere, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si por el contrario, el valor facturado es inferior al del contrato, la diferencia se registra con un débito en la subcuenta 147087-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y con un crédito en la subcuenta 480822-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, previa disminución del gasto por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiere".

Por lo anterior, teniendo en cuenta que el contrato se pactó con pago vencido, con la prestación de los servicios de salud la ESE Hospital Local de Río de Oro, reconoce el ingreso afectando la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, con contrapartida en la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, en las subcuentas respectivas, dependiendo de si se trata de un contrato por evento o de capitación y de atención a vinculados.

Si el contrato es por capitación y atención a vinculados, y al finalizar el mes el valor de la facturación es diferente al valor del contrato, la diferencia se reconoce como un gasto o un ingreso, previa disminución del ingreso o gasto por el margen en la contratación de servicios de salud si existiere.

De otra parte, en relación con el registro del convenio en las cuentas de presupuesto y tesorería, el numeral 2.9.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que *"Las cuentas de presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución, y facilitando su seguimiento, evaluación y control"*. (Subrayado fuera de texto)

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que la cuenta 0203-INGRESOS NO TRIBUTARIOS APROBADOS *"Representa el valor de los recursos clasificados en el presupuesto como ingresos no tributarios, tales como tasas, multas, contribuciones, compensaciones y regalías, que la entidad contable pública estima recaudar durante la vigencia fiscal, aprobados mediante acto administrativo del organismo competente,*

afectándose con las adiciones y reducciones aprobadas de acuerdo con las normas que sean aplicables en cada caso. (Subrayado fuera de texto)

La contrapartida en el registro del presupuesto de ingresos aprobado es la cuenta 0217-Ingresos no Tributarios por Ejecutar”.

A su vez, expresa que la cuenta 0224-RECAUDOS EN EFECTIVO POR INGRESOS NO TRIBUTARIOS “Representa el valor recaudado en efectivo durante la vigencia por concepto de los ingresos no tributarios presupuestados. Así mismo, registra el valor recaudado por concepto que corresponden a ingresos no tributarios que no han sido aforados o fueron aforados por un menor valor, en el presupuesto”. (Subrayado fuera de texto)

Por lo cual, con el recaudo del valor de los pagos pactados, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 021743-VENTA DE SERVICIOS DE SALUD Y PREVISIÓN SOCIAL, de la cuenta 0217-INGRESOS NO TRIBUTARIOS POR EJECUTAR, y un crédito en la subcuenta 022443-VENTA DE SERVICIOS DE SALUD Y PREVISIÓN SOCIAL, de la cuenta 0224-RECAUDOS EN EFECTIVO POR INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones, con la prestación de los servicios la ESE Hospital Local de Río de Oro debe reconocer el ingreso por prestación de servicios de salud afectando con un crédito la subcuenta correspondiente de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, con contrapartida en el débito en la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, subcuenta respectiva, dependiendo del servicio prestado a los beneficiarios.

Si el contrato es por capitación y atención a vinculados, y al finalizar el mes el valor de la facturación es mayor que el valor del contrato, la diferencia se reconoce como un gasto, para lo cual se registra un débito a la subcuenta 511160-MARGEN EN LA CONTRATACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, de la cuenta 5111-GENERALES, previa disminución del ingreso por el margen de la contratación de servicios de salud, si existiere, y se registra un crédito a la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, subcuenta respectiva.

Si al finalizar el mes, el valor de la facturación es menor que el valor del contrato, la diferencia se registra con un débito en la subcuenta 147087-MARGEN EN LA CONTRATACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 480822-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, previa disminución del gasto por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiere.

Con respecto al registro en las cuentas de presupuesto y tesorería, con el recaudo del valor de los pagos pactados, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 021743-VENTA DE SERVICIOS DE SALUD Y PREVISIÓN SOCIAL, de la cuenta 0217-INGRESOS NO TRIBUTARIOS POR EJECUTAR, y un crédito en la subcuenta 022443-VENTA DE

SERVICIOS DE SALUD Y PREVISIÓN SOCIAL, de la cuenta 0224-RECAUDOS EN EFECTIVO POR INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Finalmente, 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)

CONCEPTO 101898 DE DICIEMBRE 18 DE 2007

TEMA: Pasivo Pensional

SUBTEMA: Contabilización Fondos de reservas

Doctora
MÓNICA ANDRADE VALENCIA
Secretaria General
Superintendencia Financiera de Colombia
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20079-101898 mediante la cual solicita que se le indique el procedimiento para el registro de la información contable del Fondo de reservas, correspondiente a los bienes, derechos y obligaciones de Capresub en liquidación, hoy extinta, trasladados para su administración a la Superintendencia Bancaria de Colombia, hoy Superintendencia Financiera de Colombia.

CONSIDERACIONES

Mediante concepto 20067-70107 se indicó a la entidad que *"Los derechos y obligaciones recibidos de Capresub en liquidación, para su administración, constituyen el Fondo de reservas*

pensionales cuya información contable debe llevarse atendido lo establecido en la Resolución 2200 de la Superintendencia Bancaria, hoy Superintendencia Financiera de Colombia. El reporte a la Contaduría General de la Nación debe realizarse en forma independiente, atendiendo los plazos y requisitos establecidos en la Resolución 550 de 2005, hasta tanto se trasladen los derechos y obligaciones al FOPEP'.

No obstante, mediante memorando del 13 de agosto de 2007, la Superintendente Delegada para Pensiones, Cesantías y Fiduciarias, de la Superintendencia Financiera de Colombia, emite concepto respecto a la calidad de entidad administradora del régimen de prima media de la Superintendencia Financiera de Colombia y el ámbito de aplicación de la Resolución 2200 del 10 de octubre de 2004, proferida por la Superintendencia Bancaria, concluyendo "*(...) la liquidación de una administradora de pensiones dentro del Régimen de Prima Media con Prestación Definida no significa que la entidad que en virtud de la Ley asuma los pasivos y obligaciones a su cargo adquiera tal calidad, pues además de no ser éste un efecto previsto en la ley, ya no hay afiliados, no se reciben ni administran aportes o cotizaciones del Sistema General de Pensiones, ni se cumplen las obligaciones establecidas por la ley para tales administradoras.*

(...) el referido plan aplica a las entidades administradoras del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, en tanto a tales, es decir, mientras subsistan o conserven esa naturaleza, por lo que en nuestro criterio no resulta aplicable a este Organismo en su condición de empleador que tiene a su cargo algunos pasivos de carácter pensional frente a algunos de sus funcionarios y ex-funcionarios".

Por su parte, el concepto 2-2007-029457 emitido por la doctora Mónica Uribe Botero, Directora General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público expresa: "*Revisado el tema de la contabilización de las reservas financieras para respaldar los pasivos pensionales de Capresub, compartimos el concepto que al respecto emitió la Contaduría General de la Nación en el sentido de que las reservas con que contaba Capresub a la fecha de su liquidación debieron trasladarse a un fondo de reservas, hasta que se reunieran las condiciones para cumplir con lo dispuesto por el artículo 21 del decreto 2398 de 2003".*

En consecuencia, ratificamos que los bienes, derechos y obligaciones recibidos de Capresub en liquidación, para su administración, constituyen un Fondo de reservas pensionales cuya información contable debe realizarse en forma independiente y presentarse a la Contaduría General de la Nación, atendiendo los plazos y requisitos establecidos en la Resolución 248 de 2007, modificada por la Resolución 375 de 2007.

Para el efecto, debe adoptar el Régimen de Contabilidad Pública, en cuyo Manual de procedimientos se establece el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, específicamente para los Fondos de reserva a partir del párrafo 44 en adelante, y el Catálogo General de Cuentas aplicable.

En tal sentido, debe asignarse un código institucional al Fondo de reservas para lo cual se requiere realizar el trámite correspondiente a través de la página Web: www.contaduria.gov.co, link "Índice institucional", Solicitud de código institucional.

CONCLUSIÓN

Los bienes, derechos y obligaciones recibidos de Capresub en liquidación, para su administración, constituyen el Fondo de reservas pensionales de la extinta Capresub, cuya información contable debe llevarse atendido lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 354 de 2007.

Por tanto, la entidad deberá realizar el trámite de asignación del código institucional para el reporte individual de la información contable del Fondo de reservas en la página Web: www.contaduria.gov.co , link "Índice institucional", Solicitud de código institucional.

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 104604 DE DICIEMBRE 19 DE 2007

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Actualización

Doctora
ISABEL ORTIZ SERRANO
Representante Legal
Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional
Espinal - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200711-104604, en el cual solicita aclaración al procedimiento señalado en el concepto 20078-100191 del 29 de

agosto de 2007, relacionado con el avalúo de un bien inmueble. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 166 del numeral 2.9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a los activos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala que las propiedades, planta y equipo "*Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que permitan una medición confiable. Para establecer el costo de reposición pueden emplearse avalúos o precios de referencia, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos, debiendo realizar para el efecto los respectivos avalúos técnicos, de conformidad con las disposiciones legales vigentes*". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 18 del Capítulo III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, respecto de la actualización de las propiedades, planta y equipo señala que "*El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados...*" (Subrayado fuera de texto)

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien". (Subrayado fuera de texto)

Sobre la base de lo anterior, corresponde a la entidad seleccionar y aplicar el avalúo técnico que mejor se ajuste al valor real del bien, teniendo en cuenta los elementos generadores de valor del mismo, y si se trata de un avalúo con fines de revelación contable o de enajenación. El avalúo puede efectuarse con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas especializadas en el tema o con el apoyo de entidades oficiales, el cual tendrá una vigencia de tres años como mínimo. En este sentido, la entidad puede considerar el avalúo catastral como base de actualización, si a juicio del Representante Legal, éste refleja la realidad económica del bien. Así mismo, deberá efectuarse su actualización, si el valor registrado en la contabilidad no refleja su realidad económica.

Por lo anterior, la Contaduría General de la Nación reitera lo señalado en el concepto 20078-100191 del 29 de agosto de 2007.

CONCLUSIÓN

Corresponde a la entidad seleccionar y aplicar el avalúo técnico que mejor se ajuste al valor real del bien, teniendo en cuenta los elementos generadores de valor del mismo, y si se trata de un avalúo con fines de revelación contable o de enajenación.

En este sentido, la entidad puede considerar el avalúo catastral como base de actualización, si a juicio del representante legal, éste refleja la realidad económica del bien, y en el evento que el bien tenga fines de enajenación, el avalúo técnico deberá ser realizado por personas especializadas con sujeción a las normas vigentes.

Finalmente, 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)

CONCEPTO 105050 DE DICIEMBRE 20 DE 2007

TEMA: Traslado de bienes

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
ISABEL ORTIZ SERRANO
Representante Legal
Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional
Espinal - Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200711-105050, la cual me permito atenderla en el sentido en que fue formulada:

¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los bienes muebles recibidos de parte del Ministerio del Interior y de Justicia, los cuales según el acta de entrega se encontraban totalmente depreciados?

¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los bienes muebles recibidos de parte del Ministerio de Educación Nacional, los cuales fueron recibidos, sin que se cuente con un acta de entrega o Resolución expedida por el Ministerio?

CONSIDERACIONES

El numeral 24 del capítulo III del Manual de Procedimientos del régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que *"El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes. (...) (Subrayado fuera de texto)*

La entidad contable pública que recibe los bienes debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el numeral 27 del mismo capítulo establece que *"Los bienes pendientes de legalizar corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada". (Subrayado fuera de texto)*

Ahora bien, el reconocimiento de los bienes recibidos que se encontraban totalmente depreciados en la contabilidad de la entidad que los entrega, puede hacerse por el valor estimado mediante un avalúo técnico, y se registran mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, según el tipo de bien de que se trate, con contrapartida en el crédito de la subcuenta 325525-BIENES, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Para el caso de los bienes sobre los cuales no se ha recibido el acta de entrega o el acto administrativo que soporte el traslado de los bienes, deben reconocerse mediante un crédito a la subcuenta 325530-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, y un débito a la subcuenta 166504-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA PENDIENTES DE LEGALIZAR, de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA.

Una vez legalizada la propiedad, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien pendiente de legalizar, de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA. Adicionalmente, se debita la subcuenta 325530-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 325525-BIENES, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

No obstante, para la incorporación de estos bienes en la contabilidad del Instituto, debe tenerse la certeza de que el Ministerio de educación Nacional los retiro de su contabilidad, con el fin de que en el proceso de consolidación realizado por la Contaduría General de la Nación-CGN, no se presenten sobreestimaciones en la información.

CONCLUSIÓN

Los bienes muebles que recibe el Instituto se reconocen mediante un débito la subcuenta correspondiente de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, según el tipo de bien de que se trate, con contrapartida en la subcuenta 325525-BIENES, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o el estimado mediante un avalúo técnico.

El reconocimiento de los bienes recibidos que se encontraban totalmente depreciados en la contabilidad de la entidad que los entrega, puede hacerse por el valor estimado mediante un avalúo técnico, y se registran mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, según el tipo de bien de que se trate, con contrapartida en el crédito de la subcuenta 325525-BIENES, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Los bienes sobre los cuales no se ha recibido el acta de entrega o el acto administrativo que soporte el traslado de los bienes, deben reconocerse mediante un crédito a la subcuenta 325530-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, y un débito a la subcuenta 166504-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA PENDIENTES DE LEGALIZAR, de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA.

Una vez legalizada la propiedad, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien pendiente de legalizar, de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA. Adicionalmente, se debita la subcuenta 325530-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 325525-BIENES, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Finalmente, 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)

CONCEPTO 105818 DE DICIEMBRE 21 DE 2007

TEMA: Pasivo pensional - Empleadoras

SUBTEMA: Creación de la reserva financiera actuarial

Capitán de Navío
JUAN CARLOS BERNAL GALOFRE
Director Financiero
Ministerio de Defensa Nacional
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200712-105818 mediante la cual consulta si la Unidad Ejecutora Gestión General, responsable del reconocimiento y pago de las mesadas pensionales del personal civil que labora en cada Unidad Ejecutora, debe "*destinar activos para la atención de obligaciones pensionales y reflejar la Reserva Financiera Actuarial en los Estados Financieros*" y si la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares debe "*destinar activos para la atención de obligaciones de asignaciones de retiro y reflejar la Reserva Financiera Actuarial en los Estados Financieros?*" teniendo en cuenta que "*para la atención de dichas obligaciones se asignan las respectivas apropiaciones en el Presupuesto Anual y los recursos para el pago, son situados por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en forma periódica*".

CONSIDERACIONES

El numeral 8 del Capítulo VIII del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, que contiene el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del cálculo actuarial del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, aplicable para las entidades contables públicas empleadoras, establece que "*La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de*

activos que han sido destinados por la entidad contable pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales. La reserva financiera actuarial se revela mediante un débito a las subcuentas 190101-Efectivo, 190102-Recursos entregados en administración, 190103-Inversiones, 190104-Encargos fiduciarios, 190105-Propiedades, planta y equipo y 190106-Otros activos, según corresponda, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y un crédito a la subcuenta donde se encontraba registrado el activo destinado para atender las obligaciones pensionales".

Por su parte, la descripción de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL establece que *"Representa el valor de los activos destinados por la entidad contable pública empleadora, en desarrollo de las disposiciones legales vigentes, para la atención de sus obligaciones pensionales"*. (Subrayado fuera de texto).

De tal manera, que la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL es de utilización exclusiva de las entidades contables públicas empleadoras y en ella deben revelar los activos destinados para atender obligaciones pensionales.

Por otra parte, el numeral 44 del Procedimiento contable referido establece que los fondos de reservas: *"Están conformados por los recursos del sistema general de pensiones provenientes de las cotizaciones de los afiliados y aportes de los empleadores al régimen de prima media con prestación definida y que, de conformidad con lo establecido en el literal m) del artículo 13 de la Ley 100 de 1993, no pertenecen a las entidades administradoras, ni a la Nación"*, señalando como entidad administradora a la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares-CREMIL.

De tal manera que la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares-CREMIL, en la información contable del Fondo de reservas, no debe utilizar la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL pero cuando actúa como empleadora, si tiene pasivo pensional a cargo, debe revelar en ella los activos destinados para el pago de dicho pasivo.

Respecto a la obligatoriedad de destinar recursos para fondear el pasivo pensional y el plazo para ello, la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público se pronunció mediante el concepto radicado 2-2007-021559 del 14-08-2007 emitido a la Policía Nacional establece: *"Sobre si se deben fondear con reservas los pasivos pensionales cabe anotar que sobre la conveniencia fiscal respectiva ya este Ministerio se pronunció en oficio del cual se adjunta copia, el cual fue dirigido al Viceministro de Gestión Institucional del Ministerio de Defensa. Al respecto cabe recalcar que este Ministerio considera que solo en la medida en que una entidad pueda genera los recursos propios necesarios o de antemano disponga de excedentes que le permitan fondear su pasivo pensional, es financieramente conveniente que constituya un patrimonio autónomo para tal fin, y por tanto no existe ni obligatoriedad ni plazo para ello"*. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Las entidades contables públicas empleadoras deben revelar en la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, los activos destinados para atender obligaciones pensionales.

Si la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares-CREMIL, actuando como empleadora, tiene a cargo pasivo pensional, debe revelar los activos destinados para su atención en la cuenta mencionada en el párrafo precedente. No obstante, en la información contable del Fondo de reservas, no es procedente su utilización.

Respecto a la obligatoriedad de fondear el pasivo pensional y el plazo para ello, mediante el concepto radicado 2-2007-021559 del 14-08-2007, la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público se pronunció indicando que "(...) solo en la medida en que una entidad pueda genera los recursos propios necesarios o de antemano disponga de excedentes que le permitan fondear su pasivo pensional, es financieramente conveniente que constituya un patrimonio autónomo para tal fin, y por tanto no existe ni obligatoriedad ni plazo para ello".

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 106279 DE DICIEMBRE 21 DE 2007

TEMA: Inversiones

SUBTEMA: Reconocimiento y Actualización

Doctora
PIEDAD ATUESTA CEPEDA
Contador General

Federación Nacional de Cafeteros de Colombia
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200712-106279, en la cual consulta el registro contable y el procedimiento de valoración de las siguientes inversiones: la primera consiste en un depósito con garantía de capital y rentabilidad mínima y la segunda, en una participación en un portafolio de inversiones de renta fija. Estas inversiones se constituyeron con el propósito de mantenerlas durante un plazo de tres años. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

De conformidad con el párrafo 144 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, *“Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control o influencia que se tenga sobre el ente receptor de la inversión, mediante la aplicación de metodologías que aproximen su realidad económica, tales como: el valor razonable, el valor presente neto a partir de la tasa interna de retorno, el método de participación patrimonial y el método del costo”*. (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 147 del PGCP establece que *“Las inversiones se revelan teniendo en cuenta la finalidad con la cual se efectúan y la modalidad del título o contrato. En relación con la finalidad, las inversiones se efectúan para administrar la liquidez, adquirir el control del ente receptor de la inversión o por razones de política. En cuanto a la modalidad del título, las inversiones se revelan en títulos de deuda y títulos participativos. Cuando surjan provisiones o valorizaciones deberán revelarse por separado. Por su parte, los instrumentos derivados con fines de cobertura de los activos se revelan en forma separada”*. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 4 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, del Manual de Procedimientos, señala que *“Las inversiones con fines de política están constituidas por títulos de deuda adquiridos mediante suscripción convenida o forzosa, por mandato legal, en cumplimiento de políticas macroeconómicas. También incluye las inversiones adquiridas en entidades nacionales o del exterior con el propósito y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlas hasta el vencimiento de su plazo de maduración o redención, o cuando menos durante un año, a partir de la fecha de su adquisición, en cumplimiento de políticas internas de la entidad. Tal decisión debe manifestarse en el momento de su adquisición con el fin de establecer la metodología de actualización respectiva”*. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el numeral 6 establece que *“Las inversiones con fines de política se actualizan con base en la Tasa Interna de Retorno prevista en las metodologías de la”*

Superintendencia Financiera. La diferencia que se presente entre el valor calculado y el valor de la inversión registrado, se reconoce debitando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA y acreditando la subcuenta 480586-Utilidad por valoración de las inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

Si con la evaluación del riesgo del emisor hay lugar a la constitución de provisiones, se debita la subcuenta 530233-Inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128033-Inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR) (...).

De otra parte, la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA *“Representa el valor de los recursos colocados por la entidad contable pública en títulos valores cuyo rendimiento se encuentra predeterminado en sus condiciones contractuales, los cuales son adquiridos forzosamente o mediante convenios de suscripción. También incluye las inversiones adquiridas con el propósito serio y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlas hasta el vencimiento de su plazo de maduración o redención, o cuando menos durante un año, a partir de su adquisición”.* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

La inversión realizada mediante depósito con garantía de capital y rentabilidad mínima y la correspondiente a la participación en el portafolio de inversiones de renta fija, deben registrarse en la subcuenta 120390-Otras inversiones en títulos de deuda, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, revelando en notas a los estados contables la información adicional necesaria para una mejor comprensión e interpretación de las cifras. Lo anterior, teniendo en cuenta que las citadas inversiones se efectuaron con el propósito y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlas durante tres años, a partir de la fecha de su adquisición, en cumplimiento de políticas internas de la entidad.

Con respecto a la valoración, la inversión efectuada mediante depósito con garantía de capital y rentabilidad mínima debe actualizarse con base en la Tasa Interna de Retorno prevista en las metodologías de la Superintendencia Financiera. En cuanto a la participación en el portafolio de inversiones de renta fija, ésta debe valorarse considerando las variaciones presentadas en el fondo de inversión, con base en la información que periódicamente le reporte la entidad que administra dicho fondo. El registro contable, en ambos casos, debe efectuarse de acuerdo con lo definido en el numeral 6 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *“Las decisiones que en materia contable adopte la*

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

CONCEPTO 107241 DE DICIEMBRE 21 DE 2007

TEMA: Convenio de prestación de servicios

SUBTEMA: Registro contable de la participación

Doctor
JOSE NEMESIO MORENO RODRÍGUEZ
Jefe División Financiera (E)
Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario - INPEC
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200712-107241, en la cual consulta sobre el registro contable de la participación del 3% de la facturación antes del IVA del Contrato de Prestación de Servicio de Telefonía No. 1607 de 2007, suscrito entre el INPEC y Prepago de Colombia LTDA PREPACOL LTDA, con destino a las Cajas Especiales – Otros ingresos.

Informa en su comunicación que el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario, administra recursos de los internos los cuales se encuentran contabilizados en la cuenta 245301-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, recursos que son utilizados por los internos para el consumo de víveres en los expendios que se encuentran en los Establecimientos de Reclusión.

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

CONSIDERACIONES

Los numerales 2 y 4 de la Cláusula Tercera – OBLIGACIONES DEL INPEC del Contrato de Prestación de Servicios de Telefonía, establece entre otras obligaciones *“Disponer al PRESTADOR DEL SERVICIO los espacios físicos necesarios para la instalación de redes y equipos para la correcta prestación de los servicios de telecomunicaciones. Asimismo, “Trasladar a favor de EL PRESTADOR DEL SERVICIO los valores económicos que le corresponden por la prestación del servicio de Telefonía previa deducción equivalente acordada para la prestación del servicio”.* (Subrayado fuera de texto)

La Cláusula Quinta – PARTICIPACION, indica que *“La participación en el presente contrato de prestación de servicios se distribuirá así: Un tres (3%) por ciento mensual correspondiente a la facturación antes de IVA, acordados como participación de la prestación de servicio de telefonía entre EL PRESTADOR DEL SERVICIO y el INPEC durante los tres (3) primeros años de la ejecución del contrato, y un cinco (5%) por ciento mensual correspondiente a la facturación antes de IVA, acordados como la participación de la prestación de servicio de telefonía en los tres años restantes, porcentajes que se cederá a favor de los Establecimientos Penitenciarios y Carcelarios a los cuales se les preste el servicio objeto del presente contrato, con destino de otros ingresos a las Cajas Especiales conforme lo establece el Acuerdo 010 de 2004”.*

La Cláusula Séptima – FORMA DE PAGO, establece que *“El Director de cada Establecimiento Penitenciario y Carcelario a través de la pagaduría, liquidará el valor del consumo en llamadas telefónicas por parte de los internos, deduciéndolo de los valores consignados en la cuenta matriz de cada interno, siempre y cuando EL PRESTADOR DEL SERVICIO suministre la información del consumo a los establecimientos respectivos, reportando día a día el manejo contable de los ingresos en lo concerniente al servicio prestado objeto del presente contrato al interior de cada Establecimiento, y transferirá a favor de EL PRESTADOR DEL SERVICIO el valor correspondiente previo descuento de participación para el INPEC, conforme lo establecido en la Cláusula Quinta del presente contrato. Estas cuentas se liquidarán día a día y el pago por parte de los Establecimientos se efectuará en línea en el mismo momento de la utilización del servicio”.* (Subrayado fuera de texto)

Por otra parte, el párrafo 264 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario”.* (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS como *“el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción.

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con *"El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable"*, y se acredita con *"El valor causado por los diferentes conceptos"*.

La cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION se describe como *"el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración"*.

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

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con:

- 1- *"El valor de los recursos reintegrados."*
- 2- *El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado."*

Y se acredita con:

- 1- *"El valor de los recursos recibidos"*.

De lo anterior, se infiere que el 3% recibido como una participación en el contrato de prestación de servicio de telefonía proveniente de la facturación del servicio antes del IVA a favor del INPEC que deben ingresar a la cuenta Cajas Especiales en el rubro otros ingresos, constituyen un ingreso para el Instituto y se causa debitando la subcuenta 147090-OTROS DEUDORES de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y como contrapartida la subcuenta 480890-OTROS INGRESOS ORDINARIOS de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Asimismo, los dineros recaudados y administrados a nombre de cada interno, se disminuye con los valores diarios a transferir al Prestador del Servicio, previa la presentación de la factura de cobro por el consumo de llamadas telefónicas que suministra el mismo.

Con el ánimo de garantizar un manejo financiero transparente de los estos recursos consignados en la cuenta matriz de los internos, y en consecuencia poder rendir un informe sobre los mismo cuando se requiere, se recomienda habilitar códigos auxiliares para identificar el monto que corresponde a cada interno a partir del séptimo dígito de la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACION de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye, que el 3% recibido como una Participación en el Contrato de Prestación de Servicio de Telefonía proveniente de la facturación del servicio antes del IVA a favor del INPEC que deben ingresar a la cuenta Cajas Especiales en el rubro otros ingresos, constituyen un ingreso para el Instituto y se causa debitando la subcuenta 147090-OTROS DEUDORES de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y como contrapartida la subcuenta 480890-OTROS INGRESOS ORDINARIOS de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Para garantizar un manejo financiero transparente de los estos recursos consignados en la cuenta matriz de los internos, y en consecuencia poder rendir un informe sobre los mismo cuando se requiere, se recomienda habilitar códigos auxiliares para identificar el monto que corresponde a cada interno a partir del séptimo dígito de la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACION de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACION.

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

CONCEPTO 102003 DE NOVIEMBRE 26 DE 2007

TEMA: **Propiedades, Planta y Equipo**

SUBTEMAS: **1. Cuentas de Orden**
 2. Construcciones en Curso
 3. Cuentas Acreedoras de Control

Doctor
JUAN CARLOS CABRERA CÓRDOBA
Subgerente Administrativo y Financiero
Artesanías de Colombia S.A.
Ciudad

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20079-102003, en la cual informa que la entidad tiene vigente un convenio interadministrativo para aunar esfuerzos y recursos para la materialización del proyecto de construcción de la Plaza de los Artesanos, concebido dentro del Plan Maestro Parque Simón Bolívar.

Es de anotar que de acuerdo con los términos del convenio el Distrito Capital autoriza a Artesanías de Colombia ejecutar los recursos de la Comisión Nacional de Regalías, al igual que los asignados por FINDETER al proyecto denominado Plaza de los Artesanos. Por lo anterior consulta:

1- ¿Los recursos ejecutados para la construcción de la Plaza de Artesanos, que han sido registrados como gastos de desarrollo, inversión social, en qué cuenta de orden se deben registrar?.

2- ¿Quién debe registrar la propiedad del inmueble ya construido o en construcción?.

3- Actualmente se registran en Cuentas de orden los recursos obtenidos e invertidos por intermedio de la entidad para la construcción de la Plaza de los Artesanos, en la subcuenta 839090-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, ¿será el registro contable adecuado?.

CONSIDERACIONES

1-Cuentas de Orden

Para responder el primer punto de su consulta es necesario tener en cuenta que el Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, describe el grupo 83-DEUDORAS DE CONTROL, así *“En esta denominación se incluyen las cuentas donde se registran las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos”*.

Así mismo, el CGC del PGCP describe el grupo 93-ACREEDORAS DE CONTROL, de la siguiente manera: *“En esta denominación se incluyen las cuentas donde se registran las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control administrativo sobre las obligaciones”*.

Las Cuentas de orden deudoras y acreedoras de control clasifican los bienes propios o de terceros y los derechos y compromisos sobre los cuales se requiere realizar seguimiento y control.

Lo anterior aplica en este caso, puesto que Artesanías de Colombia es la entidad ejecutora del convenio interadministrativo que tiene por objeto desarrollar el proyecto denominado Plaza de los Artesanos, por lo tanto debe ejercer un control sobre los recursos recibidos de la Comisión Nacional de Regalías y de FINDETER, y sobre los que invierte directamente la entidad. Para el efecto debe utilizar las Cuentas de orden 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, en vista de que la entidad beneficiaria del proyecto es el Distrito Capital.

2- Construcciones en Curso

En relación con la pregunta sobre quién debe registrar la propiedad del inmueble ya construido o en construcción, se debe tener en cuenta que el beneficiario de la obra es el Distrito Capital y que de acuerdo con la Cláusula 5ª de la Adición al Convenio Interadministrativo suscrito entre Artesanías de Colombia S.A. y el Distrito Capital de Santafé de Bogotá, donde se establece *“Que en virtud de la entrega del Parque Simón Bolívar al Distrito Capital los predios, lo mismo que sus mejoras, servicios, etc. pasan a ser parte del patrimonio del Distrito Capital, respetando los derechos adquiridos por terceros de buena fe con anterioridad a la fecha de entrega de los terrenos”*. (Subrayado fuera de texto)

Además la Cláusula 6ª del mismo convenio define *“Que de acuerdo con la cláusula séptima del Convenio inicial, es claro que no existe transferencia de dominio del lote de terreno que se facilitó a Artesanías de Colombia S.A., y que éste continua en cabeza de su titular, hoy el Distrito Capital”*

Así las cosas, quien debe registrar la propiedad del inmueble es el Distrito Capital, puesto que Artesanías de Colombia solamente es la entidad que ejecuta el proyecto de la Plaza de los Artesanos, y al terminar la construcción hará la entrega del inmueble al Distrito Capital.

3- Cuentas Acreedoras de Control

El tercer punto se refiere a que actualmente se registran en la subcuenta 839090-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, los recursos obtenidos e invertidos por intermedio de la entidad para la construcción de la Plaza de los Artesanos. Al respecto preguntan si el registro contable es el adecuado.

Para responder este punto de su consulta es necesario tener en cuenta que el CGC del PGCP, describe que la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN *“Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de formación bruta de capital y gastos.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891516-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN”.

Así mismo, el CGC del PGCP describe que la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN *“Representa el valor acumulado de la ejecución de proyectos de inversión en sus componentes de pasivos e ingresos.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991522- Ejecución de Proyectos de Inversión”.

En consecuencia, el registro contable de los recursos invertidos por la entidad para la construcción de la Plaza de los Artesanos debe realizarse de acuerdo con lo establecido en

la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.

CONCLUSIONES

1-Cuentas de Orden

De acuerdo con lo anterior, Artesanías de Colombia en su condición de entidad ejecutora del convenio interadministrativo que tiene por objeto desarrollar el proyecto denominado Plaza de los Artesanos, debe ejercer un control sobre los recursos recibidos de la Comisión Nacional de Regalías y de FINDETER, y sobre los que invierte directamente la entidad. Para el efecto debe utilizar las Cuentas de Orden 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN y 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, en vista de que la entidad beneficiaria del proyecto es el Distrito Capital

2- Construcciones en Curso

Dado que en el convenio se establece que en virtud de la entrega del Parque Simón Bolívar al Distrito Capital, los predios, sus mejoras y servicios, entre otras, pasan a ser parte del patrimonio del Distrito Capital, respetando los derechos adquiridos por terceros de buena fe con anterioridad a la fecha de entrega de los terrenos, quien debe registrar finalmente la propiedad del inmueble es el Distrito Capital.

Artesanías de Colombia al terminar la construcción hará la entrega del inmueble a éste. Para el efecto, debe registrar en la cuenta 1650-CONSTRUCCIONES EN CURSO el valor de los recursos utilizados para realizar las obras de construcción del proyecto Plaza de los Artesanos.

3-Cuentas Acreedoras de Control

El registro contable de los recursos invertidos por la entidad para la construcción de la Plaza de los Artesanos, debe efectuarse de acuerdo con lo establecido en la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN con contrapartida en la subcuenta 891516-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, y en la cuenta 9355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN con contrapartida en el débito de la subcuenta 991522-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA, dado que la entidad beneficiaria del proyecto es el Distrito Capital.

Relacionado con las respuestas 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 107567 DE DICIEMBRE 27 DE 2007

TEMA: Bien inmueble por adhesión

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
GLORIA HERNÁNDEZ TARAZONA
Contador Público

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200712-107567, en el cual consulta en que cuenta del grupo 16-Propiedades, planta y equipo se registra el valor ejecutado en un contrato que tiene por objeto la compra e instalación, y puesta en marcha los sistemas de aire acondicionado para los cuartos de Rocks de comunicación, y como debe calcularse la depreciación. Así mismo, en que cuenta se registra el cableado estructurado que se instala en un inmueble y cuál es la vida útil estimada para el cálculo de la depreciación, teniendo en cuenta que el cableado pierde su posibilidad de uso en caso de retiro, convirtiéndose en chatarra.

Informa en su comunicado que el sistema de aire acondicionado puede separarse del inmueble sin detrimento del mismo, y en concepto del ingeniero se estima una vida útil de 15 años y los inmuebles a que adhiere es de 50 años en promedio.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 166 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, establece que las propiedades, planta y equipo *"Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que permitan una medición confiable. Para establecer el costo de reposición pueden emplearse avalúos o precios de referencia, en tanto que el valor de realización se aplicará cuando se tenga la intención de enajenarlos, debiendo realizar para el efecto los respectivos avalúos*

técnicos, de conformidad con las disposiciones legales vigentes. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización o venta, se reconocerán como un mayor valor del mismo". (Subrayado fuera de texto)

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

De lo anterior, se colige que tratándose de un contrato de suministro, el costo histórico corresponde al valor pactado entre las dos partes para colocar el bien en condiciones de utilización o funcionamiento.

Con respecto a la depreciación del sistema de aire acondicionado como un bien inmueble por adhesión, el Diccionario Jurídico Colombiano con enfoque en la Legislación Nacional, señala que son bienes inmuebles por adherencia *"(...) las construcciones o edificios, los árboles y las plantas que se adhieren al suelo por sus raíces en forma permanente"*⁹.

Teniendo en cuenta que se infiere de su comunicado que el sistema de aire acondicionado puede separarse del inmueble sin detrimento del mismo, se concluye de lo anterior que no pueden ser catalogados como bienes por adhesión, y por consiguiente se registran como un bien mueble.

En cuanto a la depreciación, el párrafo 169 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *"La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse mediante criterios de reconocido valor técnico, aplicando el que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente".* (Subrayado fuera de texto)

Atendiendo las competencias del Contador General de la Nación, mediante la Resolución 356 de 2007 expidió el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual en su numeral 10, Capítulo III del Título II, establece que *"La vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo."*

⁹ LUIS F. BOHORQUEZ B. Y JORGE I BOHORQUEZ B., Diccionario Jurídico Colombiano en la Legislación Nacional; Tomo I Página 276.

Cuando se utilicen los métodos de depreciación de Línea Recta, Suma de los Dígitos de los Años o Doble Tasa sobre Saldo Decreciente, pueden tomarse como referencia las siguientes vidas útiles: (...) maquinaria y equipo 15 años". (Subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo es taxativo al señalar que es responsabilidad de la entidad establecer la vida útil de un activo depreciable, y que los años que establece la norma es a manera de referencia. No obstante lo anterior, teniendo en cuenta que fue el ingeniero quien indicó que la vida útil de los equipos se estima de 15 años, deben evaluar la pertinencia de dicha propuesta para efectos de depreciarlos, máxime cuando coincide con los años de referencia señalados por la Contaduría General de la Nación, y comoquiera este cálculo debe revisarse y ajustarse anualmente si fuere el caso.

En relación con el cableado estructurado que se instala en un inmueble y cuál es la vida útil estimada para el cálculo de la depreciación, teniendo en cuenta que el cableado pierde su posibilidad de uso en caso de retiro, convirtiéndose en chatarra, es pertinente señalar que no corresponde a las características de un bien inmueble por adhesión por las consideraciones expuestas en los párrafos precedentes. Así las cosas, las erogaciones en que se incurren se reconocen como un gasto.

Ahora, atendiendo la descripción de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, en el sentido de que los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes, que con razonable seguridad proveerán beneficios futuros, se registran como un diferido y deben amortizarse durante los periodos en los cuales se espera percibir los beneficios de los costos y gastos realizados; la entidad puede considerar la posibilidad de registrar la erogación en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y efectuar la amortización durante los años que esperan recibir los beneficios, o de lo contrario puede llevar todo el valor al gasto del período en la subcuenta 511114-MATERIALES Y SUMINISTROS de la cuenta 5111-GENERALES.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1. Tratándose de un contrato de suministro, el costo histórico corresponde al valor pactado entre las dos partes para colocar el bien en condiciones de utilización o funcionamiento.
2. El sistema de aire acondicionado no se puede catalogar como bienes por adhesión, debido a que conserva su naturaleza de bien mueble de su instalación o separación del inmueble, y por consiguiente se registran como un bien mueble.
3. Es competencia de la entidad establecer la vida útil de un activo depreciable, no obstante deben evaluar la pertinencia de propuesta del ingeniero de estimar la vida útil

de los equipos de 15 años para efectos de depreciarlos, comoquiera este cálculo debe revisarse y ajustarse anualmente si fuere el caso.

4. Se reconocen como un gasto las erogaciones en que se incurren por el cableado estructurado que se instala en los inmuebles, teniendo en cuenta que pierde su posibilidad de uso en caso de retiro, convirtiéndose en chatarra. Sin embargo, la entidad puede considerar la posibilidad de registrar la erogación en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS y efectuar la amortización durante los años que esperan recibir los beneficios, o de lo contrario puede llevar todo el valor al gasto del período en la subcuenta 511114-MATERIALES Y SUMINISTROS de la cuenta 5111-GENERALES.

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

CONCEPTO 105499 DE DICIEMBRE 28 DE 2007

TEMA: Pasivo pensional - Empleadoras

SUBTEMA: Contabilización actualización del cálculo actuarial

Doctor
JUAN RAMÓN PÉREZ CHICUÉ
Contador
Municipio de Buga
Buga – Valle de Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200711-105499 mediante la cual consulta el procedimiento contable para registrar la actualización del cálculo actuarial teniendo en cuenta que revela saldos en las subcuentas de naturaleza crédito de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES y, al registrar la actualización, estos saldos se aumentarían en mayor proporción a los saldos de naturaleza débito.

CONSIDERACIONES

El numeral 3 del Capítulo VIII del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, que contiene el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del cálculo actuarial del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, señala el registro del cálculo actuarial, mediante registros débitos y créditos a las subcuentas correspondientes de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, generando un saldo cero en esta cuenta.

El valor así reconocido es objeto de amortización, como lo establecen los numerales 5 y 6 del procedimiento citado, lo que tiene como efecto que la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES revele el saldo amortizado.

En esa medida, si la información de la entidad presenta solo saldos en las subcuentas de naturaleza crédito de la cuenta referida, indica que el pasivo pensional está totalmente amortizado.

Ahora bien, como consecuencia de la actualización del valor del cálculo actuarial pueden producirse ajustes al valor registrado. Si el ajuste es por mayor valor del cálculo actuarial de pensiones, se registra en la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES mediante un débito a las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db), 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) y un crédito a las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones.

Este registro de ajuste tiene como efecto, el incremento de los saldos de las subcuentas de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, tanto de naturaleza débito como crédito, y, como puede observarse, no modifica el saldo final de la cuenta.

Por otra parte, el párrafo sexto del numeral 2 del procedimiento referido, establece que: *"Las entidades territoriales y sus descentralizadas revelarán el cálculo actuarial suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en cumplimiento de lo señalado en el artículo 9º de la Ley 549 de 1999, el cual es la base para determinar el monto de la reserva financiera actuarial y las actualizaciones que sean necesarias de acuerdo con las disposiciones vigentes"*.

CONCLUSIÓN

El ajuste por mayor valor del cálculo actuarial de pensiones, se registra en la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES mediante un débito a las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db), 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) y un crédito a las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, con independencia de que se modifiquen los saldos de dichas subcuentas por cuanto el saldo de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, que revela el valor total amortizado, permanece inalterable.

Para efectuar dicho ajuste, las entidades territoriales y sus descentralizadas utilizarán el valor del cálculo actuarial suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, conforme lo establece el numeral 2 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del cálculo actuarial del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Capítulo VIII del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007.

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 107374 DE DICIEMBRE 28 DE 2007

TEMA: Organización contable

SUBTEMA: Contabilidad integrada

Doctor
DEWING CRISTIAN PINTO GONGORA
Secretario de Hacienda

Alcaldía Municipal
Puerto Gaitán - Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200712-107374, en la cual consulta si puede continuar llevando la contabilidad en forma integrada o se debe llevar de manera independiente con fines de rendición de cuentas a la Contraloría Departamental.

Informa en su comunicado que *“Tanto el Concejo Municipal como la Personería Municipal y la Alcaldía de Puerto Gaitán llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola entidad; aunque actúan varias entidades contables públicas el proceso contable se desarrolla como si existiera una sola entidad en cabeza de la Alcaldía como entidad principal”*.

Además, añade que *“se debe tener en cuenta que tanto la Personería como el Concejo Municipal tienen autonomía presupuestal y administrativa por lo tanto realizan sus propios registros presupuestales y ejecutan los pagos en forma directa a sus proveedores de bienes o servicios, en consecuencia presentan informes de ejecución presupuestal a la Contraloría Departamental del Meta. (...)”*.

Los libros principales son únicos y están en cabeza de la Alcaldía del Municipio de Puerto Gaitán e incorporan la totalidad de las operaciones de las entidades integradas en el proceso contable”.

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

CONSIDERACIONES

Atendiendo las competencias del Contador General de la Nación, mediante la Resolución 356 de 2007 expidió el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual en su numeral 2, Capítulo III del Título III, establece como características de la organización del proceso contable en forma independiente los siguientes aspectos:

- a) La totalidad de las actividades del proceso contable se administran y controlan en forma independiente de la entidad agregadora, tales como: administración de soportes contables, elaboración de comprobantes de contabilidad, registro de las operaciones en los libros de contabilidad, elaboración de estados, informes y reportes contables*
- b) Las entidades agregadas tienen la obligación de reportar a la CGN a través de una entidad agregadora*
- c) El reconocimiento contable de las operaciones que impliquen traslados de fondos entre las respectivas entidades agregadas y la agregadora se realizará en cumpliendo*

de las disposiciones contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, utilizando las respectivas cuentas 4705-FONDOS RECIBIDOS y 5705-FONDOS ENTREGADOS, o 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS y 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda”

Por su parte, el numeral 9 señala que la administración del proceso contable en forma integrado se caracteriza por:

- a) Aunque actúan varias entidades contables públicas el proceso contable se desarrolla como si se tratara de una sola entidad en cabeza de la entidad principal.*
- b) Las actividades propias del proceso contable se desarrollan en forma centralizada en la entidad principal, a donde llegarán los soportes o documentos fuentes generadores de información contable, que se producen en cualquiera de las entidades.*
- c) Deben existir códigos contables auxiliares para cada entidad que permitan identificar las operaciones en forma separada para la preparación de informes y reportes por entidad.*
- d) Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad principal e incorporan la totalidad de las operaciones de las entidades involucradas.*
- e) Deben existir libros auxiliares en cada entidad.*
- f) Teniendo en cuenta la caracterización de este proceso que se administra en forma integrado no se considera pertinente la realización de un proceso extracontable de agregación, por cuanto la información que se genera contiene la totalidad de las operaciones individualmente realizadas por las entidades contable públicas y están integradas a nivel de los documentos fuentes o soportes, en la entidad responsable del reporte a la CGN.*
- g) Los estados contables se preparan en la entidad principal y corresponden a la situación y resultados de la totalidad de las entidades involucradas”.*

No obstante lo anterior, la norma contable establece que *“En esta forma de administración del proceso contable integrado se pueden presentar situaciones específicas o particulares entre la entidad principal, que tiene centralizada la contabilidad, y las demás entidades para el manejo separado de algunas actividades del proceso, lo cual debe ser definido y concertado entre las unidades participantes, con los procedimientos internos que correspondan.* (Subrayado fuera de texto)

Teniendo en cuenta que se infiere de su comunicado que la Personería como el Concejo Municipal tienen autonomía presupuestal y administrativa, y que por lo tanto realizan sus propios registros presupuestales y ejecutan pagos en forma directa, sin embargo los libros principales son únicos y están en cabeza de la Alcaldía del Municipio, es pertinente señalar que el párrafo 343 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de

Contabilidad Pública, establece que *“Los libros de contabilidad principales son el Diario y el Mayor, los cuales presentan en forma resumida los registros de transacciones, hechos y operaciones. El Libro Diario presenta en los movimientos débito y crédito de las cuentas, el registro cronológico y preciso de las operaciones diarias efectuadas, con base en los comprobantes de contabilidad. Por su parte, el Libro Mayor contiene los saldos de las cuentas del mes anterior, clasificados de manera nominativa según la estructura del Catálogo General de Cuentas; las sumas de los movimientos débito y crédito de cada una de las cuentas del respectivo mes, que han sido tomadas del Libro Diario; y el saldo final del mismo mes. Tratándose de las entidades societarias, el libro de socios o accionistas es un libro principal, y contiene el registro de las acciones, cuotas o partes de interés social de cada uno de los socios y los movimientos de las mismas”.* (Subrayado fuera de texto)

También, el párrafo 344 señala que *“Los libros de contabilidad auxiliares contienen los registros contables indispensables para el control detallado de las transacciones y operaciones de la entidad contable pública, con base en los comprobantes de contabilidad y los documentos soporte”.*

En ese orden de ideas, es de señalar que los libros presupuestales son independientes de los libros contables. No obstante, en los libros contables como el diario, el mayor y los auxiliares se revelan los saldos determinados de la ejecución presupuestal de ingresos y gastos, por la conformación de las cuentas de la clase cero (0) de Presupuesto y Tesorería del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

Así las cosas, tratándose de una forma de administración del proceso contable integrado, los libros contables principales diario y mayor, y en los auxiliares deben aparecer los saldos de las cuentas de la clase cero de Presupuesto y Tesorería, situación que no se evidencia en su escrito, toda vez que ha manifestado que la Personería y el Concejo Municipal reportan los informes de ejecución presupuestal a la Contraloría Departamental, lo cual indica que no todos los informes son preparados por la Administración central.

En síntesis, es responsabilidad de la Alcaldía Municipal establecer si corresponde a una forma de administración contable independiente o integrado, conforme a las características que identifica cada uno de los procesos contables. Es de señalar que la norma permite situaciones excepcionales entre la entidad principal, que tiene centralizada la contabilidad, y las demás entidades para el manejo separado de algunas actividades del proceso, lo cual debe ser definido y concertado entre las unidades participantes, con los procedimientos internos que correspondan.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se evidencia algunos aspectos contables que corresponden a las características propias de la forma de administración del proceso contable integrado, pero no en su totalidad a no ser que cumpla con la particularidad que contempla la norma con respecto a los informes de ejecución presupuestal que reporta la Personería y el Concejo Municipal en forma independiente a la Contraloría Departamental, toda vez cuando se presentan situaciones especiales en la

forma de administrar el proceso entre la entidad principal que tiene centralizada la contabilidad, y las demás entidades para el manejo separado de algunas actividades del proceso, debe ser definida y concertada entre las unidades participantes, con los procedimientos internos que correspondan.

Así las cosas, es responsabilidad de la Alcaldía Municipal establecer si corresponde a una forma de administración contable independiente o integrado, conforme a las características que identifica cada uno de los procesos contables.

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

CAPÍTULO III
CONCEPTOS VARIOS

CONCEPTO 85805 DE FEBRERO 14 DE 2007

TEMAS: 1. Intangibles adquiridos o desarrollados
2. Vías de comunicación y acceso internas

SUBTEMAS: 1. Amortización
2. Traslado de la amortización al patrimonio

Doctor
RODRIGO TORO ESCOBAR
Gerente General (E)
ISAGEN

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20071-85805 en la cual consulta sobre la subcuenta que se debe utilizar para el registro contable de la amortización de los intangibles adquiridos o desarrollados y sobre el tratamiento contable del traslado a patrimonio de la amortización de las vías de comunicación y acceso internas. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

1. Amortización de intangibles adquiridos o desarrollados.

ISAGEN es una empresa de servicios públicos mixta, cuyo objeto social principal es la generación y comercialización de energía eléctrica, la comercialización de gas natural por redes, así como la comercialización de carbón, vapor y otros energéticos de uso industrial. Por lo anterior, es importante indicar que de acuerdo con el entorno económico "Las Empresas Públicas comprenden entidades que actúan en condiciones de mercado y tienen vínculos económicos con el gobierno, como participación en su propiedad o en su control. Por estar dedicadas a la producción de bienes o de servicios para los fines del Estado, estas entidades son un instrumento de política económica, y se caracterizan por la ausencia de lucro ya que sus excedentes se revierten a la comunidad mediante la distribución de la renta y la riqueza. También se caracterizan porque poseen formas particulares o regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes a los del gobierno general, en función de su naturaleza organizacional." (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 190 de la norma técnica de Otros activos del Plan General de Contabilidad Pública, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, señala que "Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen

beneficios económicos futuros y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto. (...)"

Además el párrafo 199 de la misma norma técnica, precisa que "El valor de los intangibles adquiridos o desarrollados se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, el período en que se obtendrán los beneficios económicos esperados por efectos de su explotación o la duración del amparo legal o contractual de los derechos otorgados, debiendo reconocerse como costo." (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, cuando se trate de intangibles reconocidos como activos, su amortización se registra como un costo en la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN. Para el efecto, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contiene la cuenta 7501-ENERGIA que representa "*el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en las actividades de generación, transformación, distribución y comercialización de energía.*" Esta cuenta contiene la subcuenta 750107-DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN.

2. Traslado al patrimonio de los saldos de la amortización de las vías de comunicación y acceso internas.

El numeral 3.5 de la Carta Circular 72 de 2006, señala que "*La cuenta 1643-VIAS DE COMUNICACIÓN Y ACCESO INTERNAS y la subcuenta 168602-VIAS DE COMUNICACIÓN Y ACCESO INTERNAS fueron eliminadas del Catálogo General de Cuentas (...).*

De acuerdo con lo anterior, las entidades contables públicas del gobierno general y las empresas públicas no societarias que presenten saldos a 31 de diciembre de 2006 en la subcuenta 168602-AMORTIZACIÓN VIAS DE COMUNICACIÓN Y ACCESO INTERNAS, deben eliminar dichos saldos en el balance inicial con fecha 1º de enero de 2007. Este mismo valor será agregado a la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda, conservando la ecuación patrimonial.

En las empresas públicas societarias, el valor de esta subcuenta se debe agregar a la subcuenta 325904-OTROS BIENES Y DERECHOS, conservando la ecuación patrimonial. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la cuenta 3259-EFECTO POR LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA, representa "*el valor neto del Patrimonio Institucional por efecto del retiro de los saldos de bienes y derechos, acumulados al 31 de diciembre de 2006, como consecuencia de la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, para que el órgano competente tome las decisiones que sean necesarias de acuerdo con las normas vigentes. Esta cuenta es de uso exclusivo de las empresas societarias.*" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

1. Con base en las consideraciones, la amortización de los intangibles se reconoce como un costo de producción en la subcuenta 750107-DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN de la cuenta 7501-ENERGIA, cuando se trate de los intangibles adquiridos o desarrollados que por sus condiciones, pueden identificarse, controlarse, generar beneficios económicos futuros y medirse confiablemente.

2. Como se definió en la Carta Circular 072 de 2006, las empresas societarias deberán eliminar el saldo registrado en la cuenta 168602-VIAS DE COMUNICACIÓN Y ACCESO INTERNAS y agregarlo a la subcuenta 325904-OTROS BIENES Y DERECHOS en el balance inicial con fecha 1º de enero de 2007.

Con relación al tratamiento futuro que se debe dar al saldo de la cuenta 3259-EFECTO POR LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA, es importante señalar que es competencia del órgano de dirección tomar las decisiones necesarias de conformidad con la normativa vigente.

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

CONCEPTO 86687 DE MARZO 14 DE 2007

TEMA: Homologación saldos a diciembre de 2006

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
Líder de programa Contaduría
MUNICIPIO DE MEDELLÍN

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20071-86687, en la cual solicita concepto sobre la aplicación de la Carta Circular 072 de 2006.

En su comunicación consulta:

1. En el contexto del nuevo Régimen de Contabilidad Pública, ¿cómo se clasifican los establecimientos públicos y las empresas sociales del estado?
2. ¿Cuál es el tratamiento contable de las mejoras realizadas a los bienes recibidos de terceros que de acuerdo con las normas actuales pasan a formar parte de la Propiedad, Planta y Equipo?
3. ¿Cuál es el tratamiento contable que se debe dar a los bienes que son entregados en comodato a un tercero para la prestación de un servicio público o mediante convenio con entidades del gobierno general?
4. ¿Cómo debe reconocerse la depreciación de los bienes que están asignados a la prestación de servicios educativos y de otros servicios de transporte?
5. ¿En que códigos contables, se deben reconocer las erogaciones que en años anteriores se realizaban para?:

5606-Justicia, defensa y seguridad

5607-Desarrollo agropecuario, industrial, comercial y turístico

5609-Comunicación, transporte e infraestructura vial

5610-Energético y minero

5611-Gobierno, planeación y desarrollo

6. Teniendo en cuenta que para un mismo concepto de las cuentas cero se está utilizando diferentes códigos contables, ¿cuál código se debe utilizar para el reconocimiento del concepto Contribuciones Inherentes a la Nómina – Otros Aportes a Entidades del Sector Privado?
7. ¿Es posible habilitar las subcuentas 054121-056621-064121-066621-074121 para el registro de los subsidios directos del sector de saneamiento básico y agua potable?

CONSIDERACIONES

Para atender el punto 1) de su consulta, en relación con el entorno económico, el párrafo 22 del numeral 1.2 del Plan General de Contabilidad Pública establece que *“Este entorno se caracteriza según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas”*.

El párrafo 23 en relación con las entidades que comprenden el Gobierno General, define que *"desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa"*.

Por su parte, el párrafo 24 en relación con las Empresas Públicas establece que *"comprenden entidades que actúan en condiciones de mercado y tienen vínculos económicos con el gobierno, como participación en su propiedad o en su control. Por estar dedicadas a la producción de bienes o de servicios para los fines del Estado, estas entidades son un instrumento de política económica, y se caracterizan por la ausencia de lucro ya que sus excedentes se revierten a la comunidad mediante la distribución de la renta y la riqueza. También se caracterizan porque poseen formas particulares o regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes a los del gobierno general, en función de su naturaleza organizacional"*.

Teniendo en cuenta las características definidas en los párrafos anteriores para las entidades de gobierno general y las empresas públicas, los establecimientos públicos se clasifican como entidades del gobierno general, mientras que las empresas sociales del estado se clasifican como empresas públicas.

Respecto al punto 2) de su consulta, debemos remitirnos al párrafo 165 en cuanto a las Propiedades, planta y equipo el cual dispone que *"comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general"*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 168 en relación con el valor de las adiciones y mejoras, establece que *"se reconoce como mayor valor del activo, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la depreciación, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa, mejoran la calidad de los productos y servicios o permiten una reducción significativa de los costos de operación. Las reparaciones y mantenimiento se reconocen como gasto o costo, según corresponda"*. (Subrayado fuera de texto).

De forma complementaria, en relación con las obras y mejoras en propiedad ajena el párrafo 197 establece que, *las "diferentes de las susceptibles de ser reconocidas como propiedades, planta y equipo, se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato que ampare el uso de la propiedad, o la vida útil estimada de los bienes, producto de las adiciones o mejoras realizadas, sólo cuando el costo de las obras y mejoras efectuadas no sean reembolsables. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la amortización afecta directamente el patrimonio, excepto para las obras y mejoras en propiedades utilizadas para las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo"*.

Así las cosas, teniendo en cuenta que el municipio de Medellín forma parte de las entidades de gobierno general, y si los bienes recibidos están siendo usados en forma permanente, además que no generan ningún tipo de contraprestación para la entidad que los entregó, y que como consecuencia forman parte de la Propiedad, Planta y Equipo, es por ello que el valor correspondiente a las mejoras se deberá reconocer como un mayor valor de los bienes recibidos, afectando las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Ahora bien, en relación con el punto 3) de su consulta, el párrafo 189 dispone que *"Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros"*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 193, con respecto al reconocimiento contable dispone que, *"Para los activos reclasificados contablemente, el reconocimiento se efectúa por el valor neto registrado en las cuentas de origen y están sometidos a los procesos de actualización que apliquen a los activos objeto de reclasificación"*.

En lo relativo a la revelación, el párrafo 195 establece que *"los otros activos se clasifican atendiendo la clase de bien, su condición, su naturaleza, así como su capacidad para generar beneficios o servicios futuros, en conceptos tales como: activos diferidos, bienes entregados a terceros, bienes recibidos en dación de pago, activos adquiridos de instituciones inscritas, bienes adquiridos en leasing financiero, bienes de arte y cultura e intangibles"*. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto al reconocimiento de la pérdida de valor por la utilización de éstos bienes, el párrafo dispone que *"Los bienes entregados a terceros se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato o la vida útil estimada de los bienes y se registrará como gasto o costo. En las entidades contables públicas del gobierno general, la amortización de los bienes entregados a terceros afecta directamente el patrimonio, excepto para los bienes utilizados en las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo"*.

La descripción de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, contenida en el numeral 2.3.2 Descripciones y Dinámicas, establece que *“Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública entregados a terceros mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos. En esta cuenta se registran los bienes que se entregan en comodato a las empresas así como los que entreguen las empresas a entidades del gobierno general”*.

En ese orden de ideas, el tratamiento contable que se debe dar a los bienes que son entregados en comodato a un tercero, diferente a una entidad de gobierno general, para la prestación de un servicio público, corresponde a un débito en las subcuentas 192005-Bienes Muebles Entregados en Comodato ó 192006-Bienes inmuebles entregados en Comodato de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y como contrapartida un crédito en las subcuentas que integran las cuentas 1605-Terrenos, 1610-Semovientes, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, Ductos y Túneles, 1650-Redes, Líneas y Cables, 1655-Maquinaria y Equipo, 1660-Equipo Médico y Científico, 1665-Muebles, Enseres y Equipo de Oficina, 1670-Equipos de Comunicación y Computación, 1675-Equipos de Transporte, Tracción y Elevación y 1680-Equipos de Comedor, Cocina, Despensa y Hotelería.

Ahora bien, si los bienes son entregados para el uso permanente a otras entidades del gobierno general sin contraprestación, el tratamiento contable consiste en que la entidad que los entrega los retira de su contabilidad mediante un débito a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL en la subcuenta correspondiente, y un crédito a las subcuentas que integran las cuentas 1605-Terrenos, 1610-Semovientes, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, Ductos y Túneles, 1650-Redes, Líneas y Cables, 1655-Maquinaria y Equipo, 1660-Equipo Médico y Científico, 1665-Muebles, Enseres y Equipo de Oficina, 1670-Equipos de Comunicación y Computación, 1675-Equipos de Transporte, Tracción y Elevación y 1680-Equipos de Comedor, Cocina, Despensa y Hotelería, según corresponda.

De manera simultánea, deberá realizar, para efectos de control, un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891518-Bienes Entregados a Terceros.

En cuanto el reconocimiento de la depreciación de los bienes que están asignados a la prestación de servicios educativos y de otros servicios de transporte contenidos en el punto 4) de su consulta, el párrafo 170 del numeral 2.9.1.1.5 del Plan General del Contabilidad Pública establece que *“Por regla general, el reconocimiento de la depreciación afecta el gasto o costo, según corresponda. No obstante, tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, dicho reconocimiento afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo”*.

Así las cosas, para el reconocimiento de la depreciación de los bienes asociados a la prestación de servicios de educación y otros servicios de transporte, el municipio deberá establecer si éstos bienes se asocian a las actividades de producción de bienes y

prestación de servicios individualizables, caso en el cual su reconocimiento se realizará en el costo de la prestación del servicio; en caso contrario se reconocerá en el patrimonio del ente público.

Respecto a los códigos contables en que se deben reconocer las erogaciones que en años anteriores se realizaban en el grupo 56-GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL, teniendo en cuenta que la descripción del grupo 52-GASTOS OPERATIVOS establece que *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas, los conceptos mencionados en su solicitud, deberán reconocerse en éste grupo, en las correspondientes cuentas y subcuentas.*

En lo relacionado con el punto 6) de su consulta, teniendo en cuenta que ya se había advertido la existencia de dos códigos contables para un mismo concepto, se procedió a realizar la corrección, y en consecuencia los códigos que quedan habilitados son 032020-033120-035020-036020-037120-Contribuciones Inherentes a la Nómina - Otros Aportes Entidades Sector Privado.

Finalmente, en relación con la inexistencia de una subcuenta para el reconocimiento de los subsidios directos entregados, se han dado las instrucciones necesarias para que se analice la posibilidad de crear las subcuentas propuestas por ustedes, de lo cual una vez se haya culminado el estudio, lo haremos saber con la oportunidad del caso.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Teniendo en cuenta las características definidas para las entidades de gobierno general y las empresas públicas, los establecimientos públicos se clasifican como entidades del gobierno general, y las empresas sociales del estado se clasifican como empresas públicas.
2. Debido a que el municipio de Medellín forma parte de las entidades de gobierno general, y que los bienes recibidos están siendo usados en forma permanente, además que no generan ningún tipo de contraprestación para la entidad que los entregó, forman parte de la Propiedad, Planta y Equipo, por ésta razón el valor correspondiente a las mejoras se deberá reconocer como un mayor valor de los bienes recibidos, afectando las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.
3. El tratamiento contable que se debe dar a los bienes que son entregados en comodato a un tercero, diferente a una entidad de gobierno general, para la prestación de un servicio público, corresponde a un débito en las subcuentas 192005-Bienes Muebles Entregados en Comodato ó 192006-Bienes inmuebles entregados en Comodato de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y como contrapartida un crédito en las subcuentas que integran las cuentas 1605-Terrenos, 1610-Semovientes, 1640-

Edificaciones, 1645-Plantas, Ductos y Túneles, 1650-Redes, Líneas y Cables, 1655-Maquinaria y Equipo, 1660-Equipo Médico y Científico, 1665-Muebles, Enseres y Equipo de Oficina, 1670-Equipos de Comunicación y Computación, 1675-Equipos de Transporte, Tracción y Elevación y 1680-Equipos de Comedor, Cocina, Despensa y Hotelería.

De otra parte, si los bienes son entregados a otras entidades del gobierno general para el uso permanente sin contraprestación, el tratamiento contable consiste en que la entidad que los entrega los retira de su contabilidad mediante un débito a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL en la subcuenta correspondiente, y un crédito a las subcuentas que integran las cuentas 1605-Terrenos, 1610-Semovientes, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, Ductos y Túneles, 1650-Redes, Líneas y Cables, 1655-Maquinaria y Equipo, 1660-Equipo Médico y Científico, 1665-Muebles, Enseres y Equipo de Oficina, 1670-Equipos de Comunicación y Computación, 1675-Equipos de Transporte, Tracción y Elevación y 1680-Equipos de Comedor, Cocina, Despensa y Hotelería.

Simultáneamente, deberá realizar un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891518-Bienes Entregados a Terceros.

4. Para el reconocimiento de la depreciación de los bienes asociados a la prestación de servicios de educación y otros servicios de transporte, el municipio deberá establecer si éstos bienes se asocian a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, caso en el cual su reconocimiento se realizará en el costo de la prestación del servicio, en caso contrario se reconocerá en el patrimonio del ente público.

5. Para el reconocimiento de las erogaciones que en años anteriores se realizaban en el grupo 56-GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL, teniendo en cuenta éste grupo fue eliminado de la estructura del Catálogo General de Cuentas, los conceptos mencionados en su solicitud deberán reconocerse en el grupo 52-GASTOS OPERATIVOS, en las subcuentas correspondientes.

6. Los Códigos que quedan habilitados para el reconocimiento de las Contribuciones Inherentes a la Nómina – Otros Aportes a Entidades del Sector Privado, corresponden a 032020-033120-035020-036020-037120-Contribuciones Inherentes a la Nómina - Otros Aportes Entidades Sector Privado.

7. Se han dado las instrucciones necesarias para que se analice la posibilidad de crear las subcuentas para el reconocimiento de los subsidios directos entregados, de lo cual una vez se haya culminado el estudio, lo haremos saber con la oportunidad del caso.

En lo 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 87909 DE MARZO 21 DE 2007

TEMA: Aplicación Carta Circular 072 de 2006

SUBTEMAS:

1. Homologación provisión para deudores
2. Homologación activos sin contraprestación
3. Homologación cuentas de responsabilidades y provisión para responsabilidades
4. Depreciación de activos afectando la cuenta de patrimonio

Doctor
VICTOR JULIO ROJAS PERICO
Profesional Especializado
Corporación Autónoma Regional de Chivor – Corpochivor

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 2007EE1814-O-1 radicada con el expediente 20072-87909, en la cual consulta si lo establecido en la Carta Circular 072 de 2006, específicamente lo relacionado con la homologación de las cuentas de provisión para deudores, las cuentas de activos entregados sin contraprestación y registrados en la cuenta de bienes entregados a terceros y, las cuentas 1950-RESPONSABILIDADES y 1955-PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES, aplica para la Corporación Autónoma Regional de Chivor – Corpochivor; así como la depreciación de activos afectando directamente la cuenta de patrimonio. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Homologación provisión para deudores.

Para dar respuesta a su interrogante, es necesario retomar lo señalado en el artículo 23 de la Ley 99 de 1993, sobre la naturaleza jurídica de las Corporaciones Autónomas

Regionales: *“Las Corporaciones Autónomas Regionales son entes corporativos de carácter público, creados por la ley, integrados por las entidades territoriales que por sus características constituyen geográficamente un mismo ecosistema o conforman una unidad geopolítica, biogeográfica o hidrogeográfica, dotados de autonomía administrativa y financiera, patrimonio propio y personería jurídica, encargados por la ley de administrar, dentro del área de su jurisdicción, el medio ambiente y los recursos naturales renovables y propender por su desarrollo sostenible, de conformidad con las disposiciones legales y las políticas del Ministerio del Medio Ambiente”.*

El artículo 40 de la Ley 489 de 1998, establece que son entidades y organismos estatales sujetos a régimen especial. *“(…), las corporaciones autónomas regionales, (…) y los demás organismos y entidades con régimen especial otorgado por la Constitución Política se sujetan a las disposiciones que para ellos establezcan las respectivas leyes”.* (Subrayado fuera de texto)

El artículo 39 de la ley en mención, señala que integra la administración pública, *“(…) los organismos que conforman la Rama Ejecutiva del Poder Público y por todos los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado colombiano”.* (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el artículo 68 consagra *“Son entidades descentralizadas del orden nacional, los establecimientos públicos, las empresas industriales y comerciales del Estado, las sociedades públicas y las sociedades de economía mixta, las superintendencias y las unidades administrativas especiales con personería jurídica, las empresas sociales del Estado, las empresas oficiales de servicios públicos y las demás entidades creadas por la ley o con su autorización, cuyo objeto principal sea el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio. Como órganos del Estado aun cuando gozan de autonomía administrativa están sujetas al control político y a la suprema dirección del órgano de la administración al cual están adscritas”.* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 23 del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *“Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro: sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa”.* (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, las Corporaciones Autónomas Regionales son entes corporativos de carácter público creadas por ley, que cumplen con las condiciones de establecimientos públicos del orden nacional localizados en el nivel territorial, y que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas.

Con base en lo anterior, a las Corporaciones Autónomas Regionales les aplica los apartes del Régimen de Contabilidad Pública que tratan de las entidades de gobierno general, siempre que cumplan con las condiciones establecidas en las normas técnicas. Específicamente para el tema de deudores la norma técnica define que *“(…) Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros”*. (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la norma técnica de Deudores del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, específicamente el párrafo 156 que establece: *“El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio”*. (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, las CAR son entes del Gobierno General con funciones administrativas específicas y permanentes, y en consecuencia debe aplicar el procedimiento contable descrito en el numeral 3.2 de la Carta Circular 072 de 2006, máxime cuando se tiene en cuenta que la función de máxima autoridad ambiental que desarrollan en el área de su jurisdicción de acuerdo con las normas de carácter superior y conforme a los criterios y directrices trazadas por el Ministerio del Medio Ambiente, no se consideran como servicios individualizables.

2. Homologación activos sin contraprestación.

Para responder el segundo interrogante, además de los argumentos esbozados anteriormente sobre la naturaleza jurídica de las CAR, es de resaltar el párrafo 165 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública que define: *“Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública y los recibidos de terceros para el uso permanente y sin contraprestación, que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año”*.

El párrafo 198, establece que *“Los bienes entregados a terceros se amortizarán durante el período menor que resulte entre la vigencia del contrato o la vida útil estimada de los bienes y se registrará como gasto o costo. En las entidades contables públicas del*

gobierno general, la amortización de los bienes entregados a terceros afecta directamente el patrimonio, excepto para los bienes utilizados en las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo". (Subrayado fuera de texto)

De lo anterior, se colige que el Régimen de Contabilidad Pública modificó la norma técnica de las propiedades, planta y equipo, incorporando el control de los mismos como criterio adicional para su reconocimiento. Así las cosas, los bienes de uso permanente entregados entre entidades contables públicas, amparados en contratos de comodato, se registran como propiedades, planta y equipo. Para el efecto se debe seguir el procedimiento contable descrito en el numeral 3.13 de la Carta Circular 72 de 2006.

3. Homologación cuentas de responsabilidades y provisión para responsabilidades.

El numeral 3.10 de la Carta Circular contempla que "Se elimina del grupo de otros activos las cuentas 1950-RESPONSABILIDADES y 1955-PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES. El tratamiento contable de los faltantes de bienes o fondos y demás situaciones relacionados con el detrimento del patrimonio público que se encuentran en proceso de investigación, tanto internas como por parte de autoridad competente se controlarán y registrarán directamente en cuenta de orden deudora de control a partir del 1º de enero de 2007". (Subrayado fuera de texto)

Además, añade que "De acuerdo con lo anterior, las entidades contables públicas del gobierno general y empresas no societarias deben eliminar los saldos que presenten a 31 de diciembre de 2006 en las subcuentas 195003-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-INTERNAS, 195004-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-AUTORIDAD COMPETENTE, 195503-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-INTERNAS, 195504-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-AUTORIDAD COMPETENTE y 195502-RESPONSABILIDADES FISCALES. En el balance inicial con fecha 1º de enero de 2007 el valor neto de estas dos cuentas afectarán las cuentas 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda, conservando la ecuación patrimonial". (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas–CGC del Manual de Procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública vigente desde el 1º de enero del 2007, describe la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES como *"el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad o no, de las personas involucradas en el proceso.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891521-Responsabilidades".

Teniendo en cuenta que las Corporaciones Autónomas Regionales son entidades del gobierno general deben aplicar los procedimientos contables descritos en el numeral 3.10 de la Carta Circular 72 de 2006.

4. Depreciación de activos afectando la cuenta de patrimonio.

La norma técnica relativa a las propiedades, planta y equipo en el párrafo 170 del numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en referencia a las depreciaciones establece que *“Por regla general, el reconocimiento de la depreciación afecta el gasto o costo, según corresponda. No obstante, tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, dicho reconocimiento afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo”*. (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con la disposición revisada, tratándose de una entidad pública del gobierno general, el reconocimiento de las depreciaciones de los bienes durante su vida útil estimada afecta directamente el patrimonio de la entidad, siempre que los bienes estén relacionados con la prestación de servicios colectivos. Teniendo en cuenta que las CAR se clasifican en la categoría de entidad pública del gobierno general, le es aplicable la norma.

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones revisadas se concluye:

1. Las Corporaciones Autónomas Regionales, por ser entidades del gobierno general siempre que cumplan con las condiciones establecidas en la norma técnica, para el reconocimiento de provisiones de deudores, deben seguir el procedimiento contable descrito en el numeral 3.2 de la Carta Circular 72 de 2006.
2. Las Corporaciones Autónomas Regionales, deben registrar como propiedades, planta y equipo, los bienes de uso permanente recibidos de otras entidades públicas amparados en contratos de comodato, siguiendo el procedimiento contable descrito en el numeral 3.13 de la Carta Circular 72 de 2006.
3. Las Corporaciones Autónomas Regionales deben eliminar de los estados contables los saldos que presentan a 31 de diciembre de 2006 en las subcuentas **195004-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-AUTORIDAD COMPETENTE** y la **195504-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-AUTORIDAD COMPETENTE**, de conformidad con los procedimientos contables descritos en el numeral 3.10 de la Carta Circular 72 de 2006.
4. Las Corporaciones Autónomas Regionales deben reconocer las depreciaciones de los bienes durante su vida útil estimada afectando directamente el patrimonio, siempre que los bienes están asociados con la prestación de servicios colectivos.

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la Corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *“Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo*

son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los "productos finales", entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...). Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad (...)" (subrayado fuera de texto).

CONCEPTO 87317 DE ABRIL 10 DE 2007

TEMAS:	1. Facturación Servicios 2. Depreciación de bienes
SUBTEMAS:	1.1 Reconocimiento de sobrefacturación 2.1 Reconocimiento del valor de la depreciación

Doctora
CLAUDIA PATRICIA ROJAS G.
Profesional Universitario
ESE Hospital Dptal. San Antonio
Pitalito – Huila

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20072-87317, en la cual solicita que se le indique los registros contables a realizar cuando el Hospital presenta una sobrefacturación en la venta de servicios con relación al valor contratado por la entidad territorial, y en caso de pago de este valor, preguntan si se podría reconocer como un ingreso extraordinario.

De otra parte, solicitan se clarifique la diferencia que se tiene para el registro de la depreciación y provisiones afectando directamente las cuentas 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES, ó la cuenta 5330-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

CONSIDERACIONES

Damos respuesta a sus inquietudes en el mismo orden planteado en su comunicación.

1. Reconocimiento del valor sobrefacturado en la venta de servicios en relación con el valor contratado.

En el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública está definido el procedimiento contable denominado "Instrucciones para el tratamiento administrativo y contable del proceso de facturación que adelantan las instituciones prestadoras de servicios de salud IPS-Públicas". En dicho procedimiento se establece el tratamiento contable de los diferentes contratos que las IPS celebran con las entidades administradoras de los recursos del sistema general de salud, es decir los contratos de capitación y los contratos por evento.

El caso consultado se enmarca dentro de lo que se define como contrato de capitación, definido en el procedimiento así: "(...) *consiste en que por una suma fija predeterminada que paga la administradora, el prestador se obliga a efectuar a su cargo los servicios, independientemente de su frecuencia o demanda. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado*".

El procedimiento establece que la IPS debe causar el ingreso por la prestación del servicio con base en los servicios facturados a los pacientes, debitando la respectiva subcuenta de deudores *140901-Plan obligatorio de salud-POS_EPS* y contrapartida en la cuenta *4312-SERVICIOS DE SALUD*, subcuenta que corresponda al servicio prestado. Al finalizar el mes debe compararse el valor de la facturación con el valor del contrato, y pueden presentarse dos situaciones:

- Que el valor facturado supere el valor del contrato. En este caso, la entidad debe registrar la diferencia reconociendo un gasto de administración en la subcuenta *511160-Margen en la contratación de servicios de salud* (débito) y como contrapartida disminuye la cuenta de deudor que afectó con la causación de los servicios facturados, es decir subcuenta *140901-Plan obligatorio de salud-POS-EPS* (crédito).
- Que el valor facturado sea inferior al valor del contrato. En este caso la entidad debe registrar la diferencia en subcuenta *140901- Plan obligatorio de salud-POS-EPS* (débito), y reconocer un ingreso en la cuenta *4312-SERVICIOS DE SALUD*, pero utilizando la subcuenta *431298-Margen en la contratación de servicios de salud* (crédito).

En el evento que a la IPS se le cancele el valor sobrefacturado reconocerá este valor como un ingreso extraordinario en la subcuenta *481008-Recuperaciones*.

2. Reconocimiento del valor de la Depreciación.

Para establecer la diferencia de tratamiento contable para la depreciación de bienes es importante señalar lo definido en el numeral 2.9.1.1.5 relacionado con la norma técnica de propiedades, planta y equipo, la cual en el párrafo 170 establece: "*Por regla general, el reconocimiento de la depreciación afecta el gasto o costo, según corresponda. No obstante, tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, dicho*

reconocimiento afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo”.

Lo anterior permite establecer que la diferencia en el tratamiento contable de la depreciación viene dada por el tipo de entidad que va a realizar el registro, es decir, si se trata de una entidad del gobierno general, que registrará directamente en el patrimonio, o de una empresa pública que reconocerá costo o gasto, según corresponda, y por el destino de los bienes, si se trata de entidades del gobierno general.

Así las cosas, para el caso específico de la ESE Hospital Departamental San Antonio de Pitalito Huila, por corresponder a una categoría de empresa pública, las llamadas Empresas Sociales del Estado, debe reconocer la depreciación como un Costo, en el grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, subcuenta de depreciación, por prestar servicios que son individualizables.

CONCLUSIONES

En atención a lo expuesto, se concluye:

1. Reconocimiento del valor sobrefacturado en la venta de servicios en relación con el valor contratado.

- Cuando el valor facturado supere el valor del contrato, la entidad debe registrar la diferencia reconociendo un gasto de administración en la subcuenta *511160-Margen en la contratación de servicios de salud* (débito) y como contrapartida disminuye la cuenta de deudor que afectó con la causación de los servicios facturados, es decir subcuenta *140901-Plan obligatorio de salud-POS-EPS* (crédito).
- En el evento que a la IPS se le cancele el valor sobrefacturado reconocerá este valor como un ingreso extraordinario en la subcuenta *481008-Recuperaciones*.

2. Reconocimiento del valor de la Depreciación.

La diferencia en el tratamiento contable de la depreciación viene dada por el tipo de entidad que va a realizar el registro, es decir, si se trata de una entidad del gobierno general, que registrará directamente en el patrimonio, o de una empresa pública, que reconocerá costo o gasto, según corresponda, y por el destino de los bienes, si se trata de entidades del gobierno general.

Así las cosas, para el caso específico de la ESE Hospital Departamental San Antonio de Pitalito Huila, por corresponder a una categoría de empresa pública, las llamadas Empresas Sociales del Estado, debe reconocer la depreciación como un Costo, en el grupo 73-SERVICIOS DE SALUD, subcuenta de depreciación, por prestar servicios que son individualizables.

CONCEPTO 86560 DE ABRIL 18 DE 2007

TEMA: Aplicación Régimen de Contabilidad Pública

**SUBTEMAS: 1. Porcentaje y Sobretasa ambiental al Impuesto Predial
2. Acuerdos de pago
3. Inversiones
4. Gasto de Inversión Social**

Doctores

ALEJANDRO GRANDA ZAPATA

Subdirector de Gestión Organizacional y Financiera

SOR ISABEL VELEZ MONTOYA

Líder Contabilidad y Presupuesto

Área Metropolitana del Valle de Aburrá

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el expediente 20071-86560, en la cual solicitan concepto sobre las siguientes inquietudes:

1. Cuáles son las cuentas apropiadas para el registro del ingreso y de la cuenta por cobrar de los recursos que reciben las áreas metropolitanas por concepto de sobretasa ambiental al impuesto predial?
2. Los acuerdos de pago celebrados con entidades estatales se deben registrar en la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, subcuenta 141690-OTROS PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES, y los celebrados con particulares en la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, 147044-ESQUEMAS DE COBRO? En qué cuenta se deben registrar los intereses generados como consecuencia de la celebración de estos acuerdos de pago?
- 3.Cuál es la cuenta contable que se debe utilizar para el registro de los rendimientos de los fondos colocados por las tesorerías de las entidades públicas?. De acuerdo con conversaciones telefónicas sostenidas con funcionarios de la entidad se estableció que se trata de inversiones de administración de liquidez.
4. Las cuentas clase cero para registrar la inversión social se clasifican en diferentes sectores. Sin embargo, estos sectores no son concordantes con las cuentas del gasto creadas, es necesaria la creación de nuevas cuentas o en que cuenta del gasto se deben registrar este tipo de gastos?

CONSIDERACIONES

1. Porcentaje y Sobretasa ambiental al Impuesto Predial

El numeral 2.1.2 Descripciones y Dinámicas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, en el siguiente sentido: *"Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros"*.

Así las cosas, los ingresos que percibe la entidad por concepto de la sobretasa al Impuesto Predial que deben transferirle los distritos y municipios, se registran en la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, subcuenta 140159-PORCENTAJE Y SOBRETASA AL IMPUESTO PREDIAL y como contrapartida la cuenta 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, subcuenta 411060- PORCENTAJE Y SOBRETASA AL IMPUESTO PREDIAL.

2. Acuerdo de pago

El numeral 2.9.1.1.3 DEUDORES del Plan General de Contabilidad Pública, el cual hace parte del Régimen de Contabilidad Pública indica que *"Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros"*.

Así las cosas, para el caso de la celebración de acuerdos de pago, se parte de la base que el derecho está reconocido en la respectiva cuenta del activo 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.

Respecto al registro de los intereses generados en la celebración de acuerdos de pago, para el caso de los préstamos concedidos a entidades estatales, se registran en la subcuenta 147068-INTERESES PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS.

Para el caso del reconocimiento de los intereses generados en la celebración de acuerdos de pago con particulares, el registro de estos depende de la cuenta en la que se tenga registrada la obligación principal. Es de anotar que los intereses generados a favor de la entidad que no se encuentren contemplados dentro de las cuentas y subcuentas del Catálogo General de Cuentas, es procedente registrarlos en la subcuenta 147083-OTROS INTERESES.

3. INVERSIONES

El numeral 2.9.1.1 del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las Inversiones e Instrumentos derivados,

señala que "Las inversiones se revelan teniendo en cuenta la finalidad con la cual se efectúan y la modalidad del título o contrato. En relación con la finalidad, las inversiones se efectúan para administrar la liquidez, adquirir el control del ente receptor de la inversión o por razones de política". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 3.1. ACTUALIZACIÓN DE LAS INVERSIONES DE ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ, de la Circular Externa 063 de 2006, establece que "(...) Las inversiones de administración de liquidez no serán objeto de reconocimiento de rendimientos o dividendos por cobrar, ajustes por diferencia en cambio, amortización de primas, descuentos y otros conceptos. Los rendimientos recibidos en efectivo reducen el valor de la inversión".

Así las cosas, los rendimientos generados por las inversiones con fines de administración de liquidez, no son objeto de reconocimiento en la contabilidad de la entidad.

4. Gasto de Inversión Social

El numeral 2.9.1.4.2 GASTOS del PGCP, el cual hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a los Gastos de Operación, establece que "Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas". (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el citado numeral en lo relacionado con el Gasto Público Social expresa que "(...) corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales". (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, las erogaciones que en años anteriores se reconocían en el grupo 56-GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL, se deben registrar en las cuentas y subcuentas del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, siempre que estén asociadas a la solución de necesidades básicas insatisfechas. Para el caso de los conceptos que se registraban en el grupo 56 y que en el grupo 55 no existe cuenta para su reconocimiento se registran en las cuentas y subcuentas del grupo 52-DE OPERACIÓN.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Los recursos recibidos por el Área Metropolitana correspondientes a la Sobretasa Ambiental al Impuesto Predial, se registran en la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, subcuenta 140159-PORCENTAJE Y SOBRETASA AL IMPUESTO PREDIAL y como contrapartida la cuenta 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, subcuenta 411060- PORCENTAJE Y SOBRETASA AL IMPUESTO PREDIAL.

Es de anotar que la Contaduría General de la Nación está revisando el Procedimiento para el registro del porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial, el cual publicará próximamente en la página web www.contaduria.gov.co.

2. Los acuerdos de pago no constituyen una obligación o un derecho objeto de reconocimiento para las partes intervinientes, dado que se originan de obligaciones y derechos adquiridos con anterioridad, que ya han sido registrados en la contabilidad. Por tanto, para el caso de los acuerdos de pago celebrados con las entidades estatales y particulares, no son objeto de reconocimiento en la contabilidad del Área Metropolitana siempre que el derecho que dio origen a la celebración del mismo, se mantenga registrado en la respectiva cuenta del activo.

Respecto al registro de los intereses generados, para el caso de los préstamos concedidos a entidades estatales, se registran en la subcuenta 147068-INTERESES PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS. Tratándose de los acuerdos de pago celebrados con particulares, el registro de los intereses depende de la cuenta en la que se tenga registrada la obligación principal. Es de anotar que los intereses generados a favor de la entidad que no se encuentren contemplados dentro de las cuentas y subcuentas del Catálogo General de Cuentas, es procedente registrarlos en la subcuenta 147083-OTROS INTERESES.

3. Los rendimientos generados en las inversiones con fines de administración de liquidez no son objeto de reconocimiento en la contabilidad de la entidad. Por tanto, los rendimientos que la entidad reciba en efectivo constituyen un menor valor de la inversión.
4. Las erogaciones que en años anteriores se reconocían en el grupo 56-GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL, se deben registrar en las cuentas y subcuentas del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, siempre que estén asociadas a la solución de necesidades básicas insatisfechas. Para el caso de los conceptos que registraban en el grupo 56 y que en el grupo 55 no existe cuenta para su reconocimiento se registran en las cuentas y subcuentas del grupo 52-GASTO DE OPERACIÓN, por considerarse que estos gastos corresponden al cometido estatal del ente público.

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 90423 DE ABRIL 23 DE 2007

TEMAS: **1. Responsabilidades**
 2. Propiedades, Planta y Equipo

SUBTEMAS: **1.1. Registro contable**
 2.1. Incorporación de bienes

Doctora
ALEXANDRA GUITERO SERENO
ESE SAN JOSE DEL GUAVIARE

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20073-90423, en la cual solicita concepto sobre los siguientes temas:

1. La ESE San José del Guaviare perdió unos equipos de transporte, qué tratamiento contable debe seguir para registrar la responsabilidad?
2. Las edificaciones destinadas a la prestación de servicios de salud que se encuentran en terrenos declarados como reserva forestal, se deben incorporar dentro de las propiedades, planta y equipo de la ESE?
3. De otra parte, la entidad posee unos terrenos en reserva forestal en los cuáles se encuentran unas edificaciones destinadas a la prestación de servicios de salud, se deben registrar en las cuentas del grupo propiedades, planta y equipo?

CONSIDERACIONES

1. RESPONSABILIDADES

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS en el siguiente sentido: *Representa el valor de los gastos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública.*

También, describe la cuenta 1470-DEUDORES como: *Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.*

Respecto a la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES expresa: *Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad o no, de las personas involucradas en el proceso.*

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que de conformidad con las disposiciones legales los bienes del Estado deben estar asegurados, el retiro de los bienes perdidos o destruidos total o parcialmente debe efectuarse por su valor en libros, debitando la subcuenta 147079-INDEMNIZACIONES, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor reconocido por las aseguradoras.

Es de anotar que si el valor de la indemnización es inferior al valor en libros, la diferencia se reconoce debitando la subcuenta 581006-PÉRDIDAS EN SINIESTROS, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS. En caso contrario, se acredita la subcuenta 481049-INDEMNIZACIONES, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Ahora bien, en caso de iniciar un proceso de responsabilidad interno o por parte de la autoridad competente, la entidad debe afectar la subcuenta correspondiente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y como contrapartida la subcuenta 891521-RESPONSABILIDADES.

Si como resultado del proceso se expide un fallo con responsabilidad fiscal por parte de la autoridad competente, se cancelan las cuentas de orden y se reconoce la cuenta por cobrar en la subcuenta 147084-RESPONSABILIDADES FISCALES y como contrapartida la subcuenta 481050-RESPONSABILIDADES FISCALES.

2. INCORPORACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

El artículo 13 de la Ley 1021 de 1996, respecto a las áreas de reserva forestal expresa que *"Son áreas de reserva forestal las extensiones territoriales que, por la riqueza de sus formaciones vegetales y la importancia estratégica de sus servicios ambientales, son delimitadas y oficialmente declaradas como tales por el Estado, con el fin de destinarlas exclusivamente a la conservación y desarrollo sustentable.*

(...) PARÁGRAFO 2o. Las áreas de reserva forestal sólo podrán ser declaradas por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial cuando las mismas sean del orden nacional, y por las Corporaciones Autónomas Regionales o de Desarrollo Sostenible cuando se trate de Áreas de Reserva Forestal del orden regional. El Gobierno Nacional establecerá reglamentariamente el procedimiento para las declaratorias y el registro correspondiente". (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, si un terreno es declarado área de reserva forestal implica que se destina exclusivamente para su conservación, por lo cual no se puede destinar para otro objeto distinto.

Por su parte, el numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las propiedades, planta y equipo establece que "*(...) comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública y los recibidos de terceros para el uso permanente y sin contraprestación, que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, (...) Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.*" (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.3.2 Descripciones y Dinámicas, del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1640-EDIFICACIONES en el siguiente sentido: "*Representa el valor de las edificaciones adquiridas a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se excluye el valor de los terrenos sobre los cuales se encuentran, que deben registrarse en la cuenta correspondiente. (...)*"

Respecto a la cuenta 3225-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO establece que "*Representa el valor de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas, los bienes recibidos por entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general, y los bienes pendientes de legalizar. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital*".

Así las cosas, para el caso consultado, la entidad podrá incorporar dentro de sus activos las edificaciones destinadas a la prestación de servicios de salud y como contrapartida la cuenta 3225-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, siempre que cuente con los documentos que acrediten que son de su propiedad, dado que se trata de una empresa pública y no de una entidad del gobierno general.

CONCLUSIONES

1. Teniendo en cuenta que de conformidad con las disposiciones legales, los bienes del Estado deben estar asegurados, el retiro del equipo de transporte debe efectuarse por su valor en libros, debitando la subcuenta 147079-INDEMNIZACIONES, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor reconocido por las aseguradoras.

Es de anotar que si el valor de la indemnización es inferior al valor en libros, la diferencia se reconoce debitando la subcuenta 581006-PÉRDIDAS EN SINIESTROS, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS. En caso contrario, se acredita la subcuenta 481049-INDEMNIZACIONES, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

En caso de iniciar un proceso de responsabilidad interno o por parte de la autoridad competente, la entidad debe afectar la subcuenta correspondiente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y como contrapartida la subcuenta 891521-RESPONSABILIDADES. Si como resultado del proceso se expide un fallo con responsabilidad fiscal por parte de la autoridad competente, se cancelan las cuentas de orden y se reconoce la cuenta por cobrar en la subcuenta 147084-RESPONSABILIDADES FISCALES y como contrapartida la subcuenta 481050-RESPONSABILIDADES FISCALES.

2. Respecto a las edificaciones en las cuales se prestan servicios de salud, la entidad podrá incorporarlas dentro de sus activos en la cuenta 1640-EDIFICACIONES y como contrapartida la cuenta 3225-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, siempre que cuente con los documentos que acrediten que son de su propiedad, dado que se trata de una empresa pública y no de una entidad del gobierno general. Ahora bien, teniendo en cuenta que las edificaciones se encuentran en un área de reserva forestal, la entidad deberá resolver ante la autoridad competente los aspectos legales que implican disponer de estos bienes para una destinación diferente a la conservación.

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 81584 DE ABRIL 24 DE 2007

TEMAS: 1. Bienes Históricos y culturales
 2. Inversión Social Diferida

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctor
CAMILO STIEFKEN RODRÍGUEZ

Director (E)
IFI-Concesión de Salinas
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200611-81584, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Consulta los siguientes aspectos:

1. Dando alcance al concepto 20051-1865 del 13 de abril de 2005, el cual establece que *"(...) En el caso de la Catedral de Zipaquirá se determina la entrega en administración de un bien de uso público, que permanecerá a nombre de la Nación"*, ¿A qué entidad le corresponde incorporar en los estados financieros la propiedad de dichos bienes, con el fin de que sean consolidados en el Balance de la Nación?
2. Considerando que las erogaciones destinadas a la construcción del auditorio bajo tierra y de la reconstrucción de la Nueva Catedral de Sal fueron destinadas a bienes que no están registrados en los estados financieros, ¿Qué tratamiento contable debe darse a los valores registrados en los rubros 191107-DESARROLLO AGROPECUARIO, INDUSTRIAL, COMERCIAL Y TURÍSTICO y 192002-BIENES INMUEBLES ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN?

CONSIDERACIONES

Su consulta se resuelve en el contexto del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 222 de 2006.

1. Registro de los bienes de la Catedral de Sal de Zipaquirá

Para atender su consulta es necesario remitirnos a los siguientes párrafos del numeral 2.9.1.1 Normas Técnicas relativas a los activos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP:

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

"176. Noción. Comprenden los bienes públicos destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución, y son de dominio de la entidad contable pública. Incluye los bienes formados o adquiridos en virtud de la ejecución de contratos de concesión".

"177. Los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico. En el caso de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales".

"183. Los bienes históricos y culturales se revelan de acuerdo con su naturaleza en: monumentos, museos, obras de arte, parques arqueológicos y culturales, entre otros".

A su vez, la descripción y dinámica de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES expresa que *"Representa el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, que además han sido construidos o adquiridos a cualquier título, cuyo dominio y administración pertenece a la entidad contable pública.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 1705-Bienes de Beneficio y Uso Público e Históricos y Culturales en Construcción, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El costo total de las obras recibidas de la cuenta Bienes de Beneficio y Uso Público e Históricos y Culturales en Construcción, con base en las actas de entrega.*
- 2- El costo o avalúo de los bienes adquiridos a cualquier título o incorporados, una vez surtidos los trámites de legalización correspondientes.*
- 3- El valor de las restauraciones, reconstrucciones, adiciones y mejoras.*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los bienes destruidos.*
- 2- El valor de los bienes históricos y culturales que se trasladen a otra entidad contable pública".*

Por su parte, la descripción y dinámica de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS establece que *"Representa el valor de los bienes entregados a terceros bajo diversas formas contractuales, que no implican el traslado del dominio de la propiedad, cuyo uso y administración están amparados en dichos contratos, sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control sobre las adiciones y mejoras, así como la pérdida de capacidad operacional y las actualizaciones de valor.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891518-Bienes Entregados a Terceros.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los bienes entregados.
- 2- El valor de las adiciones y mejoras
- 3- El exceso del avalúo técnico con respecto al valor registrado

SE ACREDITA CON:

- 1- La devolución de los bienes.
- 2- La pérdida de capacidad operacional de los bienes
- 3- El defecto del avalúo técnico de los bienes frente al valor registrado”.

Considerando que la norma técnica establece que también constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de la entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general, el Municipio deberá afectar la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, cuya contrapartida corresponderá a la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Por su parte, el IFI-Concesión de Salinas deberá adelantar el control de dichos bienes en la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, con contrapartida en la subcuenta 891518-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

2. Inversión social diferida e inmuebles entregados a terceros

El numeral 3.9. de la Carta Circular 72 de 2006 establece, en lo relacionado con la homologación de la cuenta 1911-INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA, por cambios en el criterio de reconocimiento de los gastos diferidos, lo siguiente:

“Se elimina del Catálogo General de Cuentas el concepto de inversión social diferida. El tratamiento contable de las erogaciones que se realicen en actividades e inversiones relacionadas con la adquisición de bienes o servicios que proveerán beneficios futuros, en desarrollo de proyectos de inversión social, se registrarán a partir del 1° de enero de 2007 directamente como GASTO.

De acuerdo con lo anterior, las entidades contables públicas del gobierno general y empresas públicas no societarias deben eliminar los saldos que presenten a 31 de diciembre de 2006 en las subcuentas de la cuenta 1911-INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA. Este mismo valor será restado de la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda, en el balance inicial con fecha 1° de enero de 2007, conservando la ecuación patrimonial.

En las empresas públicas societarias el valor de estas subcuentas afectará la subcuenta 325901 - INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA (Db), conservando la ecuación patrimonial.

Para las entidades que están en proceso de liquidación, la contrapartida en el patrimonio es la cuenta 3140-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES o 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda”.

Por tanto, la entidad deberá eliminar el saldo que presenta en la subcuenta 191107-DESARROLLO AGROPECUARIO, INDUSTRIAL, COMERCIAL Y TURÍSTICO, cuya contrapartida corresponderá a la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

En el caso del valor registrado en la subcuenta 192002-BIENES INMUEBLES ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la entidad deberá reclasificarlo a la Cuenta de Orden citada en la pregunta uno, considerando que hace parte de los bienes de la Catedral de Sal, y que su registro como activo corresponde al Municipio de Zipaquirá como entidad encargada de la administración de los bienes y de las rentas generadas.

CONCLUSIÓN

1. El Municipio de Zipaquirá deberá registrar los bienes de la Catedral de Sal en la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, cuya contrapartida corresponderá a la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Por su parte, el IFI-Concesión de Salinas deberá adelantar el control de dichos bienes en la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, con contrapartida en la subcuenta 891518-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

2. La entidad deberá eliminar el saldo que presenta en la subcuenta 191107-DESARROLLO AGROPECUARIO, INDUSTRIAL, COMERCIAL Y TURÍSTICO, cuya contrapartida corresponderá a la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

A su vez, el valor registrado en la subcuenta 192002-BIENES INMUEBLES ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN deberá reclasificarse a la citada Cuenta de Orden, considerando que hace parte de los bienes de la Catedral de Sal, y que su registro como activo corresponde al Municipio de Zipaquirá como entidad encargada de la administración de los bienes y de las rentas generadas.

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 91431 DE MAYO 4 DE 2007

TEMAS: 1. **Propiedades, plantas y equipo.**
 2. **Inventarios**

SUBTEMAS: 1. **Activos totalmente depreciados o fuera de servicio.**
 2. **Normatividad aplicable**

Doctor
EMIRO ARISTIZABAL ÁLVAREZ
Liquidador
Empresa Colombiana de Vías Férreas En liquidación-FERROVIAS
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20073-91431, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. ¿Cuánto tiempo debe permanecer en existencia un bien totalmente depreciado, obsoleto o fuera de servicio?
2. ¿Cuáles son las normas aplicables para el manejo de los inventarios de una entidad?

CONSIDERACIONES

1. ACTIVOS TOTALMENTE DEPRECIADOS, OBSOLETOS O FUERA DE SERVICIO

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que la cuenta 8315-ACTIVOS TOTALMENTE DEPRECIADOS, AGOTADOS O AMORTIZADOS "*Representa el valor de los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso*".

En este sentido, los activos que se encuentran totalmente depreciados se registran en la cuenta de orden deudora 8315-ACTIVOS TOTALMENTE DEPRECIADOS, AGOTADOS O AMORTIZADOS.

Para los activos que no se encuentren en condiciones de contribuir a la producción de bienes y/o prestación de servicios, y no se encuentren totalmente depreciados, se afecta la subcuenta 580802-PÉRDIDA EN BAJA DE ACTIVOS, por el valor residual, afectando adicionalmente la cuenta 8315-ACTIVOS TOTALMENTE DEPRECIADOS, AGOTADOS O AMORTIZADOS.

Este tipo de bienes deberá permanecer en cuentas de orden, hasta tanto se defina su destinación final, es decir, su destrucción, donación o venta. En el evento de presentarse la venta, deberá afectarse la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS Subcuenta 481008-RECUPERACIONES.

2. INVENTARIOS

La Constitución Política de 1991 y la Ley 42 de 1993, modificaron el modelo de control fiscal previo por un control fiscal posterior y selectivo, por lo cual, aspectos antes regulados por la Contraloría General de la República-CGR como organismo fiscalizador, como sería el caso del Índice Universal de Inventarios adoptado mediante la Resolución 04 de 1960, que contemplaba el procedimiento para el registro y control de los bienes de la Nación a cargo de las entidades públicas, fueron dejados al manejo de las administraciones a través del diseño de sus propios controles internos, asumiendo la responsabilidad de sus operaciones y del adecuado cumplimiento de sus objetivos, encontrándose dentro de éstos el correspondiente al de sus bienes.

Así las cosas, el artículo 209 de la Constitución Política establece que "(...) *La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley*".

A su vez, el artículo 269 de la misma norma, determina que "*En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y aplicar, según la naturaleza de sus funciones, métodos y procedimientos de control interno, de conformidad con lo que disponga la ley, la cual podrá establecer excepciones y autorizar la contratación de dichos servicios con empresas privadas colombianas*".

En desarrollo de los anteriores preceptos constitucionales el artículo 2º de la Ley 87 de 1993, establece que son "*objetivos del sistema de Control Interno. Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales:*

- a) Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que lo afecten;*
- b) Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional;*
- c) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad;*
- e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros.*
- f) Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos.*
- g) Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación".*

Por lo cual, de conformidad con la Ley 87 de 1993 las entidades deben diseñar implementar procedimientos y actividades de control interno en los niveles de verificación, evaluación y documentación que soporten los registros contables, así como la realización de conciliaciones entre la información registrada en la contabilidad y los datos que tienen las demás dependencias del ente público, a fin de que la información contable muestre razonablemente la realidad financiera, económica y social.

CONCLUSIÓN

1. Los activos totalmente depreciados y aquellos que se encuentran fuera de servicio se registran en la cuenta 8315-ACTIVOS TOTALMENTE DEPRECIADOS, AGOTADOS O AMORTIZADOS, hasta tanto se defina su destinación final, es decir, su destrucción, donación o venta.

2. Al suprimirse el control previo ejercido antes por la CGR, los aspectos regulados por el organismo fiscalizador para ejercerlo (Resolución 04 de 1960 y demás normas relacionadas) fueron dejados implícitamente al manejo de la administración de los entes públicos a través del diseño de su propio control interno de conformidad con la Ley 87 de 1993; así, la propia entidad pública asume la responsabilidad del manejo de sus operaciones y del adecuado cumplimiento de sus objetivos.

En este sentido, será decisión de la entidad pública utilizar los criterios tenidos en cuenta en la Resolución 04 de 1960 y las demás normas sobre inventarios emitidas por la Contraloría General de la República, para el registro y control de los bienes, no obstante considerar las normas técnicas y el Catálogo General de Cuentas-CGC establecidas en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP para los Inventarios.

Finalmente, 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 89924 DE JUNIO 7 DE 2007

TEMAS:	1. Recursos recibidos para proyecto de inversión 2. Porcentaje y Sobretasa ambiental al impuesto predial
SUBTEMAS:	1.1. Registro contable 2.1. Registro contable

Doctora
ROSALBA CASTAÑO LONDOÑO
Profesional Especializado Contabilidad
Corporación Autónoma Regional de Caldas-CORPOCALDAS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20073-89924, en la cual consulta los siguientes aspectos:

1. Cuál es el registro contable de un acto administrativo que genera un cobro a favor de la entidad, por la ejecución de un proyecto de inversión social con recursos del Fondo Nacional de Regalías?
2. Por qué la sobretasa ambiental al impuesto predial en la Circular Externa 058 de 2004, forma parte de los ingresos no tributarios y presupuestalmente forma parte de los ingresos tributarios?

CONSIDERACIONES

1. Recursos recibidos para proyecto de inversión

El artículo 1º de la Ley 756 de 2002, por la cual se modifica la Ley 141 de 1994 expresa que *"El Fondo Nacional de Regalías tendrá personería jurídica propia, estará adscrito al Departamento Nacional de Planeación y sus recursos serán destinados, de conformidad con el artículo 361 de la Constitución Nacional, a la promoción de la minería, la preservación del medio ambiente y la financiación de proyectos regionales de inversión definidos como prioritarios en los planes de desarrollo de las respectivas entidades territoriales"*. (Subrayado fuera de texto)

El párrafo del artículo 1º de la Ley 756 de 2002, en lo relacionado con los recursos del Fondo Nacional de Regalías establece que *"Los recursos del Fondo Nacional de Regalías son propiedad exclusiva de las entidades territoriales y seguirán siendo recaudados y*

administrados por la Dirección General del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público." (Subrayado fuera de texto)

El párrafo del artículo 3° del Decreto 416 de 2007, expresa que "Cuando el Consejo Asesor de Regalías designe a solicitud de la entidad beneficiaria, como ejecutor del proyecto a una entidad de las que se refiere el literal a) del numeral 1 del artículo 2° de la Ley 80 de 1993, diferente de la entidad beneficiaria de las asignaciones (...), la entidad ejecutora deberá adelantar los trámites que por su naturaleza se requieran para efectuar la incorporación de los recursos en su presupuesto". (Subrayado fuera de texto)

A su vez, el artículo 1° del Acuerdo 046 de 2006, del Consejo Asesor de Regalías aprobó la ejecución del Proyecto para la construcción de obras de estabilidad de taludes y manejo de aguas lluvias en la ciudad de Manizales, designando como entidad ejecutora a CORPOCALDAS.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN en el siguiente sentido: "*Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración*".

Por tanto, teniendo en cuenta que la entidad territorial es la beneficiaria de los recursos para adelantar el proyecto de inversión, y que la Corporación Autónoma Regional fue nombrada como entidad ejecutora del mismo, estos recursos no corresponden a un ingreso para la Corporación, puesto que se trata de unos recursos que va a recibir de un tercero para su administración.

Respecto al registro contable en el momento en que reciba los recursos del Fondo Nacional de Regalías, la entidad debe afectar la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. En la medida que avanza el proyecto, CORPOCALDAS debe revelar la obra en curso, en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, con contrapartida a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que de acuerdo con conversaciones telefónicas sostenidas con la contadora de la entidad se estableció que una vez finalizadas las obras CORPOCALDAS las entregará a la comunidad, en el momento de hacer la entrega formal, debe debitar la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

2. PORCENTAJE Y SOBRETASA AMBIENTAL AL IMPUESTO PREDIAL

El numeral 2.9.1.4.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los ingresos tributarios expresa que "Los ingresos tributarios corresponden a ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en las disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de

establecer gravámenes. Se clasifican según el hecho generador del tributo y recaen sobre la renta o la riqueza, en función de la capacidad económica del sujeto pasivo, gravando la propiedad, la producción, la actividad o el consumo. También pueden clasificarse atendiendo a la jurisdicción a la cual pertenezcan en Nacionales, Departamentales, Distritales y Municipales". (Subrayado fuera de texto)

Respecto a los ingresos no tributarios expresa que "(...) *son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de éste. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones*".

En ese orden de ideas, como lo establece el Consejo de Estado en los conceptos que se anexan respecto a la sobretasa ambiental al impuesto predial, las Corporaciones Autónomas Regionales no son beneficiarias de una obligación tributaria, sino que son destinatarias de una participación que corresponde a la distribución legal del impuesto predial de conformidad con la ley. Por tanto, la Corporación Autónoma Regional debe causar los ingresos percibidos por este concepto en la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS, subcuenta 140159-PORCENTAJE Y SOBRETASA AMBIENTAL AL IMPUESTO PREDIAL y como contrapartida la cuenta 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, subcuenta 411060-PORCENTAJE Y SOBRETASA AL IMPUESTO PREDIAL.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo anteriormente expuesto se concluye que:

1. CORPOCALDAS debe registrar los recursos recibidos del Fondo Nacional de Regalías en la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, dado que se trata de recursos que pertenecen a la entidad territorial y que son entregados a CORPOCALDAS para que ejecute un proyecto de inversión.

En la medida que avanza el proyecto, CORPOCALDAS debe revelar la obra en curso, en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, con contrapartida a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Al finalizar la obra, CORPOCALDAS debe hacer la entrega formal a la comunidad para lo cual debitará la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

2. Respecto a la sobretasa al impuesto predial teniendo en cuenta que el Consejo de Estado determinó que las Corporaciones Autónomas Regionales no son beneficiarias de una obligación tributaria, sino que son destinatarias de una participación que corresponde a la distribución legal del impuesto predial de conformidad con la ley, CORPOCALDAS debe causar los ingresos percibidos por este concepto en la cuenta 1401-NO TRIBUTARIOS, subcuenta 140159-PORCENTAJE Y SOBRETASA AMBIENTAL

AL IMPUESTO PREDIAL y como contrapartida la cuenta 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, subcuenta 411060-PORCENTAJE Y SOBRETASA AL IMPUESTO PREDIAL

Ahora bien, dado que de conformidad con la Ley 298 de 1996, corresponde a la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la contabilidad pública, excede su competencia funcional pronunciarse sobre la pertinencia para efectos presupuestales, de registrar el Porcentaje o la Sobretasa Ambiental al Impuesto Predial como un ingreso tributario, pues este tema es competencia del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

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 93503 DE JUNIO 7 DE 2007

TEMA: Régimen de Contabilidad Pública

SUBTEMAS: 1. Homologación cuentas de Orden
2. Contrato de mantenimiento de bienes

Doctor
LUIS FERNANDO RAMIREZ ZULUAGA
Gerente Administrativo y Financiero
REGISTRADURÍA NACIONAL DE ESTADO CIVIL
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20075-93503, en la cual consulta sobre el tratamiento contable que se debe aplicar para el reconocimiento de los

bienes recibidos como producto de la ejecución del contrato llave en mano suscrito con el consorcio SAGEM, teniendo en cuenta que hasta el año anterior se reconocían y revelaban en la cuenta 8330- BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR.

De otra parte consulta el tratamiento contable que debe aplicar cuando en el desarrollo de un contrato de mantenimiento de bienes, el contratista propone la entrega de equipos nuevos en lugar de realizar el mantenimiento de los actuales, argumentando que es más oneroso realizar el mantenimiento que entregar un equipo nuevo.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta debemos referirnos al numeral 3.16. de la Carta Circular 72 de 2006, la cual en lo relacionado con la Homologación de la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, dispuso que *"Las entidades contables públicas deben eliminar los saldos que presentan a 31 de diciembre de 2006 en la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR y en su correspondiente contrapartida, y trasladarlos al balance inicial con fecha 1º de enero de 2007 como propiedades, planta y equipo si cumplen la condición de uso permanente y sin contraprestación, utilizando como contrapartida las cuentas 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, Conservando la ecuación patrimonial"*.

De otra parte, debemos remitirnos a la descripción de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS contenida en el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, la cual establece que *"Representa el valor de los bienes recibidos de terceros que requieren ser controlados por la entidad contable pública. En esta cuenta se registran los bienes que reciben las empresas en comodato, así como los que reciben las entidades del gobierno general de las empresas."*

Ahora bien, teniendo en cuenta las características y condiciones establecidos en el contrato llave en mano, por tratarse de bienes que son entregados por el contratista para el uso de la entidad mientras se desarrolla el contrato y estos no han sido entregados formalmente a la entidad, el tratamiento contable corresponde a la reclasificación de las cuentas de orden mediante la cancelación de las subcuentas correspondientes de la cuenta 8330- BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR y como contrapartida la subcuenta 891511-Bienes pendientes de legalizar. Simultáneamente, deberá reconocerse en las subcuentas de la cuenta Cuentas e orden por el contrario pasando de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y como contrapartida la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros.

Respecto al tratamiento contable que debe aplicar cuando en el desarrollo del contrato de mantenimiento de bienes el contratista propone la entrega de equipos nuevos en lugar de realizar el mantenimiento de los actuales, argumentando que es más oneroso realizar el mantenimiento que entregar un equipo nuevo, es necesario remitirnos a la descripción del grupo 93-ACREEDORAS DE CONTROL contenida en el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, la cual establece que *" En esta denominación se incluyen las cuentas donde se registran las operaciones que la entidad contable pública"*

realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control administrativo sobre las obligaciones”.

Así las cosas, por tratarse de bienes que se reciben en calidad de préstamo, el tratamiento contable corresponde al reconocimiento en la subcuenta 934619-Propiedades, Planta y Equipo de la cuenta 93456-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

Es importante tener en cuenta que la entidad deberá realizar el análisis desde el punto de vista jurídico para determinar si por las condiciones establecidas en el contrato, es posible aceptar esta situación.

CONCLUSIONES

En atención con las consideraciones expuestas, y realizado el análisis correspondiente, se concluye:

1. Teniendo en cuenta las características y condiciones establecidos en el contrato llave en mano, por tratarse de bienes que son entregados por el contratista para el uso de la entidad mientras se desarrolla el contrato y estos no han sido entregados formalmente a la entidad, el tratamiento contable corresponde a la reclasificación de las cuentas de orden mediante la cancelación de las subcuentas correspondientes de la cuenta 8330- BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR y como contrapartida la subcuenta 891511-Bienes pendientes de legalizar. Simultáneamente, deberá reconocerse en las subcuentas de la cuenta Cuentas e orden por el contrario pasando del la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y como contrapartida la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros.

2. Cuando en virtud del contrato de mantenimiento se reciben bienes en calidad de préstamo, el tratamiento contable corresponde al reconocimiento en la subcuenta 934619-Propiedades, Planta y Equipo de la cuenta 93456-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

Es importante tener en cuenta que la entidad deberá realizar el análisis desde el punto de vista jurídico para determinar si por las condiciones establecidas en el contrato, es posible aceptar esta situación.

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).

CONCEPTO 92223 DE JUNIO 19 DE 2007

TEMA: 1. Bienes Históricos y Culturales

**SUBTEMAS: 1.1. Revelación contable de los bienes del patrimonio
arqueológico en cuentas de orden**

1.2. Actualización o depreciación de los bienes históricos

1.3. Asignación de un valor simbólico a cada bien

Doctora
MÓNICA THÉRIEN
Directora General (E)
Instituto Colombiano de Antropología e Historia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92223, en la cual consulta:

1. ¿Dado que el objeto del inventario de bienes del patrimonio arqueológico es de control y referencia su revelación contable debe estar en Cuentas de Orden?

2. ¿Ha incurrido en error la entidad al no actualizar o depreciar los bienes registrados en la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES que conforman el patrimonio arqueológico en tenencia del ICANH?

3. ¿Puede asignarse un valor simbólico a cada bien de \$1.000, por ejemplo?

4. ¿Debe la entidad trasladar a cuentas de orden la revelación del patrimonio arqueológico registrado y en tenencia del ICANH?

CONSIDERACIONES

1. Revelación contable del patrimonio arqueológico en cuentas de orden, teniendo en cuenta que el propietario de dicho patrimonio es la Nación y no el Instituto.

El artículo 3° del Decreto 833 de 2002, expresa: *“De conformidad con el artículo 4° de la Ley 397 de 1997, los bienes integrantes del patrimonio arqueológico son bienes de interés cultural que hacen parte del patrimonio cultural de la Nación. En condición de bienes de interés cultural además de las previsiones constitucionales sobre su propiedad, inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, son objeto del régimen de protección y estímulo previsto en la referida ley o en las normas que la modifiquen”.* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 23 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que *“Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto implica que la capacidad de toma de decisiones está limitada, puesto que en la decisión sobre el origen y uso de los recursos intervienen los órganos de representación correspondientes. La aplicación y gestión de dichos recursos se rige por los principios de la función administrativa.”*

El párrafo 180 del PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *“El reconocimiento de los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales debe realizarse con sujeción a la condición señalada en el párrafo 130 para su medición monetaria confiable. Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables”.*

En este sentido el párrafo 130 expresa: *“Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”.*

En ese orden de ideas, corresponde al ICANH como entidad de gobierno general que tiene como función llevar el registro de los bienes integrantes del patrimonio arqueológico reconocer y revelar en la cuenta 1715-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, los bienes a los cuales es posible asignarle un valor confiable. Los bienes que no son susceptibles de medición monetaria confiable deben revelarse en notas a los estados contables, y por tanto no debe efectuarse su traslado a las cuantas de orden.

2. Actualización o depreciación de los bienes históricos y culturales.

El párrafo 177 del PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *“Los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico. En el caso de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales”.* (Subrayado fuera de texto)

El Párrafo 178 establece que *“El costo de los bienes históricos y culturales recibidos en donación o en cumplimiento de cláusulas contractuales, corresponderá al valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, al estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes”*.

El párrafo 132 del Régimen de Contabilidad Pública, define como costo histórico *“el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. (...). En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; (...)”*, como regla general. La excepción se define en el párrafo 180 al señalar que *“Cuando no sea posible la medición monetaria confiable deben revelarse por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables”*.

Así las cosas, los bienes revelados en la cuenta 1715-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, no están sujetos a actualización ni depreciación.

3. Asignación de un valor simbólico a cada bien.

De acuerdo con el párrafo 177 del Régimen de Contabilidad Pública, los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales se revelan por su costo histórico. En consecuencia no es procedente la asignación de un valor simbólico para estos bienes, toda vez que la norma técnica contable establece que cuando no sea posible la medición monetaria confiable de estos bienes, deberá revelarse mediante información cualitativa o cuantitativa física en las notas a los estados contables.

CONCLUSIONES

De conformidad con las disposiciones expuestas anteriormente se concluye:

1. Por ser el Instituto Colombiano de Antropología e Historia-ICANH, una entidad de gobierno general que tiene como función llevar el registro de los bienes que integran el patrimonio arqueológico en la cuenta 1715-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, a los cuales es posible asignarle un valor confiable. Los bienes que no son susceptibles de medición monetaria confiable deben revelarse en notas a los estados contables, y por tanto no debe efectuarse su traslado a las cuentas de orden.
2. Los bienes históricos y culturales no están sujetos a actualización ni depreciación.
3. Los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales se revelan por su costo histórico. En consecuencia no es procedente la asignación de un valor simbólico para estos bienes, toda vez que la norma técnica contable establece que cuando no sea posible la medición monetaria confiable de estos bienes, deberá revelarse en las notas a los estados contables.

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

CONCEPTO 92389 DE JUNIO 20 DE 2007

TEMAS: 1. Valorizaciones
 2. Bienes pendientes de legalizar

SUBTEMAS: 1.1. Registro saldo contrario a su naturaleza
 2.1. Registro contable

Doctora
ANGÉLICA RINCÓN ARANGURI
Analista de Contabilidad
Electrificadora del Meta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92389, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. El grupo de activos de la entidad presenta desvalorizaciones, lo cual ha generado que algunas de las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES presente saldo contrario a su naturaleza. Ahora bien, en aplicación del Régimen de Contabilidad Pública esta cuenta no puede presentar saldo contrario a su naturaleza. Por tanto, se consulta el tratamiento contable para la cancelación de estos saldos.
2. El valor de los bienes registrados en la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, debe trasladarse a la cuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES,

PLANTA Y EQUIPO? En este caso, dicho traslado requiere ser aprobado por el Máximo Órgano de Dirección?

CONSIDERACIONES

1. VALORIZACIONES

El numeral 3.3 de la Carta Circular 072 de 2006, respecto a la homologación de las cuentas relacionadas con la desvalorización de las Propiedades, Planta y Equipo, indica que *"La norma técnica de propiedades, planta y equipo definida en el numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública vigente a partir del 1° de enero de 2007 establece, entre otros aspectos: 173. 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.*

De acuerdo con lo anterior, las entidades contables públicas del gobierno general y las empresas públicas que presenten saldos negativos en las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, a 31 de diciembre de 2006, para las propiedades, planta y equipo (subcuentas 199952 a 199971) deben trasladar dichos saldos a la respectiva subcuenta de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (Cr) en el balance inicial del 1° de enero de 2007".

Así las cosas, las entidades públicas que presenten saldos negativos en las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES como consecuencia de las desvalorizaciones de las propiedades, planta y equipo, a partir del 1° de enero de 2007 deben trasladar estos saldos a la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

2. BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR

El numeral 3.16 de la Carta Circular 72 de 2006, en lo relacionado con la homologación de la cuenta Bienes Pendientes de Legalizar, establece que *"Las entidades contables públicas deben eliminar los saldos que presentan a 31 de diciembre de 2006 en la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR y en su correspondiente contrapartida, y trasladarlos al balance inicial con fecha 1° de enero de 2007 como propiedades, planta y equipo si cumplen la condición de uso permanente y sin contraprestación, utilizando como contrapartida las cuentas 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, conservando la ecuación patrimonial.*

En este sentido, a partir del 1° enero de 2007, con la eliminación de la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR del Catálogo General de Cuentas que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, el registro de los bienes que se encuentren en proceso de legalización, debe afectar la subcuenta PENDIENTES DE LEGALIZAR de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique la naturaleza del bien, y como

contrapartida la subcuentas 312530 ó 325530-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, según corresponda al grupo patrimonial que aplique para la entidad.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, se concluye:

1. A partir del 1º de enero de 2007, la entidad debe trasladar los saldos negativos que presenta en las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES a la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO en cumplimiento de lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública y la Carta Circular 072 de 2006.
2. Como consecuencia de la eliminación de la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR del Catálogo General de Cuentas que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, la entidad debe trasladar el saldo de esta cuenta a la subcuenta PENDIENTES DE LEGALIZAR de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique la naturaleza del bien, y como contrapartida la subcuenta 325530-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Respecto a las implicaciones legales y si dicho traslado requiere de la autorización del Máximo Órgano de Dirección, es de anotar que se realiza de conformidad con las directrices establecidas en la Carta Circular 72 de 2006 y el Régimen de Contabilidad Pública, las cuales no establecen que se requiera la aprobación del Máximo Órgano de Dirección. No obstante, si existe un manual de políticas y procedimientos de la entidad mediante el cual se determina que se requiere de este tipo de documentos para realizar el traslado, será imperativo de la entidad su cumplimiento.

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 92951 DE JUNIO 22 DE 2007

TEMA: Régimen de Contabilidad Pública

SUBTEMAS: 1. Reconocimiento de bienes entregados en comodato
2. Reconocimiento del Software

Doctor
LUIS FERNANDO SANABRIA GÓMEZ
Subdirector Financiero
CONTRALORIA DE BOGOTÁ, D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20074-92951, en la cual cvconsulta sobre el tratamiento contable que se debe dar para el traslado de los bienes entre entidades del Distrito Capital que actualmente se encuentran en comodato y el tratamiento contable que se debe para el reconocimiento del software.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al párrafo 165 del numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, en cual, en cuanto a las Propiedades, Planta y Equipo dispone que *"comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general".* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 193 del numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, con respecto al reconocimiento contable dispone que *"Para los activos reclasificados contablemente, el reconocimiento se efectúa por el valor neto registrado en las cuentas de origen y están sometidos a los procesos de actualización que apliquen a los activos objeto de reclasificación"*.

Es de aclarar, que la entidad a quien la Contraloría Distrital le hace entrega de los bienes, es al Distrito Capital a través de la Secretaría de Gobierno, pero teniendo en cuenta que el Distrito Capital creó la Defensoría del Espacio Público para la administración de la totalidad

de los bienes inmuebles del Distrito, es ésta unidad quien realiza el reconocimiento contable de los bienes.

La Defensoría el Espacio Público deberá incorporar los bienes que recibe de la Contraloría Distrital, en las cuentas del grupo 16 PROPIEDAES, PLANTA y EQUIPO y como contrapartida reconocerá el valor de los bienes recibidos en las cuentas del patrimonio público incorporado, para que posteriormente el Distrito Capital agregue la información de todas sus dependencias incluyendo las de la Defensoría del Espacio Público y revele los bienes recibidos de la Contraloría Distrital en sus estados contables.

En ese orden de ideas, el tratamiento contable que se debe dar a los bienes que son entregados para el uso permanente a otras entidades del gobierno general sin contraprestación, consiste en que la entidad que entrega los bienes los retira de su contabilidad mediante un débito a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, en la subcuenta correspondiente, y un crédito, según corresponda, a las subcuentas que integran las cuentas 1605-Terrenos, 1610-Semovientes, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, Ductos y Túneles, 1650-Redes, Líneas y Cables, 1655-Maquinaria y Equipo, 1660-Equipo Médico y Científico, 1665-Muebles, Enseres y Equipo de Oficina, 1670-Equipos de Comunicación y Computación, 1675-Equipos de Transporte, Tracción y Elevación y 1680-Equipos de Comedor, Cocina, Despensa y Hotelería.

De manera simultánea, la entidad que entrega los bienes, deberá realizar, para efectos de control, un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891518-Bienes Entregados a Terceros.

Ahora bien, respecto al documento soporte, el párrafo 337 del numeral 2.9.2.1 del Plan General de Contabilidad de Pública, dispone que *"comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 338 del numeral 2.9.2.1 del Plan General de Contabilidad Pública, respecto a los tipos de soportes de contabilidad, dispone que *"Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad."* (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, el documento soporte para el reconocimiento contable que se debe dar a los bienes que son entregados para el uso permanente a otras entidades del gobierno general

sin contraprestación, corresponde al acto administrativo que acuerden las partes, en el cual se describa claramente la transacción realizada.

En relación con el manejo de la subcuenta 197008-Software, de acuerdo con la descripción contenida en el Régimen de Contabilidad Pública y el manual de procedimientos, *"Representa el valor de los costos de adquisición, desarrollo o producción del conjunto de bienes inmateriales que constituyen derechos, privilegios o ventajas de competencia para la entidad contable pública de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios periodos determinables"*; de lo cual se deduce que esta cuenta se destina para el reconocimiento del valor del software adquirido o desarrollado y se espera que contribuya al cumplimiento de las funciones del ente público o le genere ingresos.

El valor del Software se reconoce como gasto en el evento en que el intangible no pueda identificarse, controlarse, no genere beneficios económicos futuros y su medición monetaria no sea confiable.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye que:

1. El tratamiento contable que se debe dar a los bienes que son entregados sin contraprestación para el uso permanente a otras entidades del gobierno general, consiste en que la entidad que entrega los bienes los retira de su contabilidad mediante un débito a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, en la subcuenta correspondiente, y un crédito a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 18-PROPIEDAES, PLANTA y EQUIPO, según corresponda.

Adicionalmente, y de manera simultánea, deberá realizar, para efectos de control, un débito en las subcuentas correspondientes de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891518-Bienes Entregados a Terceros.

Como la entidad que reconoce los bienes es la Defensoría el Espacio Público, ésta deberá incorporar los bienes a las cuentas del grupo 18-PROPIEDAES, PLANTA y EQUIPO y como contrapartida reconocerá el valor de los bienes recibidos en las cuentas del patrimonio público incorporado.

Respecto al documento soporte, para el reconocimiento contable que se debe dar a los bienes que son entregados para el uso permanente a otras entidades del gobierno general sin contraprestación, corresponde al acto administrativo en el cual se describa claramente la transacción realizada.

2. Con respecto al manejo de la subcuenta 197008-Software, ésta se destina para el reconocimiento del valor del software adquirido o desarrollado del cual se espera que contribuya al cumplimiento de las funciones del ente público o le genere ingresos.

El valor del Software se reconoce como gasto en el evento en que el intangible no pueda identificarse, controlarse, no genere beneficios económicos futuros y su medición monetaria no sea confiable.

En lo 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 92151 DE JUNIO 29 DE 2007

TEMAS:	1. Ingresos y Costos 2. Operaciones recíprocas
SUBTEMAS:	1. Registro Contable 2. Reporte en Chip

Doctor
YESID TOLOZA YAÑEZ
Gerente
Centro de Transportes – Estación Cúcuta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92151, mediante la cual expresa que la Central de Transportes "Estación Cúcuta" es un establecimiento público descentralizado del Municipio de San José de Cúcuta, pero al actualizar la información en el CHIP la toma como entidad de naturaliza vinculada directa al Municipio, lo cual no es correcto pues según indagaciones configura a la Central como Empresa Industrial y Comercial del Estado, por lo tanto la obligaría a manejar costos, siendo innecesario ya que el proceso operativo en lo que corresponde a ingresos es muy sencillo pues estos

proviene de conducir o tasa de uso de la Terminal de Transportes, arrendamientos de locales comerciales, los cuales se contabilizan en la cuenta 433015.

En este orden de ideas solicitan concepto respecto de si deben seguir manejando la cuenta 433015 o a qué clase de ingreso se deben llevar y si es viable su reclasificación;

Se clasifique la entidad en el ámbito como establecimiento público del Municipio de San José de Cúcuta; cambiar el nombre de la entidad a Central de Transportes "Estación Cúcuta" y no Central de Transportes Cúcuta y se suministre información, con respecto a cuál debe ser el proceso interno en el chip local que la entidad debe realizar ante los cambios asumidos;

Finalmente solicita orientación respecto a los tres errores permisibles que le genera el sistema CHIP local al validar la información de la entidad. El M9 de la cuenta 51117 Servicios Públicos, cuya cuenta es recíproca con la Empresa de Servicios Públicos E.I.S. Cúcuta, quien le factura agua y alcantarillado y la cuenta 511125 Seguros Generales con la Previsora, entidad de la cual se adquirió prima de seguros por un año de los bienes muebles e inmuebles.

CONSIDERACIONES

1. El párrafo 260 sobre normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública expresa que *"Las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental comprenden los ingresos, gastos y costos en que incurre la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal y reflejan el resultado de la gestión, en cumplimiento de las actividades ordinarias realizadas durante el periodo contable. Estas cuentas también incluyen las partidas extraordinarias."*

Las actividades ordinarias corresponden a la operación básica o principal de la entidad contable pública, así como a las complementarias y vinculadas a la misma y se caracterizan por que son recurrentes. Las partidas extraordinarias surgen de hechos, transacciones u operaciones que son distintas de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que no son controladas por la entidad contable pública".
(Subrayado fuera de texto)

El párrafo 264 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los ingresos, establece que *"Los ingresos se revelan atendiendo el origen de los mismos, como el poder impositivo del Estado, el desarrollo de operaciones de producción y comercialización de bienes y prestación de servicios; las relaciones con otras entidades del sector público, y la ocurrencia de eventos complementarios y vinculados a la operación básica o principal, así como los de carácter extraordinario. Se clasifican en ingresos fiscales, venta de bienes y servicios, transferencias, recursos de los fondos de reservas de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos"*.

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 4330–SERVICIOS DE TRANSPORTE en el siguiente sentido: *“Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública originados en la prestación del servicio de transporte y en la administración de terminales de transporte”*.

Por otra parte, respecto de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS describe que *“Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”*.

Por tanto, para el caso de los ingresos que recibe la Central de Transportes “Estación Cúcuta” por concepto de conduce o tasa por el uso del Terminal de Transportes, deben registrarse en la subcuenta 433015-SERVICIO DE TERMINAL DE TRANSPORTE TERRESTRE, de la cuenta 4330 – SERVICIOS DE TRANSPORTE.

Respecto a los ingresos por arrendamientos de locales comerciales, deben registrarse en la subcuenta 480817-Arrendamientos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

De otra parte, el numeral 2.9.1.4.4 Costos de Producción del Régimen de Contabilidad Pública, indica que *“Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.*

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

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

El numeral 2.8 Principios de Contabilidad Pública, del Régimen de Contabilidad Pública, en el principio de Asociación señala que *“El reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos. Cuando por circunstancias especiales deban registrarse partidas de períodos anteriores que influyan en los resultados, la información relativa a la cuantía y origen de los mismos se revelará en notas a los estados financieros”*.

Significa que los ingresos se asocian a los gastos y/o costos incurridos para desarrollar su cometido estatal, independientemente de su naturaleza jurídica. En este sentido, para el caso de las erogaciones realizadas con cargo a los servicios de la Terminal de Transporte,

consideramos que no son objeto de costeo si la entidad no dispone de un sistema para ello que le permita asignar de manera independiente los recursos físicos, tecnológicos y humanos asociados a cada servicio. Por tanto, las erogaciones que realice para la obtención de estos ingresos se deben reconocer en las respectivas cuentas de la clase 5-GASTOS.

CONCLUSIONES

La Central de Transportes "Estación Cúcuta" debe registrar los ingresos que percibe por concepto de conduce o tasa, por el uso de la Terminal de Transportes, en la subcuenta 433015-SERVICIO DE TERMINAL DE TRANSPORTE TERRESTRE, de la cuenta 4330 – SERVICIOS DE TRANSPORTE

Respecto a los ingresos por arrendamientos de locales comerciales, deben registrarse en la subcuenta 480817-Arrendamientos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Para el caso de las erogaciones realizadas con el propósito de obtener ingresos por concepto de los servicios que presta la Terminal de transportes, consideramos que no son objeto de costeo si la entidad no dispone de un sistema para ello que le permita asignar de manera independiente los recursos físicos, tecnológicos y humanos asociados a cada servicio. Por tanto, las erogaciones que realice para la obtención de estos ingresos se deben reconocer en las respectivas cuentas de la clase 5-GASTOS, con independencia de la naturaleza jurídica del ente contable público.

De otra parte le informamos que la Contaduría General de la Nación realizó la corrección en la base de datos colocando a la Central de Transportes en el ámbito denominado entes descentralizados, con su respectiva identificación institucional. Sobre estos cambios en particular se debe señalar que la Central de Transportes no debe llevar a cabo ningún proceso adicional en sistema CHIP local.

Finalmente, con respecto a los errores permisibles identificados con el código de mensaje M9, referentes a saldos de operaciones recíprocas, me permito manifestarle que mediante concepto 200610-76338 de noviembre 9 de 2004, la Contaduría General de la Nación, precisó lo relacionado con marco normativo, conceptual y tratamiento contable sobre el tema, del cual se anexa copia.

CONCEPTO 93482 DE JULIO 11 DE 2007

TEMAS:

1. **Cuentas de Presupuesto y Tesorería.**
2. **Bienes pendientes de legalizar y de uso permanente.**
3. **Retiro de propiedades, planta y equipo.**
4. **Pasivos estimados.**

SUBTEMAS:

- 1.1. **Registro del presupuesto aprobado y ejecutado.**
- 2.1. **Criterios para su contabilización.**
- 3.1. **Tratamiento contable.**
- 4.1. **Registro contable.**

Doctor
ALDEMAR BAUTISTA OTERO
Gerente
Hospital El Tunal
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20075-93482, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. En las cuentas clase cero tanto para el grupo 02-PRESUPUESTO DE INGRESOS Y TESORERÍA, 03-PRESUPUESTO DE GASTOS DE FUNCIONAMIENTO, no se encuentran las cuentas presupuesto aprobado, por ejecutar, comprometido y obligaciones contraídas. Así mismo, no se encuentra la contrapartida para el rubro disponibilidad inicial y disponibilidad final, lo cual ha generado problemas en el registro contable.
2. Cuál es el criterio técnico que se debe emplear para registrar los bienes en las subcuentas PENDIENTES DE LEGALIZAR y BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN que fueron creadas en las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO?
3. Dado que la cuenta 1950-RESPONSABILIDADES fue eliminada del Catálogo General de Cuentas, cuál es el procedimiento que se debe llevar a cabo para el retiro de los bienes por hurto o daño de los mismos?
4. Es procedente que la entidad emplee la subcuenta 271006-OBLIGACIONES POTENCIALES para registrar los servicios recibidos en los cuales a pesar de que existe un contrato suscrito se carece de la factura que acredite el valor del servicio? Este tratamiento es aplicable para el caso de los servicios públicos, cuya factura se recibe después de prestado el servicio?

CONSIDERACIONES

1. CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA

El numeral 2.9.1.6.1 Cuentas de Presupuesto de Ingresos y Tesorería del Plan General de Contabilidad Pública-PCGP, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, indica que *"Las cuentas de presupuesto de ingresos y tesorería se revelan atendiendo las diferentes etapas del proceso presupuestal y conceptos que lo conforman. Las etapas se clasifican en aprobado, ejecutado (recaudos en efectivo, ejecución en títulos y otros, y reconocimientos) y no aforado. Los conceptos identifican el origen y destinación en tributarios, no tributarios, transferencias, contribuciones parafiscales, fondos especiales y recursos de capital. También incluye el cálculo de la disponibilidad inicial de las empresas públicas"*.

Por su parte, el numeral 2.9.1.6.2 en lo relacionado con el presupuesto de gastos señala que *"Las cuentas de presupuesto de gastos corresponden a las etapas de aprobación, registro presupuestal o compromisos, constitución de la obligación y pago con o sin flujo de efectivo. La modificación al presupuesto de gastos debe incorporarse a las respectivas cuentas de gastos aprobados"*.

En este orden de ideas, las cuentas de Presupuesto de Ingresos y Presupuesto de Gastos se revelan de conformidad con las diferentes etapas del proceso presupuestal. Por tanto, para el caso de las cuentas del grupo 02-PRESUPUESTO DE INGRESOS Y TESORERÍA existen cuentas para registrar los ingresos aprobados, por ejecutar y ejecutados (recaudos en efectivo, ejecución en títulos y otros, y reconocimientos). Así mismo, para cada uno de los conceptos que conforman el Presupuesto de Gastos se crearon las cuentas que permiten revelar la aprobación, el registro presupuestal o compromisos, la constitución de la obligación y el pago con o sin flujo de efectivo.

En cuanto a la dinámica de contabilización de la cuenta 0213-DISPONIBILIDAD INICIAL APROBADA (DB), esta cuenta es de uso de las empresas públicas no financieras y representa el saldo de caja, bancos e inversiones temporales proyectado a 31 de diciembre del año en que se aprueba el presupuesto, y la contrapartida corresponde a la cuenta 0231-EJECUCIÓN EN TÍTULOS Y OTROS (CR), subcuenta 023107-DISPONIBILIDAD INICIAL. Ahora, como no conlleva una ejecución activa del presupuesto, no se contabiliza en las demás etapas del proceso presupuestal.

En cuanto a la contrapartida contable de la cuenta 0399-DISPONIBILIDAD FINAL, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 0399-DISPONIBILIDAD FINAL, como *"el resultado obtenido de sumar el valor de la disponibilidad inicial y los ingresos, y restar el valor de los gastos de la vigencia fiscal"*. En ese orden de ideas, la disponibilidad final, al corresponder a un resultado, no debe tener contrapartida en la cuenta de la clase cero.

Ahora bien, teniendo en consideración los inconvenientes expuestos acerca de la contabilización presupuestal de la disponibilidad final por las empresas sujetas al ámbito

de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en el momento del cargue de la información financiera, económica, social y ambiental a través del sistema CHIP, en la revisión integral que se realiza actualmente a las cuentas de Presupuesto y Tesorería del Catálogo General de Cuentas del Régimen Contabilidad Pública, se dispuso crear la subcuenta 039902-DISPONIBILIDAD FINAL (CR).

2. BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR Y DE USO PERMANENTE

El numeral 1.2. ENTORNO ECONÓMICO del PGCP, respecto a las Empresas Públicas determina que "*(...) comprenden entidades que actúan en condiciones de mercado y tienen vínculos económicos con el gobierno, como participación en su propiedad o en su control. Por estar dedicadas a la producción de bienes o de servicios para los fines del Estado, estas entidades son un instrumento de política económica, y se caracterizan por la ausencia de lucro ya que sus excedentes se revierten a la comunidad mediante la distribución de la renta y la riqueza. También se caracterizan porque poseen formas particulares o regímenes jurídicos, económicos y sociales diferentes a los del gobierno general, en función de su naturaleza organizacional*". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo del PGCP indica que "*Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general*". (Subrayado fuera de texto)

En ese orden de ideas, las entidades públicas que pertenecen al gobierno general deben registrar como activos, los bienes que recibe de otras entidades del gobierno general para su uso permanente en desarrollo de su cometido estatal sin que se genere el traslado de la propiedad ni ningún tipo de contraprestación.

Para el caso de las empresas públicas, los bienes que reciba para el uso permanente y sin contraprestación de otra empresa pública o de una entidad del gobierno general, se deben registrar en la subcuenta 934619-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y como contrapartida la subcuenta 991506-BENES RECIBIDOS DE TERCEROS de la cuenta 9915-ACREEDORES DE CONTROL POR EL CONTRA (Db).

Respecto a los bienes pendientes de legalizar que corresponden a las propiedades, planta y equipo cuya propiedad no ha sido formalizada, el numeral 3.16 de la Carta Circular 72 de 2006, establece que "*Las entidades contables públicas deben eliminar los saldos que presentan a 31 de diciembre de 2006 en la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR y en su correspondiente contrapartida, y trasladarlos al balance inicial con*

fecha 1º de enero de 2007 como propiedades, planta y equipo si cumplen la condición de uso permanente y sin contraprestación, utilizando como contrapartida las cuentas 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, conservando la ecuación patrimonial.

En este sentido, a partir del 1º enero de 2007, con la eliminación de la cuenta 8330-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR del Catálogo General de Cuentas que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, el registro de los bienes que se encuentren en proceso de legalización, debe afectar la subcuenta PENDIENTES DE LEGALIZAR de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique la naturaleza del bien, y como contrapartida la subcuentas 312530 ó 325530-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, según corresponda al grupo patrimonial que aplique para la entidad.

3. RETIRO DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS en el siguiente sentido *"Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas"*.

Así mismo, respecto a la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS establece que *"Representa el valor de los gastos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública"*.

Así las cosas, los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de la contabilidad por su valor en libros, el cual corresponde al costo histórico del bien y el de sus cuentas valuativas (depreciación, amortización, provisión). En caso de que se hayan constituido provisiones se debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 3115 ó 3240-SUPERAVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-PÉRDIDA EN RETIRO DE ACTIVOS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles o la subcuenta 581006-PERDIDAS EN SINIESTROS de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos.

En lo relacionado con la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES el Catálogo General de Cuentas expresa: *"Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad o no, de las personas involucradas en el proceso"*. (Subrayado fuera de texto)

Ahora bien, en caso de dar inicio a un proceso de responsabilidad, bien sea interna o por parte de la autoridad competente, la entidad debe afectar la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y como contrapartida la subcuenta 891521-RESPONSABILIDADES.

Si como resultado del proceso se expide un fallo con responsabilidad fiscal por parte de la autoridad competente, se cancelan las cuentas de orden y se reconoce la cuenta por cobrar en la subcuenta 147084-RESPONSABILIDADES FISCALES y como contrapartida la subcuenta 481050-RESPONSABILIDADES FISCALES.

4. PASIVOS ESTIMADOS

El numeral 2.8 Principios de Contabilidad Pública del PGCP en lo relacionado con el principio de Devengo o Causación expresa que *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.* (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.1.5 del anexo de la Resolución 119 de 2006, por la cual se adopta el Modelo Estándar de Procedimientos para la Sostenibilidad del Sistema de Contabilidad Pública-MEPSSCP expresa que *"La totalidad de las operaciones realizadas por el ente público deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. No podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros y sociales que no se encuentren debidamente soportados.*

Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza el ente público. (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.9.1.2.6 Pasivos estimados del PGCP indica que *"Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable.* (Subrayado fuera de texto)

La descripción de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS indica que *"Representa el valor estimado, justificable y cuya medición monetaria sea confiable, de obligaciones a cargo de la entidad contable pública, ante la probable ocurrencia de eventos que afecten su situación financiera. Tal estimación deberá adelantarse mediante procedimientos de reconocido valor técnico, y no será aplicable a las obligaciones contingentes que cuenten con contragarantías, o sobre las cuales exista la opción de emprender procesos ejecutivos de recuperación. Dichos eventos se deberán reconocer en*

las respectivas cuentas de orden hasta tanto sean considerados como eventuales o remotos” (Subrayado fuera de texto)

En estos términos, teniendo en cuenta que los hechos se deben reconocer en el momento en que sucedan, independiente del momento en que se genere el flujo de efectivo, para el caso de los servicios recibidos, corresponde a una obligación cierta para la entidad, que se ampara con la celebración del contrato de prestación de servicios independiente de que no se haya recibido la factura, la cual es objeto de registro en la respectiva subcuenta de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Ahora bien, en caso de que el contrato no permita determinar el valor del servicio recibido o no se cuente con el documento soporte que permita determinar el valor de la obligación, y se haga necesaria la expedición de la factura o cualquier otro documento soporte, es procedente que la entidad registre esta obligación en la subcuenta 271006-OBLIGACIONES POTENCIALES de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, hasta tanto se reciba la factura, momento en el cual se debe constituir el respectivo pasivo y gasto real.

Para el caso de los servicios prestados por las diferentes empresas de servicios públicos, se deben registrar en la subcuenta 279012-SERVICIOS PÚBLICOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, por el valor estimado, hasta tanto se reciba la factura respectiva, momento en el cual se debe reclasificar el valor del pasivo estimado a la subcuenta 240504-SERVICIOS PÚBLICOS.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto, se concluye:

3. Para el caso del Presupuesto de Ingresos y el Presupuesto de Gastos se encuentran creadas las cuentas que permiten revelar cada una de las etapas del proceso presupuestal, en la clase cero del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, el cual puede consultar en la página web www.contaduria.gov.co.
4. Teniendo en cuenta que la entidad forma parte de las empresas públicas, los bienes que reciba para el uso permanente y sin contraprestación de otra empresa pública o de una entidad del gobierno general, se deben registrar en la subcuenta 934619-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y como contrapartida la subcuenta 991506-BENES RECIBIDOS DE TERCEROS de la cuenta 9915-ACREEDORES DE CONTROL POR EL CONTRA (Db).
5. Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de la contabilidad por su valor en libros, el cual corresponde al costo histórico del bien y el de sus cuentas valuativas (depreciación, amortización, provisión). En caso de que se hayan constituido provisiones se debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 3115 ó 3240-SUPERAVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. La diferencia se registra en la

subcuenta 580802-PÉRDIDA EN RETIRO DE ACTIVOS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles o la subcuenta 581006-PERDIDAS EN SINIESTROS de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos.

Es de anotar que en caso de iniciar un proceso de responsabilidad interno o por parte de la autoridad competente, la entidad debe afectar la subcuenta correspondiente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES y como contrapartida la subcuenta 891521-RESPONSABILIDADES. Si como resultado del proceso se expide un fallo con responsabilidad fiscal por parte de la autoridad competente, se cancelan las cuentas de orden y se reconoce la cuenta por cobrar en la subcuenta 147084-RESPONSABILIDADES FISCALES y como contrapartida la subcuenta 481050-RESPONSABILIDADES FISCALES.

6. Los hechos se deben reconocer en el momento en que sucedan independiente del momento en que se genere el flujo de efectivo. Por tanto, para el caso de los servicios recibidos, corresponde a una obligación cierta para la entidad, que se ampara con la celebración del contrato de prestación de servicios independiente de que no se haya recibido la factura, la cual es objeto de registro en la respectiva subcuenta de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Ahora bien, en caso de que el contrato no permita determinar el valor del servicio recibido o no se cuente con el documento soporte que permita determinar el valor de la obligación, y se haga necesaria la expedición de la factura o cualquier otro documento soporte, es procedente que la entidad registre esta obligación en la subcuenta 271006-OBLIGACIONES POTENCIALES de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, hasta tanto se reciba la factura, momento en el cual se debe constituir el respectivo pasivo y gasto real.

Respecto a los servicios prestados por las diferentes empresas de servicios públicos, se deben registrar en la subcuenta 279012-SERVICIOS PÚBLICOS de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, por el valor estimado, hasta tanto se reciba la factura respectiva, momento en el cual se debe reclasificar el valor del pasivo estimado a la subcuenta 240504-SERVICIOS PÚBLICOS.

No obstante, la entidad debe adelantar las gestiones administrativas para exigir la expedición de la factura de forma oportuna, por parte de los diferentes proveedores y contratistas.

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 93052 DE JULIO 16 DE 2007

TEMAS:	1. Propiedades, Planta y Equipo
	2. Responsabilidades
	3. Depósitos entregados para construcción de infraestructura
	4. Litigios y Demandas por derechos
SUBTEMAS:	1.1 Bienes de uso permanente sin contraprestación
	2.1 Baja de un activo objeto de investigación
	3.1 Homologación de la cuenta Depósitos entregados
	4.1 Registro contable de fallos favorables

Doctora
MARTHA CECILIA LASSO PEÑA
Subsecretaria Financiera
Municipio de Medellín
Centro Administrativo C.A.M.
Medellín
Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-93052 en la cual solicita se resuelvan algunas inquietudes relacionadas con la adopción del Régimen de Contabilidad Pública-RCP y la homologación de algunas cuentas del Catálogo General de Cuentas-CGC. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El Municipio de Medellín plantea algunas inquietudes, que serán analizadas una a una, en el mismo orden y de la siguiente forma:

1. En relación con la norma técnica de activos en cuanto a propiedades planta y equipo, específicamente sobre los bienes de uso permanente, pregunta:

(sic) Por qué valor se deben registrar en la cuenta 8347-Bienes entregados a terceros? Debe considerarse que el valor en libros puede ser cero.

(sic) Por qué valor se reincorpora a la contabilidad después de terminado el contrato de comodato y devuelto el bien? Cómo se trataría la depreciación a partir de su incorporación?

(sic) Durante cuanto tiempo permanecen en cuentas de orden dichos bienes? En algunos casos los bienes no regresan a la entidad porque cumplen su vida útil o funcionalidad en poder de un tercero.

(sic) Qué cuentas deben afectarse en reemplazo de las de Propiedad, planta y equipo, cuando se adquieren bienes muebles e inmuebles, que de inmediato se entregan a terceros?

Referente a este tema, la Contaduría General de la Nación ha adelantado un procedimiento para el registro de estas operaciones, el cual será incorporado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. Sin embargo, la norma técnica de Propiedades, Planta y Equipo expresa en el párrafo 165. (...) "Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general."(Subrayado fuera de texto)

El párrafo 167 de esta misma norma establece que "(...) Los bienes trasladados de otra entidad contable pública y los bienes de uso permanente recibidos sin contraprestación, se reconocen por el valor convenido que podrá ser el valor en libros, o un valor estimado mediante avalúo técnico." (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, la entidad de gobierno general que entrega el bien, lo registra en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, utilizando como contrapartida la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), por el valor convenido, que puede ser el valor en libros. Si este valor es igual a cero, puede registrarse por el valor estimado mediante avalúo técnico.

Por su parte, una vez se haya terminado el contrato de comodato, el valor del bien restituido se incorpora a la contabilidad por el valor en libros o un estimado mediante avalúo técnico y la depreciación se tratará con base en la vida útil estimada restante, considerando que cuando se recibe el bien se evalúan las condiciones de operación o funcionalidad.

Ahora bien, la permanencia de este bien en cuentas de orden, depende de la duración del contrato, con independencia de que éste cumpla su vida útil o funcionalidad en poder del tercero, y cuando sea restituido se aplicará lo indicado en el párrafo anterior.

Cuando se adquieren bienes muebles e inmuebles, con la intención de cederlos como bienes de uso permanente sin contraprestación y que de inmediato se entregan a terceros, se registran inicialmente con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1625-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN TRÁNSITO y un crédito en la

subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Posteriormente, una vez pagado y entregado el bien al beneficiario, se cancela la cuenta por pagar constituida debitando la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1105-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Simultáneamente se contabiliza la entrega del bien de acuerdo con el tipo de entidad que recibe, es decir, si esta última es de gobierno general o es empresa pública, así:

Si es una entidad de gobierno general la que recibe, el municipio de Medellín afecta directamente el capital fiscal, debitando la subcuenta 310501-Capital Fiscal, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1625-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN TRÁNSITO. En forma paralela, se registra la cuenta de orden correspondiente, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, utilizando como contrapartida la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Ahora, si la entidad receptora del bien es una empresa pública, el municipio de Medellín debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1625-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN TRÁNSITO.

2. Dado que se eliminó la cuenta 1950-Responsabilidades, al dar de baja el activo objeto de investigación qué cuenta se usaría como contrapartida?

Cuando se autoriza dar de baja un activo, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), cuando existan, y se acredita la subcuenta y cuenta que corresponda, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien que se retira. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en baja de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones estas también se retiran, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

No obstante lo anterior, si el retiro del activo es objeto de investigación, se aplica el siguiente procedimiento:

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES: *“Representa el valor de los faltantes de fondos o bienes y demás actos relacionados con el detrimento del patrimonio público que ameritan el inicio de un proceso de responsabilidades para funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos. El*

proceso culmina con el fallo de la autoridad competente, indicando la responsabilidad o no, de las personas involucradas en el proceso." (Subrayado fuera de texto)

En consecuencia, cuando las responsabilidades se encuentran en proceso, se utiliza la subcuenta que corresponda de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, registrando como contrapartida la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y, una vez se conozca el fallo definitivo en contra del responsable, por parte de la autoridad competente, se debita la subcuenta 147084-Responsabilidades Fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y se acredita la subcuenta 481050-Responsabilidades Fiscales, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Simultáneamente deben ajustarse las cuentas de orden, disminuyendo con un débito la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES.

Ahora bien, si el fallo definitivo exime de responsabilidad al funcionario o servidor público investigado, deben ajustarse las cuentas de orden, conforme se indica en la parte final del párrafo anterior.

3. De acuerdo con la tabla de homologación expedida por la Contaduría General de la Nación, la subcuenta 142511-Para construcción de infraestructura, fue homologada a la subcuenta 142014-Anticipos para construcción de infraestructura. Dado que en la subcuenta 142511 se registraban los contratos de administración delegada o mandato, situación diferente a la entrega de anticipos, si es correcta esta nueva clasificación?

En relación con este tema, debemos remitirnos a las descripciones definidas en el CGC, para algunas cuentas relacionadas, así: "1420- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS" (...) "Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización."

"1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN" (...) "Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades." (Subrayado fuera de texto)
"1425- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA" (...) "Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que así lo establezcan. Además registra los depósitos que se deriven de procesos judiciales."

De lo anterior se infiere que cuando los recursos son entregados en forma anticipada a contratistas o proveedores, se utiliza la cuenta 1420- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Ahora, si los recursos son entregados para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades (administración, mandato u otro) deben ser registrados en la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y si son entregados con carácter transitorio para garantizar el

cumplimiento de contratos, se utilizará la cuenta 1425- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. Lo anterior indica que la homologación de la cuenta 142511, se hará dependiendo del propósito del giro de los recursos.

4. Qué registro debe realizarse en cuentas de balance, para los fallos favorables a la entidad por demandas registradas en la cuenta 8120- Litigios y demandas.

En relación con los derechos en litigio registrados en la cuenta 8120-LITIGIOS Y DEMANDAS, el CGC describe la mencionada cuenta así: *“Representa el valor de los litigios y demandas interpuestos por la entidad contable pública en contra de terceros”. Así mismo, su dinámica define que se acredita con: 1-El valor de los derechos adquiridos en el proceso, momento en el cual debe reflejarse en el balance. (...)*

De lo anterior se concluye que, para la incorporación de un fallo a favor de la entidad contable pública, originado en derechos litigiosos, el derecho que se genere debe ser reconocido como un deudor, en la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y si existe un valor causado o pagado relacionado con los hechos, que haya sido registrado con anterioridad, se disminuirá la cuenta de gasto correspondiente, sin dejar de lado la vigencia en que fue reconocido el mencionado gasto, y la diferencia se registrará como ingreso extraordinario por indemnizaciones, en la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Asimismo, se ajustan disminuyendo las cuentas de orden deudoras anteriormente constituidas, debitando la cuenta 890506-Litigios y demandas, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y DEMANDAS.

De no ser así, es decir que no existen saldos o pagos relacionados con el proceso litigioso que deban ser disminuidos por el fallo a favor de la entidad contable pública, se registra un débito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Además, deben ajustarse las cuentas de orden constituidas, como se indicó en la parte final del párrafo anterior.

5. (sic) Solicitamos informar el significado del término individualizable, utilizado en algunas normas técnicas relacionadas con provisiones, amortizaciones y depreciaciones, como la siguiente: Norma técnica definida en el numeral 2.9.1.1.3 (...) *“... Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios INDIVIDUALIZABLES no son objeto de provisión...”*

Para aclarar este tema, debemos remitirnos a lo establecido en la norma técnica de costos de producción, párrafo 295: *“Noción. Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están*

asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables." (Subrayado fuera de texto)

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

Por su parte, la norma técnica de Deudores, en el párrafo 152 del Régimen de Contabilidad Pública, los define como: "Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto los derechos por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, los préstamos concedidos, los valores conexos a la liquidación de rentas por cobrar, los intereses, sanciones, multas y demás derechos por operaciones diferentes a los ingresos tributarios, entre otros."

Así mismo, en relación con el cálculo de provisiones, dice en el párrafo 154: "Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. (...)"

Y con respecto al registro contable, el párrafo 156 establece que "El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio."

De acuerdo con las normas técnicas mencionadas, se concluye que un bien o servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios.

La venta de bienes o producción de servicios individualizables, en desarrollo de funciones de cometido estatal, genera ingresos para la entidad contable pública. Esto implica que la entidad contable pública reconoce costos de producción y en consecuencia las provisiones que constituya, las registra en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR) , no obstante sea una entidad de gobierno general.

Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, no se provisionan. Cuando la entidad de gobierno general deba registrar la extinción del derecho causado, por causas diferentes al pago, afectará el patrimonio a través de un débito en la subcuenta 310504-Municipio,

de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

CONCLUSIÓN

1. En relación con las preguntas relacionados con los bienes de uso permanente, entregados sin contraprestación:

1.1 La entidad de gobierno general que entrega el bien de uso permanente sin contraprestación a otra entidad de gobierno, lo registra en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, utilizando como contrapartida la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR), por el valor convenido, que puede ser el valor en libros. Si este valor es igual a cero, puede registrarse por el valor estimado mediante avalúo técnico.

1.2 Una vez se haya terminado el contrato de comodato, el valor del bien restituido se incorpora a la contabilidad por el valor en libros o un estimado mediante avalúo técnico y la depreciación se tratará con base en la vida útil estimada restante, considerando que cuando se recibe el bien se evalúan las condiciones de operación o funcionalidad.

1.3 La permanencia de este bien en cuentas de orden, depende de la duración del contrato, con independencia de que éste cumpla su vida útil o funcionalidad en poder del tercero y cuando sea restituido se aplicará lo indicado en el párrafo anterior.

1.4 Cuando se adquieren bienes muebles e inmuebles, con la intención de cederlos como bienes de uso permanente sin contraprestación y que de inmediato se entregan a terceros, se registran inicialmente con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1625-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN TRÁNSITO y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Posteriormente, una vez pagado y entregado el bien al beneficiario, se cancela la cuenta por pagar constituida debitando la subcuenta 240101-Bienes y Servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1105-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Simultáneamente se contabiliza la entrega del bien de acuerdo con el tipo de entidad que recibe, es decir, si esta última es de gobierno general o es empresa pública, así:

Si es una entidad de gobierno general la que recibe, el municipio de Medellín afecta directamente el capital fiscal, debitando la subcuenta 310501-Capital Fiscal, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1625-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN TRÁNSITO. En forma paralela se registra la cuenta de orden correspondiente, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, utilizando como contrapartida la subcuenta 891518-

Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Ahora, si la entidad receptora del bien es una empresa pública, el municipio de Medellín debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1625-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN TRÁNSITO.

2. Para dar de baja un activo, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), cuando existan, y se acredita la subcuenta y cuenta que corresponda, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique el bien que se retira. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en baja de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. En caso de haberse registrado valorizaciones estas también se retiran, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Si el retiro del activo es objeto de investigación, se aplicará el siguiente procedimiento:

Cuando las responsabilidades se encuentran en proceso, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, registrando como contrapartida la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y, una vez se conozca fallo definitivo en contra del responsable, por parte de la autoridad competente, se debita la subcuenta 147084-Responsabilidades Fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y se acredita la subcuenta 481050-Responsabilidades Fiscales, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Simultáneamente deben ajustarse las cuentas de orden, disminuyendo con un débito la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES.

Si el fallo definitivo exime de responsabilidad al funcionario o servidor público investigado, deben ajustarse las cuentas de orden, disminuyendo con un débito la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES.

3. Cuando los recursos son entregados en forma anticipada a contratistas o proveedores, se utiliza la cuenta 1420- AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Si los recursos son entregados para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades (administración, mandato u otro) deben ser registrados en la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y, si son entregados con carácter transitorio para garantizar el cumplimiento de contratos, se utilizará la cuenta 1425- DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA. Lo anterior indica que la homologación de la cuenta 142511, se hará dependiendo del propósito del giro de los recursos.

4. Para la incorporación de un fallo a favor de la entidad contable pública, originado en derechos litigiosos, el derecho que se genere debe ser reconocido como un deudor en la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y si existe un valor causado o pagado relacionado con los hechos, que haya sido registrado con anterioridad, se disminuirá la cuenta de gasto correspondiente, sin dejar de lado la vigencia en que fue reconocido el mencionado gasto y la diferencia se registrará como ingreso extraordinario por indemnizaciones, en la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Asimismo, se ajustan disminuyendo las cuentas de orden deudoras anteriormente constituidas, debitando la cuenta 890506-Litigios y demandas, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y DEMANDAS.

De no ser así, es decir que no existen saldos o pagos relacionados con el proceso litigioso que deban ser disminuidos por el fallo a favor de la entidad contable pública, se registra un débito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Además, deben ajustarse las cuentas de orden constituidas, como se indicó en la parte final del párrafo anterior.

5. Un bien o servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios.

La venta de bienes o producción de servicios individualizables, en desarrollo de funciones de cometido estatal, genera ingresos para la entidad contable pública. Esto implica que la entidad contable pública reconoce costos de producción y en consecuencia las provisiones que constituya, las registra en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR) , no obstante sea una entidad de gobierno general.

Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, no se provisionan. Cuando la entidad de gobierno general deba registrar la extinción del derecho causado, por causas diferentes al pago, afectará el patrimonio a través de un débito en la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES

Finalmente, en relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *“Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente*

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

CONCEPTO 94788 DE JULIO 17 DE 2007

TEMA: Impuesto de Industria y Comercio

**SUBTEMAS: 1.1 Reconocimiento del ingreso
1.2 Tratamiento contable de los anticipos
1.3 Tratamiento contable de saldos a favor**

Doctora
YAMILE VEGA GUTIERREZ
Profesional especializado
Unidad de contabilidad
Municipio de Barrancabermeja
Barrancabermeja
Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20076-94788 en la cual solicita se resuelvan las inquietudes originadas en las declaraciones de Impuesto de Industria y Comercio en el Municipio de Barrancabermeja, en relación con el tratamiento contable de los anticipos y los saldos a favor del contribuyente, así como el reconocimiento del ingreso de impuesto de Industria y Comercio, por parte del municipio. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El Municipio de Barrancabermeja plantea sus inquietudes así:

1. (sic) El formulario donde se declara el Impuesto de Industria y comercio en nuestro municipio, presenta entre otros los siguientes ítems: Impuesto de Industria y Comercio, más impuesto de avisos y tableros, más sobretasa, más otros impuestos, más anticipo para el período siguiente, menos anticipo del período anterior, menos retenciones de Industria y Comercio, menos saldo a favor en el período anterior.

La inquietud se centra en el tratamiento a los anticipos. El anticipo para el período siguiente se debe contabilizar como un ingreso o como un pasivo y en qué cuenta se registraría?

2. (sic) Declaraciones con saldo a favor. Estas situaciones se dan muy a menudo y están directamente relacionadas con la obtención de ingresos en el período y las retenciones de Industria y Comercio que le han sido practicadas al contribuyente. Es necesario registrar el impuesto generado si lo hubiera como un ingreso, para descargar las retenciones que se le hayan aplicado (es decir al pasivo), por los descuentos que se practicó el contribuyente y causar ese saldo a favor del contribuyente, como un pasivo por saldos a favor de contribuyentes-Industria y Comercio?

Para resolver estas inquietudes, debemos remitirnos a la normativa relacionada con el impuesto de industria y comercio en cuanto a su implementación, liquidación y declaración, causación el impuesto, realización de sus retenciones y pago de anticipos.

La Ley 14 de 1983, por la cual se fortalecen los fiscos territoriales, establece: *"Artículo 33º.- El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.* (Subrayado fuera de texto).

Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales dentro de los siguientes límites:(...)

Parágrafo 1º.- Para la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo los Concejos Municipales expedirán los acuerdos respectivos antes del 30 de septiembre de 1984.

Por su parte, el Decreto Ley 1333 de 1986, que contiene el Código de Régimen Municipal, define *"ARTICULO 2o. La legislación municipal tiene por objeto dotar a los Municipios de un estatuto administrativo y fiscal que les permita, dentro de un régimen de autonomía, cumplir las funciones y prestar los servicios a su cargo, promover el desarrollo de sus territorios y el mejoramiento socio-cultural de sus habitantes, asegurar la participación efectiva de la comunidad en el manejo de los asuntos públicos de carácter local y propiciar la integración regional.* (...)

(...) ARTICULO 203. Para efectos de la correcta liquidación y pago del impuesto de industria y comercio, los Concejos Municipales expedirán los acuerdos que garanticen el efectivo control y recaudo del mencionado impuesto. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, El Estatuto Tributario para el municipio de Barrancabermeja, adoptado mediante Acuerdo 029 de 2005 establece en el Capítulo II, para el impuesto de Industria y Comercio: *"ARTÍCULO 25: AUTORIZACIÓN LEGAL: El Impuesto de Industria y Comercio a*

que se hace referencia en este estatuto, se encuentra autorizado por la ley 97 de 1913, la ley 14 de 1983 y el Decreto Ley 1333 de 1986.

ARTÍCULO 26: HECHO GENERADOR: El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial, de servicios o financiera en la jurisdicción del Municipio de Barrancabermeja, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos. El impuesto de Industria y Comercio y su complementario de Avisos y Tableros, comenzará a causarse desde la fecha de iniciación de las actividades objeto del gravamen. (Subrayado fuera de texto)

ARTÍCULO 36: PERIODO GRAVABLE: El período gravable es anual y se entiende como el lapso dentro del cual se causa la obligación tributaria del impuesto de industria y comercio. (Subrayado fuera de texto)

(...)*ARTÍCULO 62: DECLARACIÓN Y AUTO-LIQUIDACIÓN PRIVADA: El contribuyente de Impuesto de Industria y Comercio, deberá presentar ante la Secretaría de Hacienda Municipal, red financiera y demás instituciones autorizadas, la declaración y auto-liquidación privada correspondiente a los ingresos brutos obtenidos en el período gravable anterior.* (Subrayado fuera de texto)

(...) *ARTÍCULO 68: SISTEMA DE RETENCIÓN: A partir de la vigencia del presente Acuerdo, se establece la retención del Impuesto de Industria y Comercio. Esta retención se aplica a todas aquellas personas naturales o jurídicas que ejerzan actividades industriales, comerciales, de servicios y financieras; en jurisdicción del Municipio de Barrancabermeja.* (Subrayado fuera de texto)

(...) *ARTÍCULO 72: IMPUTACIÓN DE LA RETENCIÓN: Los contribuyentes del impuesto de industria y comercio a quienes se les haya practicado retención, deberán llevar el monto del impuesto que se les hubiere retenido como un abono al pago del impuesto a su cargo, en la declaración del período durante el cual se causó la retención. En los casos en que el impuesto a cargo no fuere suficiente, podrá ser abonado en los períodos de pago inmediatamente siguientes.* (Subrayado fuera de texto)

ARTÍCULO 75: OBLIGACIONES DEL AGENTE RETENEDOR: Los agentes retenedores del impuesto de industria y comercio deberán cumplir, en relación con dicho impuesto, las obligaciones previstas en los artículos 375, 377 y 381 del Estatuto Tributario Nacional.

PARÁGRAFO: Las personas obligadas a efectuar la retención, deberán declarar y cancelar el valor retenido en el Municipio de Barrancabermeja, dentro de los primeros veinte (20) días del mes siguiente al que se efectuó la retención, en los formatos diseñados para tal efecto por la Secretaría de Hacienda municipal. (Subrayado fuera de texto)

(...)*ARTÍCULO 81: APLICABILIDAD DEL SISTEMA DE RETENCIONES: El sistema de retenciones se regirá en lo aplicable a la naturaleza del impuesto de industria y comercio por las normas específicas adoptadas por el Municipio de Barrancabermeja y las generales*

del sistema de retenciones aplicables al impuesto sobre la renta y complementarios reguladas por el Estatuto Tributario Nacional. (Subrayado fuera de texto)

ARTÍCULO 82: ANTICIPO IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO, AVISOS Y TABLEROS: A partir de la vigencia del presente acuerdo se establece para los contribuyentes del Impuesto de Industria y Comercio y complementario de Avisos y Tableros, un anticipo equivalente al cuarenta por ciento (40%), del valor liquidado por estos conceptos, el cual se amortizará en el periodo de pago inmediatamente siguiente. (...) (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el Estatuto Tributario de los impuestos nacionales administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales-DIAN, define en su "ARTICULO 367. FINALIDAD DE LA RETENCION EN LA FUENTE. La retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause." (Subrayado fuera de texto)

De otro lado, el Régimen de Contabilidad Pública en lo relativo a los Principios de Contabilidad Pública señala en el párrafo "117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período." (Subrayado fuera de texto)

La norma técnica de Ingresos define en el párrafo "265. El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, las declaraciones tributarias, (...). Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, las liquidaciones oficiales y los actos administrativos, respectivamente, se reconocen una vez hayan quedado en firme." (Subrayado fuera de texto)

En relación con los anticipos de impuestos, la norma técnica de otros pasivos, contiene en el párrafo "236. Noción. Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquieren los fondos de garantía en su calidad de garante." (Subrayado fuera de texto)

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en las Descripciones y Dinámicas, de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS define: "Representa el valor que ha sido liquidado por los contribuyentes y agentes de retención, en las declaraciones tributarias que deben aplicarse por la administración de impuestos, en el momento en que se determinen los impuestos respectivos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 13-Rentas por Cobrar. (Subrayado fuera de texto)

De lo anterior se colige que la retención del impuesto de Industria y Comercio, por considerarse como un sistema de recaudo del impuesto en forma anticipada, cuando se recauda debe ser registrada como un anticipo de impuestos recibido, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 291704-Anticipo de Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS, teniendo en cuenta que se liquida dentro del año en que el contribuyente realiza sus actividades de industria o comercio.

Así mismo, para el Municipio de Barrancabermeja, el derecho y el ingreso por impuesto de Industria y Comercio, se causa en el período siguiente al año en que se realicen las actividades gravadas por parte de los contribuyentes, por cuanto su base gravable es el total de los ingresos brutos obtenidos en el período anterior. Es decir, que el derecho a cobrarlo nace cuando el contribuyente presente su declaración y autoliquidación privada correspondiente o se emita el acto administrativo de liquidación oficial del impuesto y este acto haya quedado en firme. Para el efecto, el municipio debe registrar en el momento de la declaración privada o la liquidación oficial en firme, un débito a la subcuenta 130508-Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y un crédito a la subcuenta 410508- Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

En el año en que el contribuyente presenta su liquidación privada de Industria y Comercio, se registra el reconocimiento del ingreso conforme se indicó anteriormente y se aplica la retención descontada en la declaración, debitando la subcuenta 291704-Anticipo de Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 130508- Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL. Este mismo tratamiento aplica para los anticipos de impuestos.

Ahora bien, si como resultado de liquidar el impuesto y deducir las retenciones y anticipos realizados, se presenta un saldo a favor del contribuyente, este debe reconocerse reclasificando el saldo negativo de la renta por cobrar, debitando la subcuenta 130508 ó 131008-Impuesto de Industria y Comercio, de las cuentas 1305-VIGENCIA ACTUAL ó 1310-VIGENCIA ANTERIOR, según corresponda y acreditando la subcuenta 242513-Saldos a favor de contribuyentes, de la cuenta 2425-ACREEDORES, sin perjuicio de realizar los registros contables definidos en los párrafos precedentes.

CONCLUSIÓN

1. La retención del impuesto de Industria y Comercio, debe ser registrada como un anticipo de impuestos recibido, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 291704-Anticipo de Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS. En el año en que el contribuyente presenta su liquidación privada de Industria y Comercio, se registra el reconocimiento del ingreso conforme se indica en el siguiente párrafo y se aplica la retención en la fuente descontada en la declaración, debitando la subcuenta 291704-Anticipo de Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS y acreditando la subcuenta 130508- Impuesto de

Industria y Comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL. Este mismo tratamiento aplica para los anticipos de impuestos.

2. El derecho y el ingreso por impuesto de Industria y Comercio se causa en el período siguiente al año gravable en que se realicen las actividades gravadas por parte de los contribuyentes. Para el efecto, el municipio debe registrar, en el momento de la declaración privada o la liquidación oficial en firme, un débito a la subcuenta 130508- Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y un crédito a la subcuenta 410508- Impuesto de Industria y Comercio, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

3. Si se presenta un saldo a favor del contribuyente, este debe reconocerse reclasificando el saldo negativo de la renta por cobrar, debitando la subcuenta 130508 ó 131008- Impuesto de Industria y Comercio, de las cuentas 1305-VIGENCIA ACTUAL ó 1310-VIGENCIA ANTERIOR, según corresponda y acreditando la subcuenta 242513-Saldos a favor de contribuyentes, de la cuenta 2425-ACREEDORES, sin perjuicio de realizar los registros contables definidos anteriormente.

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

CONCEPTO 92756 DE AGOSTO 3 DE 2007

TEMAS: 1. Ingresos por transferencias
 2. Responsabilidades

SUBTEMAS: 1.1 Reconocimiento y registro
 2.1 Proceso de homologación

Doctor
JAIRO CUBILLOS RAMÍREZ

Director General
Instituto Municipal para la Recreación y el Deporte de Soacha-IMRDS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20074-92756, la cual me permito atenderla en el sentido en que fue formulada:

3. ¿Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, cuál es el tratamiento contable y presupuestal de las rentas que se registraban en la cuenta 440322-MUNICIPAL – ADMINISTRACIÓN CENTRAL, y cómo se identifica el sector Recreación y Deporte?
4. ¿Qué tratamiento contable debe darse a los saldos que se venían registrando en la subcuenta 195002-RESPONSABILIDADES FISCALES?

CONSIDERACIONES

1. Transferencias

El numeral 2.9.1.4.1 de las Normas técnicas relativas a los ingresos, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, expresa que "Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores". (Subrayado Fuera de texto)

A su vez, el PGCP señala que la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES "Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia recibida de la Nación para financiar los servicios a su cargo, con prioridad al servicio de salud y los servicios de educación preescolar, primaria, secundaria y media, garantizando la prestación de los servicios y la ampliación de cobertura". (Subrayado fuera de texto)

Además el PGCP, establece que la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS "Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales". (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, es de aclarar que los recursos obtenidos por la entidad como transferencia recibida de la Nación para financiar los servicios a su cargo, deben registrarse en la subcuenta respectiva de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES, y los recursos obtenidos como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, deben registrarse en la subcuenta respectiva de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Así las cosas, los conceptos registrados en la subcuenta 440322-MUNICIPAL-ADMINISTRACIÓN CENTRAL hasta el 31 de diciembre de 2006, deben registrarse a partir del 1º de enero de 2007 en la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, en la subcuenta respectiva, según se trate de transferencias para pago de pensiones y/o cesantías, para proyectos de inversión, para gastos de funcionamiento, para programas de salud o educación, etc.

Ahora, para identificar los sectores para los cuales se destinan los recursos, la entidad puede habilitar auxiliares a partir del séptimo dígito.

De otra parte, con respecto a las cuentas de presupuesto, el numeral 2.9.1.6 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería del PGCP, determina que *"Las cuentas de presupuesto y tesorería constituyen la revelación contable de las diferentes etapas del proceso presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, permitiendo conocer en cualquier momento el resultado de la ejecución, y facilitando su seguimiento, evaluación y control"*.

Así mismo, el PGCP señala que la cuenta 0204-TRANSFERENCIAS Y APORTES APROBADOS (DB) *"Representa el valor de los recursos aprobados en el presupuesto que la entidad contable pública estima recibir por transferencias de otros entes públicos nacionales o territoriales durante la vigencia fiscal, con fundamento en un mandato legal. Incluye los aportes que los entes descentralizados reciben del presupuesto central para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Se afecta con las adiciones y reducciones aprobadas de acuerdo con las normas que sean aplicables en cada caso"*. (Subrayado fuera de texto)

En ese sentido, los recursos aprobados en el presupuesto por concepto de transferencias de otros entes nacionales o territoriales, deben registrarse en la subcuenta respectiva de la cuenta 0204-TRANSFERENCIAS Y APORTES APROBADOS (DB), según corresponda al tipo de recurso de que se trate. Para una mayor desagregación, deben habilitarse auxiliares a partir del séptimo dígito.

2. Responsabilidades

El numeral 3.10 de la Carta Circular 72 de 2006, señala que *"Se elimina del grupo de otros activos las cuentas 1950-RESPONSABILIDADES y 1955-PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES. El tratamiento contable de los faltantes de bienes o fondos y demás situaciones relacionados con el detrimento del patrimonio público que se encuentran en proceso de investigación, tanto internas como por parte de autoridad competente se controlarán y registrarán directamente en una cuenta de orden deudora de control a partir del 1º de enero de 2007.* (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con lo anterior, las entidades contables públicas del gobierno general y empresas no societarias deben eliminar los saldos que presenten a 31 de diciembre de 2006 en las subcuentas 195003-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-INTERNAS, 195004-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-AUTORIDAD COMPETENTE, 195503-

RESPONSABILIDADES EN PROCESO-INTERNAS, 195504-RESPONSABILIDADES EN PROCESO-AUTORIDAD COMPETENTE y 195502-RESPONSABILIDADES FISCALES. En el balance inicial con fecha 1º de enero de 2007 el valor neto de estas dos cuentas afectarán las cuentas 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda, conservando la ecuación patrimonial'. (Subrayado fuera de texto)

En ese sentido, la entidad debe eliminar los saldos de la subcuenta 195002-RESPONSABILIDADES FISCALES, afectando la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCLUSIÓN

1. Los conceptos que se venían registrando en la subcuenta 440322-MUNICIPAL-ADMINISTRACIÓN CENTRAL, hasta el 31 de diciembre de 2006, con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública deben registrarse en la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, subcuenta respectiva, dependiendo del tipo de recurso de que se trate.

Los recursos aprobados en el presupuesto por concepto de transferencias de otros entes nacionales o territoriales, deben registrarse en la subcuenta respectiva de la cuenta 0204-TRANSFERENCIAS Y APORTES APROBADOS (DB), según corresponda al tipo de recurso de que se trate.

Ahora, para identificar los sectores para los cuales se destinan los recursos, la entidad puede habilitar auxiliares a partir del séptimo dígito.

2. Los saldos registrados a 31 de diciembre de 2006 en la subcuenta 195002-RESPONSABILIDADES FISCALES, deben eliminarse afectando la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Finalmente, 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)

CONCEPTO 93665 DE SEPTIEMBRE 5 DE 2007

TEMAS: **1. Subsidios**
 2. Inversiones

SUBTEMA: **Reconocimiento contable**

Doctora
NANCY CEBALLOS SÁNCHEZ
Profesional Universitario
Alcaldía Municipal Villa del Rosario

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20075-93665, en la cual expone algunas inquietudes respecto al registro contable de los dineros transferidos para cubrir el subsidio en servicios públicos, e inversiones en infraestructura física.

Informa en su consulta que la empresa EICVIRO, mediante licitación pública adjudicó a un socio operador el manejo de los servicios públicos domiciliarios. Con escritura pública 319 de la Notaría Única de Los Patios, de fecha agosto 13 de 2005, se constituyó la sociedad anónima servicios públicos de Villa del Rosario S.A E.S.P "SERPVIR S.A. E.S.P"

Que a partir de esta fecha, las actividades se desarrollan conjuntamente, EICVIRO con la función de supervisión y SERPVIR como operador, y que el Municipio transfiere los recursos de la Ley 715 de 2001, para Agua Potable y Saneamiento Básico a SERPVIR mediante convenios, y para subsidios y otras inversiones según el plan de inversiones de SERPVIR.

Sobre el particular pregunta:

- 1. ¿El gasto por subsidio de acueducto y alcantarillado lo debe registrar la Alcaldía, EICVIRO, o SERPVIR?*
- 2. Los recursos que gira la Alcaldía a SERPVIR, para la optimización de las redes de acueducto y alcantarillado, quién debe registrar la inversión, la Alcaldía, EICVIRO, o SERPVIR*
- 3. Si la Alcaldía, no presta directamente el servicio de acueducto y alcantarillado, puede reflejar en su contabilidad inversiones conexas de empresas de servicios públicos, a sabiendas de la entrada en vigencia del nuevo plan de Contabilidad Pública para el año 2007.*

CONSIDERACIONES:

1. Subsidios - reconocimiento contable

El artículo 368 de la Constitución Política señala *“La Nación, los departamentos, los distritos, los municipios y las entidades descentralizadas podrán conceder subsidios, en sus respectivos presupuestos, para que las personas de menores ingresos puedan pagar las tarifas de los servicios públicos domiciliarios que cubran sus necesidades básicas.”*

El inciso segundo del artículo 89 de la Ley 142 de 1994, señala para efectos de la legalidad de los subsidios que deben otorgar las administraciones territoriales que *“Los concejos municipales están en la obligación de crear “fondos de solidaridad y redistribución de ingresos”, para que al presupuesto del municipio se incorporen las transferencias que a dichos fondos deberán hacer las empresas de servicios públicos, según el servicio de que se trate, de acuerdo con lo establecido en el artículo 89.2 de la presente ley. Los recursos de dichos fondos serán destinados a dar subsidios a los usuarios de estratos 1, 2 y 3, como inversión social, en los términos de esta ley. A igual procedimiento y sistema se sujetarán los fondos distritales y departamentales que deberán ser creados por las autoridades correspondientes en cada caso”*. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el inciso tercero del artículo 78 de la Ley 715 de 2001, establece que *“Del total de dichos recursos, las entidades territoriales destinarán el 41% para el desarrollo y ejecución de las competencias asignadas en agua potable y saneamiento básico. Los recursos para el sector agua potable y saneamiento básico se destinarán a la financiación de inversiones en infraestructura, así como a cubrir los subsidios que se otorguen a los estratos subsidiables de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 142 de 1994”*.

De lo anterior, se infiere que compete constitucional y legalmente a los municipios la prestación de los servicios públicos, bien sea de manera directa o indirecta, así como el otorgamiento de subsidios a los usuarios de menores ingresos, mediante la creación de fondos de solidaridad y redistribución de ingresos, recursos que deben ser incorporados en el presupuesto como gasto de inversión social, y por tanto debe efectuarse su revelación contable en la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

2. Inversiones – reconocimiento contable

Para responder el interrogante *¿Si la Alcaldía no presta directamente el servicio de acueducto y alcantarillado, puede reflejar en su contabilidad inversiones conexas de empresas de servicios públicos?*, es pertinente indicar que como no fue suministrada la información necesaria para una adecuada asesoría por parte de la Contaduría General de la Nación, este Despacho resuelve su inquietud teniendo en cuenta los posibles registros contables para cada escenario conforme a la forma en que puede entregarse los bienes afectos a la prestación del servicio.

Así las cosas, el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, expedido por la Contaduría General de la Nación, establece que *“Los bienes de uso permanente sin contraprestación son los recibidos por la entidad contable pública sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, para ser utilizados de manera permanente en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, con independencia del plazo pactado para la restitución”*. Estos bienes se reconocen como bienes entregados a terceros cuando la entrega la realiza una entidad del gobierno general a una empresa pública.

En ese orden de ideas, si la infraestructura física se entregó en calidad de administrado sin contraprestación, el bien aún sigue figurando como un activo en el balance de la Alcaldía de acuerdo con la descripción de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, *“Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública, entregados a terceros, mediante contrato, para su uso, administración o explotación que deberán restituirse en las condiciones establecidas en los contratos que amparan la entrega de los mismos”*. Por consiguiente, los recursos que gira la Alcaldía para la optimización de las redes los debe de reconocer la Alcaldía en sus estados contables, teniendo en cuenta que siguen siendo de su propiedad.

De otra parte, si los recursos fueron entregados a manera de anticipo para la construcción de infraestructura. Para el efecto, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPO ENTREGADOS, como *“los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. (...)”*. Y establece la dinámica de la cuenta que se debita con *“El valor de los dineros entregados como avances y anticipos”*, y se acredita con *“El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances”*.

De lo anterior, se infiere que en todo caso, la Alcaldía conserva el derecho a reconocer las inversiones realizadas en el momento de legalizar el contrato o convenio, toda vez que le compete la prestación del servicio.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1. Los subsidios otorgados a los usuarios de estratos de menores ingresos, son considerados como un gasto público social a cargo de la Alcaldía Municipal, y por tanto debe efectuarse su revelación contable en la subcuenta que corresponde al servicio prestado de cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS.
2. Los recursos que gira la Alcaldía para la optimización de las redes los debe reconocer la misma Alcaldía por ser de su propiedad.

3. La Alcaldía debe reconocer las inversiones o mejoras, bien sea si la infraestructura física se entregó en calidad de administrado, o los recursos a manera de anticipos.

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

CONCEPTO 98438 DE SEPTIEMBRE 5 DE 2007

TEMA: Reconocimiento contable

SUBTEMAS: 1. Indemnización por la compañía aseguradora
2. Donaciones

Doctora
TERESA SERRANO ESCOBAR
Dirección Financiera de Contabilidad

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20077-98438, en el cual consulta sobre el tratamiento contable que debe dar a la reparación que, a título de indemnización, efectuó la compañía aseguradora a transformadores, motores, compresores, equipos de medición de caudal, etc. de propiedad de la Empresa. También solicita que se le informe el tratamiento contable de la donación de computadores a la Asociación Computadores para Educar.

Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Indemnización por la compañía aseguradora

El artículo 3 de la Ley 610 de 2000 establece que se entiende por gestión fiscal *“el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales”*. (Subrayado fuera de texto)

El artículo 1.083 del Código de Comercio establece que *“Tiene interés asegurable toda persona cuyo patrimonio pueda resultar afectado, directa o indirectamente por la realización de un riesgo”*.

También, el artículo 1.110 señala que *“La indemnización será pagadera en dinero, o mediante la reposición, reparación o reconstrucción de la cosa asegurada, a opción del asegurador”*.

Así las cosas, si el Asegurado opta por la reconstrucción o arreglo del bien asegurado, no hay lugar al reconocimiento contable de la indemnización, porque hubo reposición del bien por reparación. Mientras los bienes se encontraban fuera de servicio por mantenimiento, la Empresa debió proceder al traslado temporal de los mismos a la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, y suspender el proceso de depreciación.

2. Donaciones

De acuerdo con el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, *“El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes”*.

Así las cosas, *“La entidad contable pública que traslada propiedades, planta y equipo debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando las subcuentas que correspondan de las cuentas 3105 ó 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general o, la subcuenta 580808-Bienes y Derechos Traslados por las Empresas a Otras Entidades Contables Públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si se trata de empresas públicas. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115 ó 3240-*

SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES”.

En ese orden de ideas, los traslados de bienes entre Empresas y entidades públicas se registran en la subcuenta 580808-BIENES Y DERECHOS TRASLADADOS A OTRAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1. El pago de la prima de la póliza tiene por objeto cubrir por anticipado la realización de un riesgo para efectos de proteger adecuadamente los recursos públicos, y que en principio debió afectar el gasto o como un cargo diferido. En consecuencia la reconstrucción o arreglo del bien asegurado y que ha sido cubierto el costo por la compañía aseguradora, no da lugar al reconocimiento contable de una indemnización.
2. Los traslados de bienes entre Empresas y entidades públicas se registran en la subcuenta 580808-BIENES Y DERECHOS TRASLADADOS A OTRAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

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

CONCEPTO 101352 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2007

TEMAS:	1. Soportes contables 2. Erogaciones para el mantenimiento de bienes
SUBTEMAS:	1.1 soporte idóneos para la entrega de obras a la comunidad 1.2 Tratamiento contable

Doctor
JUAN CARLOS PEÑA MEDINA
Director Técnico Financiero
Instituto de Desarrollo Urbano-IDU

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20079-101352, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada. Solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. ¿Cuál o cuáles son los documentos idóneos para establecer que una obra es entregada a la comunidad para el uso, goce y disfrute?.
2. ¿Cuál es el tratamiento contable de las erogaciones realizadas para el mantenimiento de obras que se encuentran al servicio de la comunidad, teniendo en cuenta que hay mantenimientos preventivos que hacen parte integral del costo total de la obra y hay otros para un período de 5 a 10 años?.

En este sentido, la entidad no comparte lo expresado en el concepto 200610-76808 de enero 24 de 2007, en cuanto a llevar dichos mantenimientos al gasto, toda vez que los mismo conservan y prologan la vida útil de los bienes, y además generan un impacto significativo en los resultados de la entidad.

CONSIDERACIONES

1. Soportes contables

El artículo 2° 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 4° 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)

De otra parte, es necesario remitirnos a la norma técnica de soportes de contabilidad, definida en el numeral 2.9.2.1 del Plan General de Contabilidad Pública:

"337. Noción. Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos. (Subrayado fuera de texto)

338. Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad".

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 tanto, basada en las disposiciones desarrolladas en la norma técnica de soportes contables, la entidad deberá definir el documento soporte para la entrega de bienes de beneficio y uso público a la comunidad.

2. Tratamiento contable de erogaciones realizadas para el mantenimiento de bienes de beneficio y uso público.

La norma técnica de Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, definida en el numeral 2.9.1.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa que "*El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público se reconoce como mayor valor de los bienes, y en consecuencia afectan el cálculo futuro de la amortización, teniendo en cuenta que aumentan la vida útil del bien, amplían su capacidad, la eficiencia operativa o mejoran la calidad de los servicios. El mantenimiento o conservación se reconoce como gasto.*" (Subrayado fuera de texto)

Mediante concepto 200610-76808 del 24 de enero de 2007 este Despacho expresó que: "*En este orden de ideas, las erogaciones realizadas por la entidad para mejorar la capacidad de los bienes de beneficio y uso público, deben reconocerse como mayor valor de los mismos, teniendo en cuenta que aumentan su vida útil y por ende afectan el cálculo de su amortización. Ahora bien, deben registrarse como gasto las erogaciones realizadas*

por la entidad si tienen como objeto el mantenimiento y funcionamiento normal de las vías”.

En este sentido, la entidad será la encargada de definir si las erogaciones realizadas constituyen un mayor valor de los bienes o un gasto, de acuerdo con las condiciones establecidas.

CONCLUSIÓN

1. 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, al igual que los documentos soporte idóneos que permitan sustanciar el registro de los hechos y operaciones.

2. La entidad será la encargada de definir si las erogaciones realizadas deben registrarse como un mayor valor de los bienes, al mejorar la capacidad de las vías y aumentar la vida útil, o como un gasto, en caso de que dichas erogaciones se realicen para el mantenimiento y funcionamiento normal de las vías.

Por tanto, este Despacho ratifica lo expresado en el Concepto 200610-76808 del 24 de enero de 2007, en el sentido de que: *“Las erogaciones realizadas por el IDU, que mejoren la capacidad de las vías y aumenten su vida útil, deben reconocerse contablemente como mayor valor de estos activos. Ahora bien, en caso de que dichas erogaciones se realicen para el funcionamiento normal de las vías deben registrarse como gasto en la cuenta que corresponda”.*

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 99950 DE SEPTIEMBRE 12 DE 2007

TEMAS: 1. Transferencias por concepto de Estampillas
2. Gastos de Inversión como mayor valor del bien

SUBTEMA: Reconocimiento contable

Doctora
LUCIA DEL S. GOMEZ DUQUE
Profesional Universitaria
Contraloría Auxiliar de la Auditoría Integral Departamental
Contraloría General de Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20078-99950, en la cual expresa que en el marco de la auditoría gubernamental con enfoque integral abreviada efectuada a la ESE Hospital Mental de Antioquia "HOMO" correspondiente a la vigencia fiscal 2006, se evidencia que el traslado de recursos que realiza la Secretaría de Salud del Departamento, no solamente por concepto de los diferentes convenios interadministrativos, sino de las estampillas Pro Hospitales, son registrados en la subcuenta 441110-DEPARTAMENTAL-ADMINISTRACIÓN DESCENTRALIZADA – EMPRESA SOCIALES DEL ESTADO.

Sobre el particular consulta la viabilidad de contabilizar las transferencias por concepto de Estampillas en la subcuenta 410580-OTROS IMPUESTOS DEPARTAMENTALES de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS, así mismo si dado que los ingresos percibidos por dicho concepto y que tienen destinación específica para proyectos y/o gastos de inversión, se deben registrar como un mayor valor de la Propiedad, planta y equipo. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Reconocimiento de transferencias por concepto de Estampillas.

El numeral 1 del Procedimiento para el Registro Contable de las Operaciones de las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, en cuanto al reconocimiento y registro de las operaciones que debe efectuarse éstas organizaciones, expresa: *"En el marco del Sistema General de Seguridad Social en Salud-SGSSS, las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS deben garantizar su subsistencia, para lo cual se requiere la facturación de la prestación de los servicios de salud"*. En este sentido, las Instituciones Prestadoras del Servicio de salud reconocen la causación del ingreso por la prestación del servicio.

Así las cosas, no es viable que las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS reconozcan en su contabilidad el recaudo del impuesto por estampillas Pro Hospitales, autorizado mediante la Ley 665 de 2001 y adoptado por la Ordenanza 025 del mismo año, independiente de que los recursos sea con destino al sector salud; en razón a que por regla general los recursos destinados al sector salud deben ser reconocidos y causados por el Fondo de Salud. Tampoco se puede registrar como transferencias de capital el dinero entregado para cubrir la prestación del servicio.

2. Reconocimiento de gastos de inversión como mayor valor del bien.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS como *“el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros”*.

De lo anterior se colige que los recursos recibidos en virtud de los convenios interadministrativos suscritos para el suministro de bienes y servicios, o para el desarrollo de proyectos de inversiones, se registra como avances y anticipos recibidos.

Ahora, si se refiere a recursos recibidos con destino al mantenimiento, ampliación y remodelación de planta física, o para la dotación de instrumentos para los diferentes servicios, se registra como otras transferencias en la subcuenta 442804-PARA PROGRAMAS DE SALUD, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, siempre y cuando la Institución de salud registra presupuestalmente el gasto. En la medida que dichas erogaciones se encuentran encaminadas en aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, las inversiones se reconocen como mayor valor del activo.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1. Las Instituciones Prestadoras del Servicio de salud-IPS, solo reconocerán en su contabilidad la causación del ingreso por la venta de servicio de salud. En ese orden de ideas, no pueden reconocer el recaudo por Estampillas, tampoco reconocer como transferencias de capital el dinero entregado para cubrir la prestación del servicio.
2. Los recursos recibidos en los convenios interadministrativos suscritos para el suministro de bienes y servicios, o para el desarrollo de proyectos de inversiones, se registra como avances y anticipos recibidos utilizando la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, que se disminuirá con las entregas parciales y/o legalización.

Los recursos recibidos para el mantenimiento, ampliación y remodelación de planta física, o para la dotación de instrumentos para los diferentes servicios de salud, se registra como otras transferencias en la subcuenta 442804-PARA PROGRAMAS DE

SALUD, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, siempre y cuando la Institución de salud tiene incorporado el proyecto en su presupuesto de gasto de inversión.

Las inversiones se reconocen como mayor valor del activo en la medida que las erogaciones están orientadas a aumentar la vida útil del activo, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa.

Las inversiones se entenderán como adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo, y se reconocen como mayor valor del activo, cuando aumenta su vida útil, amplía su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejora la calidad de los productos y servicios, o permite una reducción significativa de los costos.

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

CONCEPTO 99949 DE DE OCTUBRE 1 DE 2007

TEMAS:

- 1. Compensación de saldos**
- 2. Acuerdos de pago**
- 3. Laudos Arbitrales**

SUBTEMA: Registro contable

Doctor
CESAR BARRERO BERARDINELLI
Subgerente Administrativo y Financiero (E)
INSTITUTO NACIONAL DE CONCESIONES-INCO
Ciudad

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente número 20078-99949, en la cual consulta lo relacionado con el procedimiento de compensación de saldos con Ferrocarriles de Norte de Colombia S.A.-FENOCO, con base en los hallazgos de la Contraloría General de la República-CGR; el tratamiento contable de los acuerdos de pago y el registro de los laudos arbitrales, me permito atender los puntos de su consulta en el mismo orden planteado.

1. Registro Contable de la Compensación de Saldos

¿Cuál sería la contabilización y el procedimiento para el registro del Anexo No.2 del Otrosí No. 12 al contrato de concesión celebrado entre FERROVIAS hoy cedido al INCO y FENOCO, mediante el cual el INCO y Ferrocarriles del Norte de Colombia S.A.-FENOCO compensaron saldos adeudados? ¿Se están incumpliendo los principios de contabilidad, por razón de los hallazgos expuestos? ¿Debe hacerse algún tipo de provisión durante la vigencia 2007, teniendo en cuenta que el recaudo está pactado en tres anualidades y que FENOCO en enero de 2007, cumplió con el pago de la primera anualidad?

CONSIDERACIONES

El artículo 1625 del Código Civil, referido a los Modos de Extinción, señala que *“Toda obligación puede extinguirse por una convención en que las partes interesadas, siendo capaces de disponer libremente de lo suyo, consientan en darla por nula.*

Las obligaciones se extinguen además en todo o en parte:

(...)

5o.) Por la compensación.”

El artículo 1715 del mismo Código dispone que *“La compensación se opera por el solo ministerio de la ley y aún sin conocimiento de los deudores; y ambas deudas se extinguen recíprocamente hasta la concurrencia de sus valores, desde el momento que una y otra reúnen las calidades siguientes:*

- 1.) Que sean ambas de dinero o de cosas fungibles o indeterminadas de igual género y calidad.*
- 2.) Que ambas deudas sean líquidas; y*
- 3.) Que ambas sean actualmente exigibles.*

Las esperas concedidas al deudor impiden la compensación; pero esta disposición no se aplica al plazo de gracia concedido por un acreedor a su deudor.” (Subrayado fuera de texto).

De conformidad con el Plan General de Contabilidad Pública, vigente hasta diciembre de 2006, las normas relativas a los activos *“están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con los bienes y derechos ciertos del ente público, derivados del desarrollo de su función administrativa o cometido estatal.*

Estos bienes y derechos se originan en la ley, en los negocios jurídicos y en los actos o hechos que los generan. Desde el punto de vista económico, nacen como consecuencia de operaciones que suponen el incremento de los pasivos, el patrimonio o realización de ingresos.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, las normas relativas a los 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.*

(...)

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.” (Subrayado fuera de texto)

El numeral 1.2.6 Principios de Contabilidad Pública estableció entre otros los siguientes principios:

“Reconocimiento. *Los hechos financieros, económicos y sociales se reconocerán en función de los eventos y transacciones que los generan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas.*

Por regla general, los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico, sin detrimento de criterios técnicos alternativos que se requieran en operaciones especiales, los cuales podrán ser objeto de actualización. Para hechos no susceptibles de ser cuantificados monetariamente, se empleará lo estipulado por normas técnicas específicas.

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.

No compensación. *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.”*

La norma técnica relativa a los Deudores, respecto de las provisiones, establece que *“como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución.*

El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica, que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del prestatario y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.” (Subrayado fuera de texto)

La descripción de la cuenta 8120-LITIGIOS Y DEMANDAS representa el “Valor de las pretensiones originadas en actos procesales o extraprocesales a través de los cuales, el ente público en su calidad de actor o demandante, solicita del órgano jurisdiccional frente al demandado, una determinada tutela jurídica a través de una sentencia.”

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta los artículos citados del Código Civil, el Anexo No. II del Otrosí No. 12 al contrato de concesión de la red férrea del Atlántico y la reglamentación contable vigente en el año 2006, cuando se llevan a cabo procesos en los que se pacta la compensación de saldos adeudados con cuentas por cobrar, el procedimiento debe observar los principios anotados en las consideraciones, por lo cual me permito señalar que:

1. El INCO debe tener reconocidos en la contabilidad, los derechos y obligaciones por todos los conceptos objeto de la negociación, puesto que se constituyen en la base para compensarlos, toda vez que de acuerdo con la legislación se compensan siempre y cuando sean exigibles, lo que en términos contables se traducen en derechos y obligaciones registrados en las cuentas de balance.
2. El INCO debió establecer un procedimiento interno, para descargar tanto las cuentas por cobrar como las obligaciones, de manera que identificara en forma precisa en qué cuenta por cobrar queda el saldo a su favor.

En consecuencia, el registro efectuado en la cuenta 8120-LITIGIOS Y DEMANDAS, no corresponde al concepto porque no se trata de un derecho potencial, sino de una obligación de pago por parte de FENOCO, que por aplicación de los principios y normas señalados debe estar reconocida en el deudor correspondiente, de conformidad con la prioridad en el procedimiento interno para el descargue de derechos y obligaciones.

Respecto de la pregunta relacionada con las provisiones, de acuerdo con los criterios de la norma técnica no deben constituirse provisiones, puesto que no son deudas antiguas, ni existe incumplimiento por parte del deudor. Adicionalmente, no existe como criterio técnico contable para constituir provisiones de deudores, el referido con el plazo para su recaudo.

2. Registro contable de los acuerdos de pago

ANTECEDENTES

¿Cuál sería la contabilización y el procedimiento para el registro contable cuando se firma un acuerdo de pago? ¿Cuál sería el registro contable cuando el Ministerio de Hacienda y Crédito Público efectúa el pago al Concesionario?

CONSIDERACIONES

El artículo de 47 la ley 1110 de 2006, por la cual se decreta el Presupuesto de Rentas y Recursos de Capital y la Ley de Apropriaciones para la vigencia fiscal del 1o de enero al 31 de diciembre de 2007, establece que *“La Nación podrá reconocer como deuda pública las obligaciones a cargo del Instituto Nacional de Concesiones “INCO”, surgidas en los contratos con garantías por concepto de ingresos mínimos garantizados; en estos casos serán reconocidas mediante la emisión de bonos u otros títulos de deuda pública en condiciones de mercado, para lo cual deberá surtirse el procedimiento previsto en el artículo 29 de la Ley 344 y sus normas reglamentarias, en lo pertinente.”*

El artículo 29 del decreto 2681 de 1993, establece *“ACUERDOS DE PAGO. 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.”*

El concepto 20048-53167 del Contador General de la Nación, estableció el procedimiento contable que debía seguir el INCO para el registro de las garantías de tráfico, el cual en su etapa definitiva debió reconocerse en la subcuenta 246002-Sentencias y conciliaciones.

La descripción del grupo 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL señala que *“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los actos o contratos que de conformidad con las disposiciones legales sobre crédito público, tienen por objeto dotar a la entidad contable pública de recursos, bienes o servicios, con plazo para su pago, tales como empréstitos, emisión y colocación de bonos y títulos de deuda pública y, crédito de proveedores. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO *“Representa el valor de las obligaciones originadas como resultado del cumplimiento de garantías, así como la contratación de empréstitos y la colocación de bonos y títulos de las empresas, adquiridas con residentes y con plazo para su pago superior a un año.”*

La cláusula segunda del Acuerdo de Pago, firmado el 15 de mayo de 2007, establece que *“El INCO pagará a la Nación en trece (13) alícuotas anuales, (...)”*.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta la cláusula segunda del Acuerdo de Pago, el INCO debe registrar la obligación de pago con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público-MHCP debitando la subcuenta 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y acreditando la subcuenta 230706-Préstamos del gobierno general, de la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO.

Por su parte, el MHCP reconoce el deudor debitando la subcuenta 141646-Préstamos concedidos al gobierno general y acreditando la subcuenta 220835-Títulos TES, de la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO.

Como puede observar, el INCO no realiza registro alguno cuando el MHCP le "paga", que es cuando emite los títulos y los entrega al Patrimonio Autónomo Fiducolombia Concesión.

3. Registro contable de los laudos arbitrales

ANTECEDENTES

¿Cuál sería la contabilización y el procedimiento para el registro contable, cuando se profiere el laudo el 14 de junio de 2007, en el cual se condenó a INCO a pagar unas sumas durante los 30 siguientes días, y el 22 de junio se interpuso un recurso de anulación?

CONSIDERACIONES

Para atender este punto, me permito relacionar los numerales 3 y 5, del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones Extrajudiciales, y Embargos Decretados y Ejecutados sobre las Cuentas Bancarias, que forma parte del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 356 del 2007 y que puede ser consultado en la página Web de la Contaduría General de la Nación.

"3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES

Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, (...).

Tratándose de laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales es factible constituir provisiones de acuerdo con la evaluación del riesgo. Para el efecto, la entidad contable pública registra un débito a la subcuenta 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas. (Subrayado fuera de texto).

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

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

b) Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580812-Sentencias o 580813-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

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

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

(...)

5. SENTENCIA ABSOLUTORIA O A FAVOR DE LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

En el evento en que la sentencia definitiva exima de responsabilidad a la entidad contable pública demandada deben ajustarse las cuentas afectadas durante el proceso, ya sea cancelando las cuentas de orden o los pasivos estimados, según corresponda. Este mismo tratamiento aplica cuando desaparezcan las causas que originaron las controversias que preveían un laudo arbitral o una conciliación.

(...)

Si los registros se han realizado en el pasivo estimado y las causas que originaron las controversias desaparecen o se conoce el fallo a favor, en el mismo período contable, se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 531401-Litigios o 531411-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, según corresponda. De lo contrario, el registro crédito será a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS."

CONCLUSIÓN

El registro contable que procede para los laudos arbitrales depende del estado del proceso, es decir que haya un pronunciamiento definitivo que resuelva la controversia y en consecuencia no haya lugar a apelación alguna, por lo que es correcto mantener la provisión hasta tanto no se conozca la decisión definitiva.

Si el INCO es absuelto debe aplicar el procedimiento descrito en el numeral 5. Sentencia Absolutoria o a Favor de la Entidad Contable Pública, del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones Extrajudiciales, y Embargos Decretados y Ejecutados sobre las Cuentas Bancarias. Si por el contrario es condenado a cancelar una suma determinada al concesionario procederá a aplicar el procedimiento descrito en el numeral 3. Reconocimiento de Obligaciones, atendiendo lo dispuesto en los literales a), b) o c), según corresponda.

CONCEPTO 100829 DE OCTUBRE 10 DE 2007

TEMAS:	1. Transferencias Sistema General de Participaciones 2. Loterías foráneas, impuesto a ganadores e IVA cedido 3. Transferencias recibidas de la Lotería de Bogotá
SUBTEMAS:	1.1 Registro contable 2.1 Reconocimiento y revelación 3.1 Registro contable

Doctor
FÉLIX GONZALO DÍAZ PINEDA
Profesional Especializado – Grupo Contable
Secretaría de Salud
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20078-100829, la cual me permito atenderla en el sentido en que fue formulada:

1. ¿En qué cuenta deben ser registradas las transferencias que el Fondo Financiero Distrital de Salud recibe del Sistema General de Participaciones, siendo el Fondo una entidad descentralizada del nivel territorial que legaliza estos recursos ante la Secretaría de Hacienda Distrital?
2. Según lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, ¿Es viable la utilización de las cuentas 1305-VIGENCIA ACTUAL, 1310-VIGENCIAS ANTERIORES y 4105-INGRESOS TRIBUTARIOS, para el registro de los recursos recibidos por concepto de loterías foráneas, impuestos a ganadores e IVA cedido de licores y cerveza?
3. ¿Cuál es el tratamiento contable que se deben dar a las transferencias que recibe el Fondo Financiero, de la Lotería de Bogotá, como son apuestas permanentes, transferencias del 12% por sorteos, juegos promocionales, etc.?

CONSIDERACIONES

1. Transferencias del Sistema General de Participaciones

El numeral 2º del Capítulo XII del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el cual hace referencia al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, señala que *"La participación para salud está conformada por los recursos que la Nación transfiere por el Sistema General de Participaciones con destinación específica para la salud.*

El fondo de salud debe registrar la participación para salud debitando la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 440817- Participación para salud, de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES".

2. Loterías foráneas, impuesto a ganadores e IVA cedido

El numeral 4º, Impuesto a ganadores y loterías foráneas, del citado Procedimiento, expresa que *"El impuesto a ganadores representa el valor que deben pagar los ganadores de premios de lotería ordinaria o extraordinaria. El fondo de salud debe registrar el impuesto a ganadores, debitando la subcuenta 130546-Impuesto a ganadores sorteos ordinarios o 130547-Impuesto a ganadores sorteos extraordinarios, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y acreditando la subcuenta 410546-Impuesto a ganadores sorteos ordinarios o 410547-Impuesto a ganadores sorteos extraordinarios, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.*

Por su parte, el impuesto a loterías foráneas corresponde al porcentaje establecido legalmente sobre el valor nominal de cada billete o fracción, vendido por la lotería u operadores autorizados, fuera de la jurisdicción del departamento o Distrito Capital. Para el registro contable se debita la subcuenta 130548-Impuesto a loterías foráneas, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y se acredita la subcuenta 410548-Impuesto a loterías foráneas, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS".

De otra parte, respecto al IVA cedido el numeral 7° del mismo texto normativo, establece que *"El IVA cedido de licores se registra debitando la subcuenta 130549-IVA de licores a productores, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y acreditando la subcuenta 410549-IVA de licores a productores, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.*

El porcentaje del IVA cedido por la venta de cerveza se registra debitando la subcuenta 130551-Impuesto a la venta de cerveza 8%, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y acreditando la subcuenta 410551-Impuesto a la venta de cerveza 8%, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS".

De otra parte, el numeral 2.9.1.1.2 de las Normas técnicas relativas a los activos señala que *"Las rentas por cobrar se revelan según su antigüedad en vigencia actual y vigencias anteriores. Adicionalmente se revelan con base en los tipos de obligaciones tributarias y, en los demás casos, atendiendo la naturaleza del impuesto. Las rentas de vigencia actual incluyen los impuestos liquidados y declarados por el contribuyente o autoridad competente, correspondientes a gravámenes reconocidos durante el período contable en curso, sin perjuicio de la vigencia a la cual corresponde la liquidación. También incluye las retenciones y anticipos liquidados en el mismo período. Las rentas de vigencias anteriores son los saldos de las rentas por cobrar de la vigencia actual reclasificados al inicio del período contable siguiente".* (Subrayado fuera de texto)

Con base en lo anterior, para el registro del impuesto a ganadores, el impuesto a loterías foráneas, el IVA cedido de licores y el porcentaje por la venta de cerveza, el Fondo Financiero debe seguir el procedimiento contable señalado en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, los cuales según su antigüedad se revelarán en vigencia actual o vigencia anterior según corresponda.

3. Transferencias recibidas de la Lotería de Bogotá

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS *"Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales".*

Por lo anterior, los recursos que recibe el Fondo Financiero de parte de la Lotería de Bogotá, por concepto de transferencias, se registran mediante un débito a la subcuenta 442804-PARA PROGRAMAS DE SALUD, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un

crédito a la subcuenta 141314-OTRAS TRANSFERENCIAS, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCLUSIÓN

1. Para el registro contable de las transferencias recibidas del sistema General de Participaciones, el Fondo Financiero Distrital de Salud debe seguir el procedimiento señalado en el numeral 2º del Capítulo XII del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP.

2. Para el registro de los recursos recibidos por concepto de loterías foráneas, impuestos a ganadores e IVA cedido de licores y cerveza, el Fondo Financiero debe seguir el procedimiento señalados en los numerales 4º y 7º del Capítulo XII del Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP.

Ahora, las rentas por cobrar se revelan según su antigüedad en vigencia actual y vigencias anteriores, afectando las subcuentas correspondientes de las cuentas 1305-VIGENCIA ACTUAL y 1310-VIGENCIAS ANTERIORES, respectivamente.

3. Los recursos que recibe el Fondo Financiero de parte de la Lotería de Bogotá por concepto de transferencias por apuestas permanentes, transferencias del 12% por sorteos, juegos promocionales, etc., se registran mediante un débito a la subcuenta 442804-PARA PROGRAMAS DE SALUD, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito a la subcuenta 141314-OTRAS TRANSFERENCIAS, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Finalmente, 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)

CONCEPTO 98107 DE OCTUBRE 18 DE 2007

TEMAS:	1. Dividendos 2. Contratos de leasing
SUBTEMAS:	1.1 Registro en cuentas clase cero 2.1 Reconocimiento y registro

Doctora
ALEYDA GARCÍA VALENCIA
Directora Administrativa y Financiera
Multiservicios S.A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20077-98107, la cual me permito atenderla en el sentido en que fue formulada:

4. ¿En qué cuenta y subcuenta de la Clase cero (o) del Catálogo General de Cuentas se deben registrar los valores por concepto de dividendos que se van a distribuir?
5. En su consulta expone que mediante promesa de compraventa Multiservicios S.A. prometió adquirir a la firma Torre Central una sede institucional bajo la modalidad de leasing, para lo cual se firma un contrato de leasing operativo, y otro bajo la modalidad de leasing financiero, por lo cual consulta ¿cuál es el procedimiento contable para cada uno de los contratos?

CONSIDERACIONES

1. Dividendos

El artículo 2º de la Resolución 2570 de 2006, del Consejo Municipal de Política Fiscal-COMFIS del municipio de Pereira, establece aprobar dentro del rubro de transferencias del presupuesto de gastos de funcionamiento el valor de \$310.840.000, para la distribución de utilidades de conformidad con lo aprobado por la Asamblea de Accionistas.

Así las cosas, el Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala que la cuenta 0323-TRANSFERENCIAS CORRIENTES APROBADAS (CR) "Representa los valores aprobados en el presupuesto de gastos de funcionamiento de la entidad contable pública para la vigencia fiscal, para transferir a entidades nacionales o internacionales, públicas o privadas, con fundamento en un mandato legal. Incluye las apropiaciones destinadas a la previsión y seguridad social, cuando la entidad asume

directamente la atención de la misma. Se afecta con las modificaciones que aumenten o disminuyan la apropiación inicial'. (Subrayado Fuera de texto)

Por lo anterior, el registro contable en el presupuesto de gastos de funcionamiento de la entidad, de los dividendos a distribuir, debe realizarse afectando la cuenta 0323-TRANSFERENCIAS CORRIENTES APROBADAS (CR), subcuenta respectiva dependiendo del tipo de entidad a la cual se realiza la transferencia.

2. Contratos de leasing

Para los contratos de leasing financieros, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala que la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, "Representa el valor de los contratos de arrendamiento financiero de bienes, así como los contratos de Lease back o retroarriendo, de conformidad con las normas legales vigentes. (Subrayado fuera de texto)

El valor del contrato corresponde al valor presente de los cánones y opción de compra pactados, calculado a la fecha de iniciación del contrato, descontados a la tasa pactada. A los activos objeto de depreciación se les aplicarán las mismas normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública, aplicables a las propiedades, planta y equipo".

Para el registro del contrato en el pasivo se debe afectar las subcuentas 230615 ó 230709-CONTRATOS LEASING, según corresponda.

A su vez, el PGCP expresa que la cuenta 1942-DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO (CR), "*Representa el valor acumulado de la depreciación por la pérdida de capacidad operacional de los bienes adquiridos mediante los contratos leasing, de conformidad con las normas vigentes".*

Por lo anterior, el valor de los contratos de arrendamiento financiero se registran en la subcuenta respectiva de la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, dependiendo del tipo de bien de que se trate. Dichos bienes serán objeto de depreciación, la cual se registra afectando la cuenta 1942-DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO (CR), subcuenta respectiva.

De otra parte, para el caso de los contratos de leasing operativo el PGCP indica que la cuenta 8303-CONTRATOS DE LEASING OPERATIVO "*Representa el valor de los cánones de arrendamiento pendientes de cobro originados en los contratos de Leasing operativo".*

Por lo cual, los cánones de arrendamiento de los contratos de leasing operativo se reconocen como gasto afectando la subcuenta 511118 ó 521116-ARRENDAMIENTO, según corresponda, y adicionalmente se controlaran en cuentas de orden, afectando la subcuenta 830307-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de la cuenta 8303-CONTRATOS DE LEASING OPERATIVO.

Así las cosas, dependiendo del tipo de bien y los plazos estipulados en los contratos de leasing, se le dará el tratamiento contable que corresponda, es decir, el de arrendamiento financiero o arrendamiento operativo. En el primer caso se reconocerá en cuentas del activo y pasivo, y en el segundo como gastos y se controlarán en cuentas de orden.

CONCLUSIÓN

1. Los dividendos a distribuir aprobados por la Asamblea de Accionistas, e incluidas en el presupuesto de gastos de funcionamiento de la entidad, deben revelarse afectando la cuenta 0323-TRANSFERENCIAS CORRIENTES APROBADAS (CR), subcuenta respectiva dependiendo del tipo de entidad a la cual se realiza la transferencia.

2. Los bienes adquiridos en contratos de leasing financiero se registran afectando la subcuenta respectiva de la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, dichos bienes serán objeto de depreciación, la cual se registra en la subcuenta 830307-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de la cuenta 8303-CONTRATOS DE LEASING OPERATIVO.

De otra parte, los cánones de arrendamiento de contratos de leasing operativo se registran como un gasto, afectando la subcuenta 511118 ó 521116-ARRENDAMIENTO, según corresponda, y se controlarán en cuentas de orden afectando la subcuenta 830307-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de la cuenta 8303-CONTRATOS DE LEASING OPERATIVO.

Finalmente, 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)

CONCEPTO 102550 DE OCTUBRE 18 DE 2007

TEMAS: 1. Convenios Interadministrativos
2. Gastos

SUBTEMAS: 1.1 Recursos Entregados
2.1 Servicios Públicos

Doctor
WILLIAM TORRES SÁNCHEZ
Contador
ACCIÓN SOCIAL
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20079-102550, en la cual consulta si los recursos entregados en desarrollo de convenios interadministrativos se registran como transferencia o como gasto público social, toda vez que las cuentas del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL no se encuentran contenidas en la tabla de correlativas para efectos del reporte de operaciones recíprocas. Asimismo, consulta si los giros efectuados con ocasión de estos convenios se llevan directamente al gasto o si deben legalizarse. Finalmente, si los gastos por servicios públicos se deben reportar como operación recíproca, dado que cuando corresponden a inversión se registran en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL y las cuentas no aparecen en la tabla de correlativas.

CONSIDERACIONES

1.1 Recursos Entregados en Convenios Interadministrativos

De conformidad con el Catálogo General de Cuentas, el grupo 54-TRANSFERENCIAS se describe de la siguiente manera: *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos causados por la entidad contable pública por traslados de recursos sin contraprestación directa a otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, o al sector privado, en cumplimiento de normas legales".* (Subrayado fuera de texto)

La descripción del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL corresponde a: *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales".* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS *“Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización”*.

2.1 Gastos por Servicios Públicos

El párrafo 285 del Plan General de Contabilidad Pública señala que *“Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico”*.

Por su parte, el párrafo 286 establece que *“Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”*.

CONCLUSIÓN

1.1 Recursos Entregados en Convenios Interadministrativos

Para definir el tratamiento contable de los recursos que se entregan a otra entidad contable pública, en desarrollo de convenios interadministrativos, se hace necesario conocer los términos en que estos convenios fueron suscritos, de tal forma que pueda establecerse con precisión el objeto, así como los derechos y obligaciones que se generan para las partes.

En tal sentido, es factible registrar estos recursos como transferencia, si el traslado se efectúa sin contraprestación directa y en cumplimiento de normas legales; o como gasto público social, si los recursos se destinan a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales. También es posible registrar avances y anticipos si dentro del convenio se ha pactado la entrega de recursos, en forma anticipada, para la obtención de bienes y servicios.

De otra parte, las transferencias y los avances y anticipos entregados a otras entidades contables públicas se constituyen en operaciones recíprocas y en consecuencia deben reportarse en el formulario establecido para tal efecto. El gasto público social, por su definición, no constituye una operación recíproca, toda vez que los beneficios los recibe directamente la población.

2.1 Gastos por Servicios Públicos

En el caso de Acción Social, el gasto por concepto de servicios públicos se debe registrar en la subcuenta correspondiente del grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN o del grupo 52-DE OPERACIÓN, dependiendo de que se origine en actividades de dirección, planeación y

apoyo logístico o en desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, respectivamente.

Ahora bien, por la definición de gasto público social, estas erogaciones en ningún momento se registran en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

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

CONCEPTO 102617 DE OCTUBRE 30 DE 2007

TEMAS:	1. Ejecución Proyectos de inversión 2. Convenios 3. Recursos entregados en administración y Avances y anticipos entregados
SUBTEMAS:	1.1 Recursos de contrapartida 2.1 Recursos del presupuesto nacional 3.1 Soporte contable para la legalización

Doctora
MARÍA FERNANDA PRIETO ACOSTA
Coordinadota Área de Gestión Financiera
ACCIÓN SOCIAL
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200710-102617, en la cual consulta cómo se registran los recursos de contrapartida de los proyectos de inversión y los recursos del presupuesto nacional utilizados en el desarrollo de convenios. Asimismo,

consulta cuál es el soporte contable para la legalización de los recursos entregados en administración y de los anticipos a contratistas. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1.1 Recursos de contrapartida en los proyectos de inversión

Los recursos de contrapartida son los que de acuerdo con lo establecido en los convenios de crédito externo aportan las entidades contables públicas del nivel nacional y territorial y, demás entidades, para la cofinanciación de proyectos de inversión.

De acuerdo con el numeral 4 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la ejecución de proyectos de inversión financiados con recursos reembolsables, no reembolsables y de contrapartida, contenido en el capítulo XII de los Procedimientos Contables, *“Teniendo en cuenta que la entidad ejecutora debe aplicar en su totalidad el Régimen de Contabilidad Pública, cuando los recursos del proyecto son administrados en sus cuentas corrientes, bien sea en el país o en el exterior, previo a la ejecución de los mismos, deben hacerse los registros de causación que correspondan, y aquellos relacionados con el pago.”*

Cuando los recursos del proyecto son depositados para su administración en cuentas de un agente financiero y/o administrador, con los soportes de la ejecución de los recursos que suministre este agente, se debita en la contabilidad del proyecto la respectiva cuenta y subcuenta de activo o gasto, según se trate, y se acredita la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. (Subrayado fuera de texto)

El citado numeral también señala que *“Si en desarrollo del proyecto de inversión se adquieren bienes para la comunidad, se debita la subcuenta “Asignación de bienes y servicios” de las cuentas que conforman el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, si está orientado a la solución de necesidades básicas insatisfechas en los sectores definidos por la ley, o la subcuenta 521167-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, si la inversión está dirigida a otros sectores (...)”* (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS *“Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización”.*

De conformidad con la dinámica esta cuenta se acredita con *“(…) 1- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances. (...)”*

1.2 Recursos del presupuesto nacional utilizados en desarrollo de convenios

La descripción del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL corresponde a: *“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”.* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el grupo 52-DE OPERACIÓN se describe de la siguiente manera: *“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los gastos originados en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”.*

1.3 Soporte contable para la legalización de Recursos entregados en administración y de Avances y anticipos entregados

El párrafo 337 del Plan General de Contabilidad Pública señala que *“Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos”.* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el párrafo 338 establece que *“Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad.”* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

1.1 Recursos de contrapartida en los proyectos de inversión

La ejecución de los recursos de contrapartida en los proyectos de inversión se registra debitando los activos o gastos, según corresponda, y acreditando los recursos entregados en administración, si su manejo se efectúa a través de un agente financiero y/o administrador, o el pasivo de que se trate, si los recursos son administrados directamente por la entidad contable pública. El registro de los gastos puede efectuarse en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL o en el grupo 52-DE OPERACIÓN, dependiendo si los recursos se destinan a la satisfacción de necesidades básicas de la población o si la inversión está orientada a otros sectores.

Ahora bien, si en la ejecución de estos recursos se ha pactado la entrega de anticipos, el registro contable corresponde a un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y a un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Posteriormente, con la aplicación de los anticipos, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances, se debe reconocer el gasto o activo a que haya lugar.

1.2 Recursos del presupuesto nacional utilizados en desarrollo de convenios

Para definir el tratamiento contable de los recursos que se entregan a otra entidad en desarrollo de convenios, se hace necesario conocer los términos en que estos fueron suscritos, de tal forma que pueda establecerse con precisión el objeto, así como los derechos y obligaciones que se generan para las partes.

En tal sentido, es factible registrar estos recursos como gasto público social o gastos de operación, dependiendo de la destinación de los recursos. También es posible registrar propiedades, planta y equipo si en desarrollo del convenio se adquieren bienes, o avances y anticipos si se ha pactado la entrega de recursos, en forma anticipada, para la obtención de bienes y servicios.

1.3 Soporte contable para la legalización de Recursos entregados en administración y de Avances y anticipos entregados

El soporte contable para la legalización de los Recursos entregados en administración y de los Avances y anticipos entregados corresponde a los documentos que hayan acordado las partes para que el administrador o contratista informe a la entidad contable pública acerca de la utilización de los recursos. Estos soportes junto con los comprobantes y libros de contabilidad deben permitir la verificación de la información contable pública, a través de diferentes mecanismos de comprobación.

Finalmente, no está de más señalar que los anticipos no son objeto de amortización, toda vez que corresponden a valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, constituyéndose en derechos para la entidad que los paga, hasta cuando se cumpla la condición que los origina.

En relación con la respuesta de la Contaduría General de la Nación, a las consultas que le presentan los usuarios, la corte Constitucional expresó a través de la sentencia C-487 de 1997 que *“Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas hacen parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...) Es decir, que por mandato directo del Constituyente le corresponde al Contador General de la Nación, máxima autoridad contable de la administración, determinar las normas*

contables que deben regir en el país, lo que se traduce en diseñar y expedir directrices y procedimientos dotados de fuerza vinculante, que como tales deberán ser acogidos por las entidades públicas, los cuales servirán de base para el sistema contable de cada entidad” (...) (Subrayado fuera de texto)

CONCEPTO 98608 DE NOVIEMBRE 16 DE 2007

TEMAS: **1. Aportes patronales en IPS**
 2. Provisión para pensiones

SUBTEMA: **Tratamiento contable**

Doctor
VICENTE LÓPEZ GÓMEZ
Contador
E.S.E. Hospital San Juan de Dios
Santa Fe de Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20077-98608 mediante la cual consulta el tratamiento contable para los aportes patronales conciliados a 31 de diciembre de cada año y el registro del pasivo por pensiones.

Para el efecto, el doctor López informa telefónicamente que los recursos girados a las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales pertenecen a la entidad por cuanto han sido entregados en administración para que con dichos fondos se cancelen las prestaciones de los trabajadores cuando así lo indique la entidad.

CONSIDERACIONES

Los párrafos tercero y cuarto del numeral 5 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud-IPS, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, establece: *"El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.*

En consecuencia, la aplicación de los recursos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita la subcuenta 250502-Cesantías, de la

cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. (...)"

Lo anterior aplica cuando los recursos que se trasladan a la entidad administradora cancelan inmediatamente los pasivos correspondientes a cesantías y demás aportes patronales. Por tanto, en el caso mencionado por usted en que los recursos ingresan a un fondo de propiedad de la entidad, con el cual se cancelan posteriormente dichas prestaciones, la entidad debita la subcuenta 142402-En Administración, de la Cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

En esa medida, los rendimientos generados constituyen un mayor valor de los recursos entregados en administración.

Respecto al reconocimiento de la provisión para pensiones, el procedimiento para el registro del pasivo pensional contenido en el numeral 2.5 del Modelo Instrumental del Plan General de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 400 de 2000, aplicable en vigencia del proceso de saneamiento contable, establecía el registro del cálculo actuarial de pensiones mediante la afectación de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, debitando las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (DB) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) y acreditando las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, según corresponda.

Dicho procedimiento fue ratificado en el nuevo Manual de procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007.

En tal sentido, para efectuar dicho reconocimiento no se requería la expedición de una norma de saneamiento contable. De otra parte, el reconocimiento del pasivo pensional se realiza mediante registros débitos y créditos en las Cuentas 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES o 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES, según corresponda. De tal manera, que no era procedente reconocer el pasivo por el cálculo actuarial, afectando el patrimonio de la entidad, haciendo uso de las cuentas de saneamiento contable.

Por tanto, la entidad deberá ajustar la provisión para pensiones mediante un débito a las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (DB) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, y un crédito a la subcuenta 320801-Capital Fiscal, de la Cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Adicionalmente, debe amortizar el pasivo pensional mediante la afectación a resultados en el plazo de amortización correspondiente a la entidad.

CONCLUSIÓN

En el caso mencionado en su comunicación, en que los recursos entregados a los fondos de pensiones y cesantías para el pago de aportes patronales ingresan a un fondo de propiedad de la entidad, con el cual se cancelan posteriormente dichas prestaciones, la entidad debe reconocerlos debitando la subcuenta 142402-En Administración, de la Cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, acreditando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Dicho valor se disminuirá en la medida en que se cancelen los pasivos correspondientes y se incrementará con los rendimientos generados.

Ahora bien, si de la conciliación de aportes patronales, al finalizar el período contable, se establece que el valor recibido por las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales, para el pago de los aportes patronales, supera el valor causado por este concepto, dicho derecho ya está reconocido en la información contable a través de la subcuenta 142402-En Administración, de la Cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por lo tanto, no hay lugar a reconocimiento de gastos pagados por anticipado.

Por otra parte, no es procedente el reconocimiento del pasivo pensional afectando el patrimonio, por cuanto el procedimiento contable define las subcuentas a utilizar en la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES únicamente. Por lo tanto, la entidad deberá ajustar el patrimonio por menor valor mediante un débito a las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (DB) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, y un crédito a la subcuenta 320801-Capital Fiscal, de la Cuenta 3208-CAPITAL FISCAL e iniciar la amortización de dicho cálculo actuarial en el plazo establecido legalmente para la entidad.

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 102956 DE NOVIEMBRE 27 DE 2007

TEMAS: 1. Convenios interadministrativos
2. Erogaciones para servicios públicos

SUBTEMA: Reconocimiento contable

Doctor
WILLIAM CARLOS TORRES SANCHEZ
Contador
ACCIÓN SOCIAL
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación, radicada con el expediente 200710-102956, en la cual consulta sobre los siguientes aspectos:

1. La contabilización de los convenios interadministrativos con entidades del Estado se deben contabilizar en la cuenta 542302 o en el grupo 55 como gasto social, esto en razón a que si los contabilizamos en el grupo 55, este grupo de cuentas no aparece en la tabla de correlaciones de operaciones recíprocas, mientras que la cuenta 54 si aparece y la reportamos como operación recíproca como entidad. (sic)
2. Cómo debe contabilizar nuestra entidad el giro de los recursos y cómo debe contabilizar la otra entidad los recursos recibidos de nuestra entidad. (sic)
3. Los giros de los recursos en convenios interadministrativos con entidades del Estado deben ser sujetos de legalización o se deben llevar directamente al gasto. (sic)
4. Cómo se reconocen contablemente, para efectos de determinar la operación recíproca, las erogaciones para cancelar servicios públicos cuando se destinan para sufragar gastos de inversión?

CONSIDERACIONES

Para atender los puntos 1), 2) y 3) de su consulta, debemos remitirnos al párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública, relacionado con los ingresos potenciales o sometidos a condición, el cual establece a través del principio de prudencia que: *"En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna."*

De otra parte, el párrafo 122 del Plan General de Contabilidad Pública, respecto al principio de revelación señala que *“Los estados contables deben contener la discriminación básica y adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de los hechos; permitir a los usuarios construir indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informar sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos del ente público”*.

Por otra parte, la Contaduría General de la Nación, en el Concepto No. 15390 del 23 de diciembre de 1998 y el Concepto No. 02751 del 06 de mayo de 1999, define que los *“Fondos manejados por convenios interadministrativos, son recursos que una entidad pública entrega en administración a otra entidad pública, con una destinación específica. (...)”*.

En ese orden de ideas, la entidad que entrega los recursos los reconoce en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y amortizará este valor con la información que periódicamente y de acuerdo a lo convenido, le presente la entidad que administra los recursos para efectos de su legalización. La amortización la hará afectando las cuentas de gastos, activos o ingresos, según corresponda y de acuerdo a los términos definidos en el convenio.

Por su parte, la entidad que administra los recursos los registrará en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, teniendo en cuenta que este valor recíproco debe corresponder al mismo registrado por la entidad que entrega los recursos en la subcuenta 142402-En administración.

La entidad que administra los recursos preparará el reporte correspondiente con la información necesaria y en los plazos convenidos y lo enviará a la entidad que entregó los recursos en administración a fin de que ésta realice la legalización de los mencionados recursos e incorpore dentro de su información contable las transacciones realizadas, con lo cual amortizará la cuenta respectiva.

En relación con el punto 4) de su consulta, debemos remitirnos a las dinámicas y descripciones del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL contenidas en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual establece que *“ En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales”*.

Así las cosas, el reconocimiento contable de las erogaciones para la cancelación de servicios públicos, cuando se destinan para sufragar gastos de inversión, por corresponder a gastos destinados a satisfacer las necesidades básicas insatisfechas y al mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos, no constituyen una operación recíproca, pues el beneficiario de las mencionadas erogaciones no es la propia entidad contable pública sino un tercero, representado por la comunidad.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto y una vez realizado el análisis se concluye:

1. Los recursos recibidos por una entidad contable pública que son condicionados a la ejecución de un proyecto específico, constituyen un depósito recibido en administración, para cuyo registro utilizará la Subcuenta 245301-En Administración y contrapartida en la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS

Para la entidad contable pública que entrega los recursos, este mismo hecho económico se configura en un depósito entregado en administración que debe ser registrado en la Subcuenta 142402-En Administración y contrapartida en la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, la entidad que administra los recursos debe informar, en forma periódica, a la entidad de origen, para efecto de la legalización de los recursos entregados, lo relativo a la ejecución de los mencionados recursos para que ésta amortice la Subcuenta 142402-En Administración, registrando como contrapartida los respectivos ingresos, gastos, activos y pasivos generados, según corresponda.

2. Las erogaciones realizadas por una entidad contable pública para la cancelación de servicios públicos cuando se destinan para sufragar gastos de inversión, por corresponder a gastos destinados a satisfacer las necesidades básicas insatisfechas y al mejoramiento de la calidad de vida de los ciudadanos, no constituyen una operación recíproca, pues el beneficiario de las mencionadas erogaciones no es la propia entidad contable pública sino un tercero, representado por la comunidad.

En lo 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 103586 DE DICIEMBRE 5 DE 2007

TEMAS:

1. Inventario de libros de colección
2. Libros y publicaciones de investigación y consulta
3. Bienes históricos y culturales, y bienes de arte y cultura

SUBTEMAS:

- 1.1. Activo no corriente
- 2.1. Registro contable
- 3.1. Diferencia conceptual

Doctora
PATRICIA SARAZA IBARRA
Contadora
Instituto Colombiano de Antropología e Historia
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200710-103586, mediante la cual da alcance al expediente 20076-97045, planteando algunas inquietudes sobre el registro de la colección de libros de la obra monumental de la Real Expedición Botánica de José Celestino Mutis en la subcuenta 151004-IMPRESOS Y PUBLICACIONES de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA. Así mismo solicita que se le informe sobre la diferencia entre Bienes Históricos y Culturales y Bienes de Arte y Cultura.

Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en el mismo orden en que se formuló en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Registro de inventarios como activo no corriente.

El párrafo 158 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal”*. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA como *“el valor de los bienes adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, con el*

objeto de ser vendidos o cedidos y que no requieren ser sometidos a ningún proceso de transformación, explotación, cultivo, construcción o tratamiento”.

En este orden de ideas, cualquier bien adquirido por las entidades contables públicas que no requiere ser sometido a ningún proceso de transformación y que tiene por finalidad la venta o entrega en forma gratuita, contablemente se reconoce como mercancías en existencia, y se registra en la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, en la correspondiente subcuenta que identifica el tipo de bien.

Para responder la sugerencia de la Contraloría General de la República de registrar los libros de la colección como activo no corriente por su baja rotación, es pertinente retomar la definición de activo no corriente que establece el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública en el párrafo 369, que expresa: *“Está constituido por los bienes y derechos de relativa permanencia que se adquieren con el fin de utilizarlos, consumirlos o explotarlos y no con la intención de comercializarlos”.* (Subrayado fuera de texto)

De lo anterior, se colige que el criterio contable para determinar cuándo se registra o no un bien como activo no corriente, lo define el propósito que tenga sobre el mismo al momento de su adquisición. Por consiguiente, todo bien que tiene por objeto la comercialización o realización se registra como activo corriente, independientemente de que, por factores exógenos propios de la economía y por condiciones naturales inherentes a la condiciones del negocio, presenten una rotación muy lenta, por cuanto razonablemente pueden ser convertidos en efectivo en un período no superior a un año.

Además, la clasificación de los bienes, derechos y obligaciones en corriente y no corriente es para efectos de revelación en el balance general.

2. Registro contable de libros y publicaciones de investigación y consulta

Informa en su consulta que *“Con respecto al tema Biblioteca, es pertinente aclarar que la Biblioteca Icanh es especializada con libros y revistas de antropología, arqueología, Historia y la Flora colombiana, son ediciones únicas e irrepetibles, muchos libros son producto de canjes con entidades de la academia internacional de los mismos temas; incluso se cuenta con libros incunables. Es además visitada sólo por investigadores y estudiantes de las materias citadas.*

En éste orden de ideas, la biblioteca Icanh NO es amortizable, puesto que sus libros adquiridos desde 1952 son irremplazables; son un bien cultural por esas características y al igual que los bienes arqueológicos los son de suyo sin necesidad de declaración alguna”.

Para absolver su inquietud, es importante retomar lo descrito en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, que describe la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, como *“el valor de los bienes muebles de carácter histórico y cultural, adquiridos a cualquier título por la entidad*

contable pública con el propósito de decorar. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca". (Subrayado fuera de texto)

También, describe la cuenta 1715-BIENES HISTORICOS Y CULTURALES como *"el valor de los bienes que han sido declarados históricos, culturales o del patrimonio nacional, que además han sido construidos o adquiridos a cualquier título, cuyo dominio y administración pertenece a la entidad contable pública"*

Así las cosas, sólo se deben registrar como Bienes Históricos y Culturales el valor de los bienes que han sido declarados de interés cultural. De otra parte, la norma contable es taxativa al señalar que se incluye como Bienes de Arte y Cultura los libros y publicaciones de investigación y consulta de las entidades contables públicas, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca. Razón por la cual este Despacho ratifica lo señalado en el expediente 20076-97045 de agosto 3 de 2007, en el sentido que los libros y publicaciones de investigación y consulta se registran por su costo histórico en la subcuenta 196007-LIBROS Y PUBLICACIONES DE INVESTIGACIÓN Y CONSULTA, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, y no son susceptibles de amortizarse de acuerdo con la estructura de la descripción y dinámica de la cuenta.

3. Diferencia conceptual entre Bienes históricos y culturales, y Bienes de arte y cultura.

En relación a que si la cuenta 1715 se refiere únicamente a bienes inmuebles históricos y culturales y la 1960 a los bienes de arte y cultura movibles, me permito recordarle que a partir de la descripción de estas cuentas indicadas en el numeral precedente, se infiere inicialmente que los Bienes de Arte y Cultura se refieren exclusivamente a bienes muebles, mientras que los Bienes históricos y culturales encierran tanto bienes muebles como inmuebles.

Sin embargo, es de resaltar que de acuerdo con el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación mediante el Expediente 200710-102847, puede existir inmuebles que se registran como Bienes de Arte y Cultura, al señalar que *"Los bienes como las bibliotecas y las casas de la cultura que no poseen el título que los considere como históricos y culturales deben reconocerse como propiedades, planta y equipo en la subcuenta 164001-Edificios y casas. Tratándose de los monumentos que tampoco poseen ese título, su función entonces es la de cualquier expresión artística, en este caso la de adornar, por lo que en consecuencia deben registrarse en la subcuenta 196001-Obras de arte. En los casos señalados estos registros deben permanecer mientras no se surta con los procesos y procedimientos establecidos en la Ley 397 para obtener la calificación que les permita revelarlos en las subcuentas y cuentas del grupo 17-BIENES DE BENEFICO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES"*. (Subrayado fuera de texto)

En este orden de ideas, no se pueden diferenciar los bienes históricos y culturales de los bienes de arte y cultura por su naturaleza de inmuebles o movibles, toda vez que los

Bienes de Arte y Cultura pueden referirse a bienes inmuebles cuando el bien carece del título que lo acredita como bienes históricos y culturales.

Con respecto a su solicitud de creación de una subcuenta para el reconocimiento de bienes arqueológicos en la cuenta 1715-BIENES HISTORICOS Y CULTURALES se le informa que como respuesta a su solicitud, la Contaduría General de la Nación tomó la decisión de modificar el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el sentido de renombrar la subcuenta 171504-Bienes arqueológicos, y podrán habilitar códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar cada uno de los conceptos de bienes muebles e inmuebles que a bien tengan la necesidad revelar por separado.

CONCLUSIONES

De conformidad con lo expuesto se concluye:

1. Cualquier bien que adquieren las entidades contables públicas que no sea sometido a ningún proceso de transformación y que tiene por finalidad la venta o entrega en forma gratuita, contablemente se reconoce como mercancías en existencia, y se registra en la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, en la correspondiente subcuenta que identifica el tipo de bien.

No es procedente la recomendación de la Contraloría General de la República de registrar los libros de la colección como activo no corriente por su baja rotación, en razón a que el criterio contable para determinar cuándo se registra o no un bien como activo no corriente, lo define el propósito que tenga sobre el mismo al momento de su adquisición. Por consiguiente, todo bien que tiene por objeto la comercialización o realización se registra como activo corriente, independientemente de que, por factores exógenos propios de la economía y por condiciones naturales inherentes a la condiciones del negocio, presenten una rotación muy lenta, por cuanto razonablemente pueden ser convertidos en efectivo en un período no superior a un año.

2. Teniendo en cuenta que la norma contable es taxativa al señalar que se incluyen como Bienes de Arte y Cultura, los libros y publicaciones de investigación y consulta de las entidades contables públicas, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca, este Despacho ratifica lo señalado en el expediente 20076-97045 de agosto 3 de 2007, en el sentido que los libros y publicaciones de investigación y consulta se registran por su costo histórico en la subcuenta 196007-LIBROS Y PUBLICACIONES DE INVESTIGACIÓN Y CONSULTA, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA, y no son susceptibles de amortizarse de acuerdo con la estructura de la descripción y dinámica de la cuenta.
3. A partir del concepto emitido por la Contaduría General de la Nación mediante el Expediente 200710-102847, no se pueden diferenciar los bienes históricos y culturales de los bienes de arte y cultura por su naturaleza de inmuebles o muebles, toda vez que

los Bienes de Arte y Cultura pueden referirse a bienes inmuebles cuando el bien carece del título que lo acredita como bienes históricos y culturales.

4. Con respecto a su solicitud de creación de una subcuenta para el reconocimiento de bienes arqueológicos en la cuenta 1715-BIENES HISTORICOS Y CULTURALES, la Contaduría General de la Nación se tomó la decisión de modificar el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en el sentido de renombrar la subcuenta 171504-Bienes arqueológicos, y podrán habilitar códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar cada uno de los conceptos de bienes muebles e inmuebles que a bien tengan la necesidad revelar por separado.

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

CONCEPTO 105668 DE DICIEMBRE 18 DE 2007

TEMAS:

- 1. Propiedades, Planta y Equipo**
- 2. Bienes de Beneficio y Uso Público**
- 3. Convenios Interadministrativos**

SUBTEMAS:

- 1.1 Traslado de saldos de Terrenos y Edificaciones**
- 2.1 Actualización**
- 3.1 Recursos Entregados**

Doctor
CÉSAR AUGUSTO CARRILLO VEGA
Subdirector de Recursos Económicos y Apoyo Logístico
Corporación Autónoma Regional de Cundinamarca - CAR
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200712-105668, en la cual consulta que si con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, los terrenos y edificaciones que estaban contabilizados en el grupo 18-RECURSOS NATURALES Y DEL AMBIENTE, así como los terrenos registrados en el grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO, pueden reclasificarse al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Lo anterior, teniendo en cuenta que a partir del 1º de enero de 2007 el grupo 18 desaparece, las erogaciones que las corporaciones efectúan deben registrarse como gasto social ambiental y los saldos acumulados deben trasladarse a la cuenta de capital fiscal, llegando a presentar saldo negativo; asimismo, los bienes de beneficio y uso público no son objeto de actualización, siendo los terrenos un componente importante que debe actualizarse cada tres años. Finalmente, consulta el registro contable de los desembolsos efectuados en desarrollo de convenios suscritos con municipios. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1.1 Propiedades, Planta y Equipo-Traslado de Saldos de Terrenos y Edificaciones

Para dar respuesta a la inquietud presentada en relación con la reclasificación de los terrenos y edificaciones registrados en el grupo 18-RECURSOS NATURALES Y DEL AMBIENTE al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, es necesario remitirse a la norma que sobre recursos naturales estaba vigente al 31 de diciembre de 2006, es decir, antes de la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública.

El artículo 1º de la Resolución 322 de 2004 establecía: *"Las inversiones en recursos naturales renovables en conservación están conformadas por los costos incurridos en la formación de nuevos recursos y en la adición o mejora de los recursos existentes, así como los costos incurridos en estudios e investigaciones que determinaron la viabilidad del proyecto.*

Estas inversiones se revelan en forma separada de los recursos existentes y no son objeto de amortización, teniendo en cuenta que con el transcurso del tiempo adquieren mayor valor y generan valor agregado a la conservación del medio ambiente, originado en la variación en volumen del recurso, en la calidad del mismo y en la sostenibilidad del medio ambiente". (Subrayado fuera de texto)

El numeral 2.3.6 de la citada resolución señaló: *"Los valores que a la fecha de entrada en vigencia de esta norma, están registrados en la cuenta 1806-Inversión en recursos naturales renovables en conservación y que no correspondan a la actividad de conservación con fines de formación de nuevos recursos, adición o mejora de los existentes, serán objeto de análisis para determinar los ajustes y reclasificaciones a que haya lugar, teniendo en cuenta: (...)*

- Los valores acumulados en esta cuenta que correspondan a propiedades, planta y equipo deben reclasificarse al grupo 16-Propiedades, planta y equipo, en las subcuentas que corresponda de acuerdo a su naturaleza". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, la Carta Circular 72 del 13 de diciembre de 2006 que señaló el proceso de homologación de las cuentas del balance general a 31 de diciembre de 2006, al balance inicial del 1º de enero de 2007, por la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, en el numeral 3.7 indicó: *"las entidades contables públicas del gobierno general deben eliminar los saldos que posean a 31 de diciembre de 2006 en las subcuentas de las cuentas 1804-RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACIÓN y 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACIÓN. Este mismo valor también será restado de la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda, en el balance inicial del 1º de enero de 2007, conservando la ecuación patrimonial"*.

2.1 Bienes de Beneficio y Uso Público - Actualización

Con respecto a los bienes de beneficio y uso público, el párrafo 176 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que estos *"Comprenden los bienes públicos destinados para el uso y goce de los habitantes del territorio nacional orientados a generar bienestar social o a exaltar los valores culturales y preservar el origen de los pueblos y su evolución, y son de dominio de la entidad contable pública. Incluye los bienes formados o adquiridos en virtud de la ejecución de contratos de concesión"*.

Por su parte, el párrafo 177 señala que *"Los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico"*. (Subrayado fuera de texto)

De conformidad con el párrafo 132 del PGCP, el costo histórico *"Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. (...)"* (Subrayado fuera de texto)

3.1 Convenios Interadministrativos - Recursos Entregados

Para responder la consulta sobre el registro contable de los desembolsos efectuados en desarrollo de convenios con municipios, me permito referirme al convenio suscrito con el municipio de Suesca, ya que de acuerdo con información recibida del doctor Nelson Molano, Contador de la CAR, éste presenta en su contenido, similitud con los convenios suscritos con otros municipios.

La cláusula primera del convenio interadministrativo de asociación No. 0453 de 2006, suscrito con el municipio de Suesca, señala: *"El presente convenio tiene por objeto la*

asociación entre LA CORPORACIÓN y EL MUNICIPIO para ejecutar las obras de adecuación del cauce del Río Bogotá, con su correspondiente interventoría técnica y administrativa, para contribuir al mejoramiento de las condiciones hidráulicas de las fuentes hídricas, prevención de inundaciones y protección de las comunidades asentadas en el sector y del medio ambiente y los recursos naturales renovables.”

En cuanto al alcance del citado convenio, la cláusula segunda establece: *“El alcance del presente convenio consiste en realizar (sic) de obras de: (i) remoción de sedimentos, adecuación de taludes y disposición de material sobre orillas; (ii) remoción de sedimentos, adecuación de taludes, disposición de material sobre orillas con conformación sobre jarillones y; (iii) limpieza de espejo de agua y de orillas; (...).”*

Por su parte, la cláusula tercera indica que “En cumplimiento del presente convenio, LA CORPORACIÓN, se compromete a: 1. Aportar los recursos financieros establecidos en la cláusula sexta del presente convenio. 2. Ejercer a través del supervisor designado para tal propósito, el seguimiento y control de la ejecución del convenio y de los recursos aportados por LA CORPORACIÓN. 3. Las demás que tiendan al cumplimiento del objeto del presente convenio.”

Con respecto a las obligaciones del municipio, la cláusula cuarta del convenio señala: *“Para el desarrollo del presente convenio, EL MUNICIPIO se compromete a: 1. Efectuar el aporte en especie establecido en la cláusula sexta del presente convenio. 2. Elaborar un plan de inversiones y cronograma de actividades para el desarrollo del convenio (...). 4. Contratar las obras objeto del presente convenio con su correspondiente interventoría (...). 5. Ejecutar con los recursos del presente convenio las obras (...).”*

De acuerdo con la cláusula séptima, *“LA CORPORACIÓN desembolsará a EL MUNICIPIO un anticipo equivalente al CINCUENTA por ciento (50%) del valor total del aporte de LA CORPORACIÓN, previa aprobación de la garantía única pactada y del Plan de Inversiones del mismo por parte del supervisor. (...) Para el trámite del anticipo se requiere que EL MUNICIPIO presente la constancia de aprobación de la garantía única pactada efectuada por el funcionario competente, la constancia de la apertura de la cuenta para su manejo a nombre de EL MUNICIPIO y de LA CORPORACIÓN y la aprobación del plan de inversiones por parte del supervisor de LA CORPORACIÓN.”*

Por su parte, la cláusula octava señala que *“LA CORPORACIÓN desembolsará su aporte a EL MUNICIPIO en los siguientes términos: a) Un primer giro equivalente al 30% del valor del aporte de LA CORPORACIÓN al recibo, por parte de la misma, de los términos de referencia para la contratación de los estudios con su respectiva interventoría y previa presentación de certificación del supervisor en tal sentido. b) Un segundo giro correspondiente al 30% del valor del aporte de LA CORPORACIÓN al recibo, por parte de la misma, de la copia del acta de adjudicación del contrato de obra y previa presentación de certificación del supervisor en tal sentido. d) Un tercer giro correspondiente al 40% del valor del aporte de LA CORPORACIÓN al recibo, por parte de la misma, de la garantía única del contratista contratado para el desarrollo de los trabajos y previa presentación de certificación del supervisor en tal sentido”.*

La cláusula novena indica que *“El plazo de ejecución del presente convenio es un (1) año, contado a partir de la fecha de suscripción del acta de iniciación, previa aprobación de la garantía única por parte de LA CORPORACIÓN y perfeccionamiento del convenio”.*

De acuerdo con la cláusula décima sexta, *“Hacen parte integral del presente convenio y obligan jurídicamente a las partes, los siguientes documentos: a) Las actas y acuerdos suscritos entre LA CORPORACIÓN y EL MUNICIPIO con ocasión de la ejecución del presente convenio; b) Los informes y documentos técnicos que se produzcan en el marco del presente convenio; c) Los estudios previos; d) La correspondencia que se genere con ocasión de la ejecución del presente convenio; e) Los demás documentos que legalmente se requieran y los que se produzcan durante el desarrollo del mismo”.* (Subrayado fuera de texto)

En cuanto a la liquidación del convenio, la cláusula décima séptima señala: *“El presente convenio se liquidará dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la finalización del mismo. (...)”*

Por otra parte, el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, define el principio de Devengo o Causación, en los siguientes términos: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”.* (Subrayado fuera de texto)

De conformidad con el párrafo 120 del PGCP, el principio de Prudencia 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. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no sólo en los que se incurre durante el período contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. Cuando existan diferentes posibilidades para reconocer y revelar de manera confiable un hecho, se debe optar por la alternativa que tenga menos probabilidades de sobreestimar los activos y los ingresos, o de subestimar los pasivos y los gastos. En notas a los estados, informes y reportes contables, se justificará la decisión tomada y se cuantificarán los procedimientos alternativos, con el posible impacto financiero, económico, social y ambiental en los mismos.* (Subrayado fuera de texto)

El párrafo 282 del PGCP establece que *“los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. (...)”*

Por su parte, el párrafo 289 señala que *“El gasto público social corresponde a los recursos destinados por la entidad contable pública a la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, medio*

ambiente, recreación y deporte y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, de conformidad con las disposiciones legales". (Subrayado fuera de texto)

De acuerdo con el Catálogo General de Cuentas, la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS *"Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización".* (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

1.1 Propiedades, Planta y Equipo-Traslado de Saldos de Terrenos y Edificaciones

En primer lugar, es importante aclarar que el grupo 18 no desaparece a partir del 1º de enero de 2007, como se afirma en su comunicación. Este grupo de cuentas continúa vigente para el registro de los recursos naturales no renovables.

En segundo lugar y con base en las consideraciones anteriormente señaladas, con la entrada en vigencia de la Resolución 322 de 2004, las propiedades, planta y equipo que se encontraban registradas en la cuenta 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACIÓN debieron reclasificarse al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Por tal razón, la Carta Circular 72 del 13 de diciembre de 2006, que señaló el procedimiento para el proceso de homologación de las cuentas del balance general a 31 de diciembre de 2006, por la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, no consideró el traslado del saldo de la cuenta 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACIÓN al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, sino únicamente el efecto en el capital fiscal.

Ahora bien, dado que la CAR no efectuó la reclasificación que en su oportunidad señaló la Resolución 322 de 2004, es correcto que los saldos por concepto de terrenos y edificaciones registrados en la cuenta 1806-INVERSIONES EN RECURSOS NATURALES RENOVABLES EN CONSERVACIÓN, se trasladen a las cuentas y subcuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO; en particular, los terrenos a la subcuenta 160503-Terrenos con Destinación Ambiental, de la cuenta 1605-TERRENOS y las edificaciones a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES. A partir de allí se deben aplicar las normas técnicas y procedimentales correspondientes.

Finalmente, es importante señalar que si la Corporación, en desarrollo de proyectos de inversión, adquiere edificios, terrenos y equipos, entre otros, debe registrarlos en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y no como gasto público social como se señala en su comunicación al afirmar que *"De acuerdo con la normatividad contable expedida y aplicada a partir del 1 de enero de 2007, (...) todas las erogaciones que las CAR´s hacen deben ser registradas a la cuenta de gasto social ambiental".* (Subrayado fuera de texto)

2.1 Bienes de Beneficio y Uso Público-Actualización

De conformidad con las normas técnicas relativas a los activos, los bienes de beneficio y uso público se reconocen por el costo histórico y no son objeto de actualización. En consecuencia, no deben registrarse valorizaciones ni provisiones por dicho concepto.

Por la definición de costo histórico y por la destinación de los bienes de beneficio y uso público, los terrenos que se adquieran para construir esta clase de bienes, ya sean redes terrestres, parques o plazas, hacen parte del costo del mismo. En consecuencia, no es procedente, por el sólo hecho de poder aplicar las normas de actualización, reclasificar el valor de los terrenos al grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

3.1 Convenios-Recursos Entregados

Para definir el tratamiento contable de los recursos que se entregan a otra entidad contable pública, en desarrollo de convenios, se hace necesario conocer los términos en que estos convenios fueron suscritos, de tal forma que pueda establecerse con precisión el objeto, así como los derechos y obligaciones que se generan para las partes.

En el caso concreto del convenio suscrito con el municipio de Suesca y dado que conforme a la cláusula octava del mismo, el aporte de la CAR se efectúa en tres giros, siendo el requisito para el primero, el recibo, por parte de la corporación, de los términos de referencia para la contratación de los estudios; para el segundo, el recibo de la copia del acta de adjudicación del contrato de obra; y, para el tercero, el recibo de la garantía única del contratista contratado para el desarrollo de los trabajos, el registro contable de los desembolsos debe efectuarse debitando la subcuenta 142003-Anticipos sobre Convenios y Acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Lo anterior, teniendo en cuenta que los requisitos establecidos para los desembolsos se cumplen con anterioridad a la ejecución real del convenio, es decir, a la utilización de los recursos por parte del municipio.

Ahora bien, dado que el alcance del convenio consiste en la realización de obras de remoción de sedimentos, adecuación de taludes, disposición de material y limpieza de espejo de agua y de orillas, el registro contable de la ejecución debe efectuarse debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE y acreditando la subcuenta 142003-Anticipos sobre Convenios y Acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Finalmente, considerando que el plazo del convenio es de un año y que el de la liquidación es dentro de los cuatro meses siguientes a su finalización, el registro señalado debe efectuarse durante la ejecución del convenio y no en el momento de la liquidación del convenio, como lo viene haciendo la CAR. Lo anterior, en cumplimiento de los principios de Devengo o Causación y de Prudencia, garantizando que el reconocimiento se efectúe cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período y que no se subestimen los gastos del período contable. Para el efecto, debe

tenerse en cuenta la correspondencia que se genere con ocasión de la ejecución del convenio, conforme a lo establecido en la cláusula décima sexta del mismo.

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