



Doctrina Contable Pública Compilada

2008

Cuentas claras, Estado transparente



Libertad y Orden
República de Colombia



PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

Álvaro Uribe Vélez

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Óscar Iván Zuluaga

CONTADORA GENERAL DE LA NACIÓN

Rosa Margarita Roldán Bolívar

SUBCONTADOR GENERAL Y DE INVESTIGACIÓN

Mauricio Gómez Villegas

**SUBCONTADORA DE CONSOLIDACIÓN
DE LA INFORMACIÓN**

Yolanda Guerrero Fernández

**SUBCONTADOR DE CENTRALIZACIÓN
DE LA INFORMACIÓN**

Juan Guillermo Hoyos Pérez

SECRETARIO GENERAL

Jaime Aguilar Rodríguez

**GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN
Y NORMAS**

Rocío Pérez Sotelo-Coordinadora

Freddy Armando Castaño Pineda

Juan Fernando Mejía

Carlos Alberto Prieto Suárez

Germán Eduardo Espinosa Florez

**GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA
Y CAPACITACIÓN**

Eduardo Vidal Díaz - Coordinador

Omar Eduardo Mancipe Saavedra

Cleveland Evans Bernard

Zulay Viviana Muñoz Galván

Elizabeth Muñoz Hernández

John Edward Torres Pinilla

Martha Rubiela Granados Molina

Ambar Yelín Figueroa Leguizamón

Nhora Ortiz Sánchez

Dairo Jair Montiel Angulo

Beatriz Helena Ávila Hernández

APOYO

María Faustina Sánchez

ISBN: 978-958-98974-4-7

DISEÑO E IMPRESIÓN

Imprenta Nacional de Colombia

2010

Presentación

La Contabilidad Pública juega un papel determinante a la hora de hacer seguimiento a la gestión económica de los recursos públicos, así como al cumplimiento de la legalidad de las operaciones a cargo de las entidades del sector público, de ella se desprenden importantes decisiones relacionadas con política pública; gracias a esta es posible vigilar la transparencia, eficiencia y eficacia con que se usa el patrimonio público, se ejerce control interno, político, disciplinario, fiscal y ciudadano sobre el manejo de los bienes y recursos de la Nación, por tanto, es el instrumento bandera en la lucha contra la corrupción administrativa.

Es decir, con la información contable pública se construye cultura contable. Sin embargo, para que esto sea posible, es necesario que haya un esfuerzo conjunto; razón por la cual la Contaduría General de la Nación busca constantemente uniformidad, consistencia y coherencia en el proceso de normalización y regulación y, en tal sentido, surge la necesidad de emitir conceptos y responder las consultas de quienes tienen la responsabilidad de aplicar el Régimen de Contabilidad Pública y requieren mayor interpretación sobre la forma como deben aplicarse correctamente las normas.

Por lo anterior, la Contaduría General de la Nación entrega a las entidades contables públicas y a la comunidad en general la Doctrina Contable Pública compilada, correspondiente al año 2008. Este documento reúne los conceptos emitidos durante el periodo comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de tal vigencia, organizados en tres partes: el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, la interpretación de Normas y Procedimientos Contables expedidos por la Contaduría General de la Nación, y un acápite dedicado a conceptos con temas distintos a los contemplados anteriormente, denominado Conceptos varios. Para mayor detalle, se incluye en el índice los temas y subtemas de cada uno de los conceptos que integran el texto.

Finalmente, esta compilación apunta a la continua construcción de la cultura contable pública; por ello, se persigue la aplicación uniforme y armónica de las normas y prácticas contables que, sin duda, afectarán de forma significativa las decisiones que sobre la gestión y control de los recursos públicos ejercen las distintas autoridades del poder público, organismos de control, representantes legales de las entidades públicas, funcionarios públicos y comunidad en general.

ROSA MARGARITA ROLDÁN BOLÍVAR
Contadora General de la Nación

Contenido

Páginas

Doctrina Contable Pública Compilada 2008

CAPÍTULO I**Ámbito de Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública**

CONCEPTO 110680 DE MARZO 26 DE 2008	23
TEMA: Régimen de Contabilidad Pública	
SUBTEMA: Ámbito de aplicación	
CONCEPTO 110326 DE ABRIL 10 DE 2008	25
TEMA: Ámbito de aplicación	
SUBTEMA: Tribunal de Ética	
CONCEPTO 118338 DE SEPTIEMBRE 24 DE 2008	27
TEMA: Régimen de Contabilidad Pública	
SUBTEMA: Ámbito de Aplicación	
CONCEPTO 119325 DE OCTUBRE 1° DE 2008	30
TEMA: Régimen de Contabilidad Pública	
SUBTEMA: Ámbito de aplicación	

CAPÍTULO II**Normas y Procedimientos**

CONCEPTO 107608 DE ENERO 4 DE 2008	35
TEMA: Propiedades, Planta y Equipo	
SUBTEMA: Adiciones y mejoras	
CONCEPTO 107551 DE ENERO 10 DE 2008	36
TEMA: Inventarios	
SUBTEMA: Semovientes	
CONCEPTO 107771 DE ENERO 17 DE 2008	38
TEMA: Ingresos	
SUBTEMA: Reconocimiento de contraprestaciones por concepto de concesiones para la prestación de servicios de telecomunicaciones.	
CONCEPTO 107780 DE ENERO 30 DE 2008	42
TEMA: Pasivos	
SUBTEMA: Cheques no cobrados o por reclamar	
CONCEPTO 107919 DE ENERO 30 DE 2008	45
TEMA: Cuentas por pagar	
SUBTEMA: Registro contable en cuentas patrimoniales y de presupuesto y tesorería.	
CONCEPTO 107950 DE ENERO 30 DE 2008	46
TEMA: Pasivos	
SUBTEMA: Servicios de Salud - Atención de Urgencias	
CONCEPTO 107862 DE FEBRERO 5 DE 2008.....	48
TEMA: Soportes de Contabilidad	
SUBTEMA: Extractos bancarios	
CONCEPTO 107856 DE FEBRERO 11 DE 2008	51
TEMA: Intangibles	
SUBTEMA: Registro contable derechos de posesión	
CONCEPTO 108142 DE FEBRERO 11 DE 2008	53
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMA: Construcciones en curso	

	Páginas
CONCEPTO 107762 DE FEBRERO 13 DE 2008.....	55
TEMA: Convenio de Cooperación internacional	
SUBTEMAS: 1.1 Revelación de recursos en las cuentas de presupuesto y Tesorería.	
1.2 Registro de bienes adquiridos y póliza de seguro de amparo	
CONCEPTO 108045 DE FEBRERO 13 DE 2008.....	57
TEMA: Pasivo pensional y prestaciones económicas – Fondo de reserva	
SUBTEMA: Subcuentas eliminadas	
CONCEPTO 108114 DE FEBRERO 13 DE 2008.....	60
TEMA: Ingresos Públicos	
SUBTEMA: Clasificación de los ingresos públicos	
CONCEPTO 108181 DE FEBRERO 14 DE 2008.....	62
TEMA: Ingresos	
SUBTEMA: Cuota de auditaje y transferencias	
CONCEPTO 107918 DE FEBRERO 15 DE 2008.....	64
TEMA: Pasivo Pensional	
SUBTEMA: Traslado de recursos	
CONCEPTO 108453 DE FEBRERO 15 DE 2008.....	65
TEMA: Bienes de Beneficio y Uso Público	
SUBTEMA: Tratamiento contable de predios adquiridos para su construcción	
CONCEPTO 108821 DE FEBRERO 22 DE 2008.....	67
TEMA: Propiedades, Planta y Equipos	
SUBTEMA: Avalúos técnicos	
CONCEPTO 109005 DE FEBRERO 22 DE 2008.....	70
TEMA: Reservas	
SUBTEMA: Reclasificación de saldos	
CONCEPTO 109007 DE FEBRERO 22 DE 2008.....	71
TEMA: Excedentes acumulados	
SUBTEMA: Reclasificación de saldos	
CONCEPTO 108705 DE FEBRERO 26 DE 2008.....	73
TEMA: Inversiones	
SUBTEMAS: 1.1 Reconocimiento de las Inversiones en Moneda Extranjera	
1.2 Actualización de las Inversiones de Administración de Liquidez	
CONCEPTO 108831 DE FEBRERO 26 DE 2008.....	78
TEMA: Cuantía indeterminada de contrato	
SUBTEMA: Reconocimiento	
CONCEPTO 105582 DE FEBRERO 28 DE 2008.....	79
TEMA: Deuda de Carbocol	
SUBTEMA: Registro contable	
CONCEPTO 108413 DE FEBRERO 28 DE 2008.....	85
TEMA: Pasivo Pensional	
SUBTEMA: Concurrencia	
CONCEPTO 108514 DE MARZO 3 DE 2008.....	87
TEMA: Pasivo Pensional	
SUBTEMA: Fondos de reservas	
CONCEPTO 108783 DE MARZO 5 DE 2008.....	88
TEMA: Retención en la fuente	
SUBTEMA: Reconocimiento	
CONCEPTO 108829 DE MARZO 5 DE 2008.....	91
(Se deja sin vigencia por expedición del concepto 200912-138808 del 2-02-10)	
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMA: Activos totalmente depreciados	

	Páginas
CONCEPTO 108146 DE MARZO 7 DE 2008	93
TEMA: Rentas por cobrar	
SUBTEMA: Registro contable del impuesto sobre el servicio de alumbrado público incluido en contrato de fiducia mercantil	
CONCEPTO 109611 DE MARZO 7 DE 2008	96
TEMA: Hechos posteriores al cierre	
SUBTEMA: Corrección de errores	
CONCEPTO 109899 DE MARZO 7 DE 2008	99
TEMA: Pasivo Pensional	
SUBTEMA: Asunción del pasivo pensional del Contrato de administración delegada Concesión Salinas	
CONCEPTO 108805 DE MARZO 11 DE 2008	101
TEMA: Procesos Judiciales	
SUBTEMA: Reconocimiento	
CONCEPTO 109620 DE MARZO 11 DE 2008	103
TEMA: Contribuciones	
SUBTEMA: Reconocimiento	
CONCEPTO 110315 DE MARZO 11 DE 2008.....	105
TEMA: Pasivo Pensional Entidades contables públicas empleadoras	
SUBTEMA: Plazo de amortización entidades territoriales	
CONCEPTO 109040 DE MARZO 13 DE 2008	106
Modificado parcialmente por el concepto 200912-138808 del 5-02-10	
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMA: Depreciación, adiciones y mejoras	
CONCEPTO 110388 DE MARZO 13 DE 2008	108
TEMA: Provisión para Propiedades, Planta y Equipo	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 110250 DE MARZO 26 DE 2008	110
TEMA: Inversiones	
SUBTEMA: Clasificación en corriente y no corriente	
CONCEPTO 110129 DE ABRIL 8 DE 2008	112
TEMA: Bienes adquiridos en la ejecución de contratos	
SUBTEMA: Tratamiento Contable	
CONCEPTO 110391 DE ABRIL 8 DE 2008	114
TEMA: Inversiones	
SUBTEMA: Inversiones con fines de política	
CONCEPTO 110437 DE ABRIL 8 DE 2008	117
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMA: Registro contable	
CONCEPTO 110781 DE ABRIL 8 DE 2008	118
TEMA: Compensaciones	
SUBTEMA: Registro contable	
CONCEPTO 111613 DE ABRIL 8 DE 2008.....	120
TEMA: Cheques hurtados	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 111441 DE ABRIL 11 DE 2008	121
TEMA: Intereses de mora	
SUBTEMA: Reconocimiento contable	
CONCEPTO 110611 DE ABRIL 16 DE 2008.....	122
TEMA: Adquisición de bienes	
SUBTEMA: Reconocimiento contable	

	Páginas
CONCEPTO 111671 DE ABRIL 16 DE 2008.....	125
TEMA: Depreciación	
SUBTEMA: Bienes pendiente de legalizar	
CONCEPTO 111707 DE ABRIL 16 DE 2008.....	127
TEMA: Entidades en proceso de liquidación	
SUBTEMA: Inventario	
CONCEPTO 111848 DE ABRIL 17 DE 2008.....	129
TEMA: Deudores	
SUBTEMA: Provisión	
CONCEPTO 111709 DE ABRIL 22 DE 2008.....	130
TEMA: Inversiones	
SUBTEMA: Reconocimiento contable	
CONCEPTO 111708 DE ABRIL 23 DE 2008.....	131
TEMA: Responsabilidades	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 111844 DE ABRIL 23 DE 2008.....	134
TEMA: Libros de contabilidad	
SUBTEMA: Impresión, tenencia y custodia de los libros de contabilidad	
CONCEPTO 112492 DE ABRIL 29 DE 2008	136
TEMA: Reconocimiento y revelación de hechos financieros, económicos, sociales y ambientales	
SUBTEMA: Mediciones cualitativas o cuantitativas físicas	
CONCEPTO 111489 DE MAYO 7 DE 2008	138
TEMA: Pasivo Pensional	
SUBTEMA: Fondos de reservas	
CONCEPTO 113364 DE MAYO 13 DE 2008	141
TEMA: Contratos Interadministrativos	
SUBTEMA: Registro contable del otrosí	
CONCEPTO 111687 DE MAYO 14 DE 2008	144
TEMA: Inversión en Entidades Liquidadas	
SUBTEMA: Retiro del registro	
CONCEPTO 111721 DE MAYO 14 DE 2008	147
TEMA: Obras de infraestructura entregadas entre entidades contables públicas	
SUBTEMA: Registro contable	
CONCEPTO 112416 DE MAYO 14 DE 2008	150
TEMA: Pasivo Pensional Entidades Financieras en Liquidación	
SUBTEMA: Actualización del cálculo actuarial	
CONCEPTO 112379 DE MAYO 15 DE 2008	154
TEMA: Estados contables	
SUBTEMA: Presentación de convenios	
CONCEPTO 113180 DE MAYO 19 DE 2008	156
TEMA: Ingresos	
SUBTEMA: Contraprestación por el uso del espectro radioeléctrico	
CONCEPTO 112980 DE MAYO 21 DE 2008	160
(Se deja sin vigencia por expedición del concepto 20098-133711 del 28-09-09)	
TEMA: 1. Convenio de Cooperación técnica y financiera	
SUBTEMAS: 1.1 Registro contable	
1.2 Corrección de estados contables	
CONCEPTO 113134 DE MAYO 21 DE 2008	162
TEMA: Convenios Interadministrativos	
SUBTEMA: Registro de recursos	

	Páginas
CONCEPTO 110700 DE JUNIO 4 DE 2008.....	165
TEMA: Inversiones	
SUBTEMA: Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas	
CONCEPTO 112483 DE JUNIO 5 DE 2008.....	167
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMA: Traspaso de bienes de uso permanente sin contraprestación	
CONCEPTO 112484 DE JUNIO 5 DE 2008.....	169
TEMA: Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas	
SUBTEMA: Diferencia en Cambio	
CONCEPTO 112639 DE JUNIO 5 DE 2008.....	170
TEMA: Inversiones	
SUBTEMA: Inversiones Patrimoniales en Entidades No Controladas	
CONCEPTO 114309 DE JUNIO 5 DE 2008.....	172
TEMA: Concesión Servicio de Alumbrado Público	
SUBTEMA: Reconocimiento	
CONCEPTO 112415 DE JUNIO 6 DE 2008.....	178
TEMA: Cuentas de Presupuesto y Tesorería	
SUBTEMA: Registro de los Recursos de Balance	
CONCEPTO 111962 DE JUNIO 9 DE 2008.....	180
TEMA: Concesión del servicio de tránsito y transporte	
SUBTEMA: Registro contable	
CONCEPTO 113250 DE JUNIO 13 DE 2008.....	189
TEMA: Ingresos	
SUBTEMA: Margen en la contratación de servicios de salud	
CONCEPTO 113652 DE JUNIO 13 DE 2008.....	191
TEMA: Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación	
SUBTEMA: Actualización	
CONCEPTO 113805 DE JUNIO 13 DE 2008.....	193
TEMA: Cuentas de Presupuesto y Tesorería	
SUBTEMA: Reconocimiento de ingresos y gastos por fondos especiales	
CONCEPTO 113824 DE JUNIO 13 DE 2008.....	196
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 113978 DE JUNIO 13 DE 2008.....	199
TEMA: Conciliaciones Bancarias	
SUBTEMA: Dependencia encargada de realizarla	
CONCEPTO 113232 DE JUNIO 16 DE 2008.....	200
TEMA: Aportes en entidades asociadas	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 113988 DE JUNIO 16 DE 2008.....	202
TEMA: Gastos Reservados	
SUBTEMA: Reconocimiento	
CONCEPTO 113958 DE JUNIO 18 DE 2008.....	204
TEMA: Libros de Contabilidad	
SUBTEMA: Entidades en liquidación	
CONCEPTO 112182 DE JUNIO 21 DE 2008.....	206
TEMA: Convenios Comisión Nacional de Televisión-Fondo para el Desarrollo de la Televisión	
SUBTEMA: Tratamiento Contable	

	Páginas
CONCEPTO 114085 DE JUNIO 23 DE 2008.....	211
TEMA: Ajuste de ejercicios anteriores	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 114080 DE JUNIO 26 DE 2008.....	213
TEMA: Retención en la fuente	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 114180 DE JUNIO 26 DE 2008.....	215
TEMA: Préstamos condonables	
SUBTEMA: Reconocimiento contable	
CONCEPTO 114228 DE JUNIO 26 DE 2008.....	217
TEMA: Responsabilidades	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 115140 DE JUNIO 26 DE 2008.....	220
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMA: Cambio del método de depreciación	
CONCEPTO 115608 DE JUNIO 26 DE 2008.....	221
TEMA: Bienes pendientes de legalizar	
SUBTEMA: Depreciación y mejoras	
CONCEPTO 115783 DE JUNIO 26 DE 2008.....	224
TEMA: Deudores	
SUBTEMA: Provisiones	
CONCEPTO 115634 DE JULIO 2 DE 2008	227
TEMA: Inventarios	
SUBTEMA: Registro contable de terrenos entregados a la comunidad	
CONCEPTO 113967 DE JULIO 8 DE 2008	229
TEMA: Excedentes Financieros	
SUBTEMA: Expedición certificados de disponibilidad en entidades territoriales	
CONCEPTO 114142 DE JULIO 8 DE 2008	232
TEMA: Recursos entregados en administración	
SUBTEMA: Tratamiento Contable	
CONCEPTO 115835 DE JULIO 8 DE 2008	233
TEMA: Transferencias	
SUBTEMA: Provisiones	
CONCEPTO 113240 DE JULIO 14 DE 2008	235
TEMA: Pasivo Pensional Entidades contables públicas empleadoras	
SUBTEMA: Contabilización del cálculo actuarial	
CONCEPTO 116128 DE JULIO 14 DE 2008	237
TEMA: Ingresos	
SUBTEMA: Reconocimiento de contraprestaciones por concepto de concesiones para la prestación de servicios de telecomunicaciones	
CONCEPTO 114269 DE JULIO 15 DE 2008	240
TEMA: Formas de organización y ejecución del proceso contable	
SUBTEMA: Libros de contabilidad independientes	
CONCEPTO 116348 DE JULIO 15 DE 2008	243
TEMA: Inversiones patrimoniales	
SUBTEMA: Actualización de inversiones en el exterior	
CONCEPTO 112626 DE JULIO 21 DE 2008	245
TEMA: Convenio para subsidios	
SUBTEMA: Reconocimiento contable y presupuestal	

	Páginas
CONCEPTO 112942 DE JULIO 21 DE 2008	247
TEMA: Pasivo Pensional Entidades contables públicas empleadoras	
SUBTEMA: Tratamiento contable de las pensiones compartidas, aportes patronales de salud de pensionados y comisión de administración de las pensiones.	
CONCEPTO 116514 DE JULIO 22 DE 2008	250
TEMA: Plantaciones agrícolas	
SUBTEMA: Reconocimiento contable	
CONCEPTO 116470 DE JULIO 25 DE 2008	252
TEMA: Alcance concepto 20085-112758 del 14 de mayo de 2008	
SUBTEMA: Registro contable de los bienes de Salinas Marítimas de Manauere- SAMA	
CONCEPTO 116684 DE JULIO 28 DE 2008	257
TEMA: Inversiones	
SUBTEMA: Clasificación	
CONCEPTO 114391 DE JULIO 30 DE 2008	258
TEMA: Indemnizaciones	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 116129 DE JULIO 30 DE 2008	260
TEMA: Gastos	
SUBTEMA: Margen en la contratación de servicios de salud	
CONCEPTO 116710 DE JULIO 30 DE 2008	262
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 116511 DE AGOSTO 1 DE 2008.....	266
TEMA: Pagos en especie	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 116902 DE AGOSTO 1 DE 2008	270
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMA: Actualización	
CONCEPTO 107950 DE AGOSTO 6 DE 2008	272
TEMA: Pasivos	
SUBTEMA: Servicios de Salud - Atención de Urgencias	
CONCEPTO 113482 DE AGOSTO 6 DE 2008	274
TEMA: Convenios	
SUBTEMA: Reconocimiento de los recursos recibidos	
CONCEPTO 116204 DE AGOSTO 6 DE 2008	277
TEMA: Inversiones	
SUBTEMA: Certificados de Emisiones Reducidas-CER	
CONCEPTO 116127 DE AGOSTO 11 DE 2008.....	281
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMA: Bienes de uso permanente y sin contraprestación	
CONCEPTO 117021 DE AGOSTO 11 DE 2008.....	284
TEMA: Resultados de los Concejos	
SUBTEMA: Registro contable	
CONCEPTO 113521 DE AGOSTO 13 DE 2008	285
TEMA: Siniestros en recursos en administración	
SUBTEMA: Reconocimiento Contable	
CONCEPTO 116888 DE AGOSTO 13 DE 2008	287
TEMA: Presupuesto y tesorería	
SUBTEMA: Registro contable devolución de anticipo	

	Páginas
CONCEPTO 116694 DE AGOSTO 20 DE 2008	288
TEMA: Formas de organización y ejecución del proceso contable	
SUBTEMA: Contabilidad Independiente e Integrada	
CONCEPTO 116890 DE AGOSTO 20 DE 2008	293
TEMA: Donaciones	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 116725 DE AGOSTO 21 DE 2008	294
TEMA: Formas de organización y ejecución contable	
SUBTEMA: Proceso de agregación y libros contables	
CONCEPTO 116640 DE AGOSTO 22 DE 2008	297
TEMA: Ajustes contables en entidades en liquidación	
SUBTEMA: Reconocimiento contable	
CONCEPTO 117366 DE AGOSTO 29 DE 2008	300
TEMA: Venta de bienes	
SUBTEMA: Tratamiento contable del pago con títulos valores	
CONCEPTO 117846 DE AGOSTO 29 DE 2008	304
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 116361 DE SEPTIEMBRE 1 DE 2008	306
TEMA: Donación en moneda extranjera	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 115205 DE SEPTIEMBRE 2 DE 2008	310
TEMA: Pasivo Pensional - Fondos de Reservas	
SUBTEMA: Clasificación	
CONCEPTO 116037 DE SEPTIEMBRE 2 DE 2008	312
TEMA: Siniestros en recursos en administración	
SUBTEMA: Reconocimiento Contable	
CONCEPTO 118465 DE SEPTIEMBRE 3 DE 2008	315
TEMA: Presupuesto y tesorería	
SUBTEMA: Ingresos consolidados	
CONCEPTO 114339 DE SEPTIEMBRE 4 DE 2008	318
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMA: Depuración contable	
CONCEPTO 116017 DE SEPTIEMBRE 4 DE 2008	320
TEMA: Aplicación de utilidades para enjugar (sic) pérdidas de ejercicios Anteriores	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 118536 DE SEPTIEMBRE 4 DE 2008	323
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMA: Reclasificación de saldos	
CONCEPTO 116931 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2008.....	325
TEMA: Bienes históricos y culturales	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 117400 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2008.....	327
TEMA: Operaciones interdependencias	
SUBTEMAS: 1.1 Tratamiento contable de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL	
1.2. Registro contable de la venta y recaudo de licores,	
bebidas y alcoholes en la fábrica de licores y la Gobernación	
CONCEPTO 117642 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2008.....	332
TEMA: Bienes históricos y culturales	
SUBTEMA: Reconocimiento y Revelación	

	Páginas
CONCEPTO 117755 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2008.....	335
TEMA: Recursos administrados	
SUBTEMA: Reconocimiento	
CONCEPTO 117833 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2008.....	338
TEMA: Propiedades, Planta y Equipo	
SUBTEMA: Construcciones en terrenos de terceros	
CONCEPTO 118237 DE SEPTIEMBRE 15 DE 2008	341
TEMA: Depuración contable	
SUBTEMA: Anticipos y cuentas por pagar	
CONCEPTO 117398 DE SEPTIEMBRE 16 DE 2008	346
TEMA: Entidades en liquidación	
SUBTEMA: Valorizaciones y amortizaciones	
CONCEPTO 118612 DE SEPTIEMBRE 18 DE 2008	348
TEMA: Ortofotos, aerofotografía y datos LIDAR	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 118994 DE SEPTIEMBRE 18 DE 2008	350
TEMA: Depuración contable	
SUBTEMA: Consignaciones sin identificar	
CONCEPTO 116601 DE OCTUBRE 2 DE 2008	353
TEMA: Sistemas Integrados de Transporte Masivo	
SUBTEMA: Procedimiento contable	
CONCEPTO 119549 DE OCTUBRE 8 DE 2008	356
TEMA: Bienes entregados en concesión	
SUBTEMAS: 1. Ingresos recibidos como contraprestación	
2. Depreciación de bienes entregados en desarrollo del contrato	
3. Registros contables por parte de la entidad que recibe los Bienes	
CONCEPTO 117065 DE OCTUBRE 9 DE 2008	360
TEMA: Catálogo General de Cuentas	
SUBTEMA: Revisión y aplicación de las dinámicas de los grupos 45 y 57	
CONCEPTO 118600 DE OCTUBRE 9 DE 2008	363
TEMA: Cuentas de Presupuesto y Tesorería	
SUBTEMA: Registros en forma consolidada	
CONCEPTO 118704 DE OCTUBRE 9 DE 2008	367
TEMA: Recursos recibidos para remodelación y modernización de infraestructura física	
SUBTEMA: Registro contable	
CONCEPTO 118721 DE OCTUBRE 9 DE 2008	368
TEMA: Proceso de auditoría	
SUBTEMA: Inconsistencias contables advertidas	
CONCEPTO 119068 DE OCTUBRE 9 DE 2008	378
TEMA: Recursos Recibidos del Departamento para la Ejecución de Proyectos	
SUBTEMA: Registro Contable	
CONCEPTO 119159 DE OCTUBRE 9 DE 2008	380
TEMA: Fondos especiales presupuestales	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 119292 DE OCTUBRE 9 DE 2008	381
TEMA: Bienes pendientes de legalizar	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 119425 DE OCTUBRE 9 DE 2008	384
TEMA: Inversiones	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	

	Páginas
CONCEPTO 119490 DE OCTUBRE 9 DE 2008.....	386
TEMA: Aportes en especie en convenio interadministrativo	
SUBTEMA: Registro contable	
CONCEPTO 118624 DE OCTUBRE 10 DE 2008.....	388
TEMA: Reinversión en título TES	
SUBTEMA: Contabilización	
CONCEPTO 119080 DE OCTUBRE 10 DE 2008.....	389
TEMA: Excedentes financieros	
SUBTEMA: Registro contable	
CONCEPTO 119497 DE OCTUBRE 10 DE 2008.....	391
TEMA: Bienes de Beneficio y Uso Público	
SUBTEMA: Amortización	
CONCEPTO 119065 DE OCTUBRE 14 DE 2008.....	392
TEMA: Deudores	
SUBTEMAS: 1.1 Reconocimiento de Provisiones	
1.2 Demandas interpuestas para la recuperación del derecho	
CONCEPTO 119587 DE OCTUBRE 14 DE 2008.....	394
TEMA: Pasivos Estimados	
SUBTEMA: Provisión servicios públicos domiciliarios	
CONCEPTO 120415 DE OCTUBRE 14 DE 2008.....	396
TEMA: Consignaciones sin identificar	
SUBTEMA: Procedimiento contable	
CONCEPTO 119996 DE OCTUBRE 16 DE 2008.....	399
TEMA: Crédito mercantil	
SUBTEMA: Registro y amortización	
CONCEPTO 119200 DE OCTUBRE 21 DE 2008.....	402
(Deja sin vigencia por expedición del Concepto 200911-137029 del 01-01-10)	
TEMA: Convenio interinstitucional	
SUBTEMA: Reconocimiento contable	
CONCEPTO 119251 DE OCTUBRE 21 DE 2008.....	405
TEMA: Bienes pendientes de legalizar	
SUBTEMA: Actualización	
CONCEPTO 119862 DE OCTUBRE 21 DE 2008.....	407
TEMA: Causación de Ingresos	
SUBTEMA: Intereses sobre acuerdos de pago, intereses de mora y sanciones	
CONCEPTO 119530 DE OCTUBRE 24 DE 2008.....	408
TEMA: Bienes de arte y cultura	
SUBTEMA: Reconocimiento contable de telón de boca	
CONCEPTO 119132 DE OCTUBRE 28 DE 2008.....	410
TEMA: Cuentas de presupuesto y tesorería	
SUBTEMA: Área responsable de la preparación de la información	
CONCEPTO 120030 DE OCTUBRE 31 DE 2008.....	413
Modificado parcialmente por el concepto 200912-138808 del 5-02-10	
TEMA: Propiedades, planta y equipo	
SUBTEMAS: 1. Bienes recibidos por comisos y extinción de dominio	
2. Notas a los estados contables	
3. Bienes totalmente depreciados en uso	
CONCEPTO 120301 DE OCTUBRE 31 DE 2008.....	416
TEMA: Predios adquiridos en zonas de alto riesgo no mitigable	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	

	Páginas
CONCEPTO 119619 DE NOVIEMBRE 4 DE 2008.....	419
TEMA: Bienes de uso permanente sin contraprestación	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 119934 DE NOVIEMBRE 4 DE 2008.....	422
TEMA: Leasing financiero	
SUBTEMA: Registro de adquisición de Intangibles	
CONCEPTO 120113 DE NOVIEMBRE 6 DE 2008.....	424
TEMA: Inversiones patrimoniales	
SUBTEMA: Reconocimiento contable de acciones pagadas en especies	
CONCEPTO 120122 DE NOVIEMBRE 12 DE 2008.....	427
TEMA: Predios sobrantes	
SUBTEMA: Actualización	
CONCEPTO 120585 DE NOVIEMBRE 12 DE 2008.....	431
TEMA: Servicio de acceso a internet	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 117875 DE NOVIEMBRE 14 DE 2008.....	432
TEMA: Reservas técnicas	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 119300 DE NOVIEMBRE 14 DE 2008.....	435
TEMA: Reservas técnicas	
SUBTEMA: Reconocimiento y revelación	
CONCEPTO 121033 DE NOVIEMBRE 14 DE 2008.....	437
TEMA: 1. Cofinanciación Sistema Transmilenio	
SUBTEMAS: 1.1 Procedimiento Contable	
1.2 Titularización de Flujos Futuros	
CONCEPTO 119835 DE NOVIEMBRE 18 DE 2008.....	443
TEMA: Bienes recibidos en administración	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 117837 DE NOVIEMBRE 20 DE 2008.....	446
TEMA: Donaciones en dinero y en especie	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 120525 DE NOVIEMBRE 20 DE 2008.....	448
TEMA: Gastos de inversión	
SUBTEMA: Registro contable	
CONCEPTO 121071 DE NOVIEMBRE 20 DE 2008.....	449
TEMA: Notas a los Estados Contables	
SUBTEMA: Obligatoriedad de suscripción	
CONCEPTO 120118 DE NOVIEMBRE 25 DE 2008.....	451
TEMA: Alcance Concepto 96649 de julio 9 de 2007	
SUBTEMA: Tratamiento contable de indemnizaciones y bonificaciones en planes de retiro voluntario	
CONCEPTO 118094 DE NOVIEMBRE 26 DE 2008.....	455
TEMA: Pasivo Pensional	
SUBTEMA: Cuotas partes de pensiones	
CONCEPTO 120403 DE NOVIEMBRE 26 DE 2008.....	457
TEMA: Desembolsos de los recursos del Fondo Nacional de Regalías para financiar proyectos de entidades territoriales	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 120468 DE NOVIEMBRE 26 DE 2008.....	459
TEMA: Sistemas de Costos	
SUBTEMA: Obligatoriedad de implementar un sistema de costos	

	Páginas
CONCEPTO 121401 DE NOVIEMBRE 28 DE 2008.....	461
TEMA: Proyectos financiados con recursos reembolsables	
SUBTEMA: Tratamiento Contable	
CONCEPTO 121402 DE DICIEMBRE 3 DE 2008	463
TEMA: Gastos de capacitación	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 121525 DE DICIEMBRE 3 DE 2008	465
TEMA: Proyectos de inversión	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 121552 DE DICIEMBRE 3 DE 2008	467
TEMA: Inversiones patrimoniales en entidades no controladas	
SUBTEMA: Actualización	
CONCEPTO 120257 DE DICIEMBRE 4 DE 2008	468
TEMA: Sistemas de seguridad	
SUBTEMAS: 1. Registro del pago por obra civil	
2. Bienes de medio salario mínimo mensual legal vigente	
CONCEPTO 121345 DE DICIEMBRE 4 DE 2008	471
TEMA: Convenios	
SUBTEMA: Avances y anticipos	
CONCEPTO 121368 DE DICIEMBRE 4 DE 2008	472
TEMA: Cajas menores	
SUBTEMA: Inhabilidades para su administración	
CONCEPTO 119163 DE DICIEMBRE 5 DE 2008	475
TEMA: Prestaciones sociales	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 121049 DE DICIEMBRE 5 DE 2008	477
TEMA: 1. Depuración contable	
SUBTEMAS: 1.1 Reconocimiento y registro	
1.2 Estado de la entidad	
CONCEPTO 121317 DE DICIEMBRE 5 DE 2008	482
TEMA: Equipos de computación	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 121346 DE DICIEMBRE 5 DE 2008	484
TEMA: Deudores	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 121568 DE DICIEMBRE 5 DE 2008	486
TEMA: Bienes de Beneficio y Uso Público	
SUBTEMA: Reconocimiento y Amortización	
CONCEPTO 120281 DE DICIEMBRE 9 DE 2008	488
TEMA: Responsables de la presentación de información	
SUBTEMA: Delegación de la certificación de los estados contables	
CONCEPTO 121627 DE DICIEMBRE 9 DE 2008	491
TEMA: Cuentas de presupuesto y tesorería y cuentas de orden	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 121658 DE DICIEMBRE 11 DE 2008	493
TEMA: Inventarios	
SUBTEMA: Valorización	
CONCEPTO 120477 DE DICIEMBRE 12 DE 2008	495
TEMA: Venta de terrenos	
SUBTEMA: Tratamiento contable	

	Páginas
CONCEPTO 121273 DE DICIEMBRE 12 DE 2008	498
TEMA: Ingresos recibidos por anticipado por matrículas	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 121637 DE DICIEMBRE 12 DE 2008	500
TEMA: Gastos	
SUBTEMA: Titularización de Flujos Futuros	
CONCEPTO 120476 DE DICIEMBRE 16 DE 2008	502
TEMA: Pasivo Pensionale	
SUBTEMA: Cálculo actuarial	
CONCEPTO 121569 DE DICIEMBRE 18 DE 2008	504
TEMA: Bienes de beneficio y uso público	
SUBTEMA: Traslado	
CONCEPTO 121926 DE DICIEMBRE 18 DE 2008	506
TEMA: Gastos de organización y puesta en marcha	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 121700 DE DICIEMBRE 19 DE 2008	508
TEMA: Recursos entregados en Administración	
SUBTEMA: Reconocimiento	
CONCEPTO 121701 DE DICIEMBRE 19 DE 2008	511
TEMA: Cuotas Partes	
SUBTEMA: Recursos consignados	
CONCEPTO 121919 DE DICIEMBRE 19 DE 2008	512
TEMA: Recursos de salud	
SUBTEMA: Giro directo de recursos a las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado	
CONCEPTO 122922 DE DICIEMBRE 22 DE 2008	515
TEMA: Reconocimiento contable	
SUBTEMA: Derechos y obligaciones sin incorporar	
CONCEPTO 121846 DE DICIEMBRE 23 DE 2008	518
TEMA: Cesantías	
SUBTEMA: Tratamiento contable y operaciones recíprocas	
CONCEPTO 122921 DE DICIEMBRE 23 DE 2008	520
TEMA: Registro de las operaciones con las misiones diplomáticas y consulares	
SUBTEMA: Alcance a la pregunta 2 del concepto 200810-119612	
CONCEPTO 123415 DE DICIEMBRE 23 DE 2008	522
TEMA: Vigencias futuras	
SUBTEMA: Reconocimiento de transferencias	
CONCEPTO 119847 DE DICIEMBRE 24 DE 2008	524
TEMA: Proyectos desarrollados a través de fiducia	
SUBTEMA: Tratamiento contable	
CONCEPTO 123341 DE DICIEMBRE 24 DE 2008	533
TEMA: Recursos recibidos por convenios	
SUBTEMA: Reconocimiento contable	
CONCEPTO 122532 DE DICIEMBRE 26 DE 2008	535
TEMA: Catálogo General de Cuentas	
SUBTEMA: Creación de subcuentas y auxiliares	
CONCEPTO 123768 DE DICIEMBRE 26 DE 2008	536
TEMA: Depósitos en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera	
SUBTEMA: Reconocimiento contable	

CAPÍTULO II Conceptos varios

CONCEPTO 107812 DE FEBRERO 11 DE 2008	541
TEMAS:	1. Inventarios
	2. Propiedades, Planta y Equipo
	3. Libros de Contabilidad Soportes de Contabilidad
SUBTEMAS:	1. Inventarios
	2. Propiedades, Planta y Equipo
	3. Libros de Contabilidad Extractos bancarios
CONCEPTO 109010 DE MARZO 26 DE 2008	553
TEMAS:	1. Recursos recibidos en administración
	2. Bienes recibidos en custodia
	3. Bienes incautados
SUBTEMA:	Tratamiento contable
CONCEPTO 111729 DE ABRIL 17 DE 2008.....	557
TEMA:	Ampliación concepto 20082-109034 de febrero 13 de 2008
SUBTEMAS:	1. Inversiones en zonas francas
	2. Contrato de cuentas en participación
CONCEPTO 112994 DE MAYO 7 DE 2008	562
TEMAS:	Cargos diferidos y Pasivo Pensional Empleadoras
SUBTEMAS:	1. Amortización cargos diferidos
	2. Actualización del cálculo actuarial
CONCEPTO 112153 DE MAYO 15 DE 2008	565
TEMAS:	1. Pasivo Pensional Entidades contables públicas empleadoras
	2. Catálogo General de Cuentas - CGC
SUBTEMAS:	1. Actualización del cálculo actuarial
	2. Creación y eliminación subcuentas
CONCEPTO 113047 DE MAYO 20 DE 2008	568
TEMA:	1. Administración de la Seguridad Social en Salud
	2. Fondos de reservas de pensiones
SUBTEMA:	Utilización cuentas y subcuentas
CONCEPTO 116035 DE JULIO 15 DE 2008	571
TEMAS:	1. Bienes Históricos y Culturales
	2. Procesos judiciales
SUBTEMAS:	1.1 Reconocimiento de bienes históricos utilizados en actividades administrativas.
	2.1 Periodicidad en la evaluación del riesgo de demandas en contra de la entidad contable pública.
CONCEPTO 115971 DE JULIO 22 DE 2008	574
TEMAS:	1. Propiedades, planta y equipo
	2. Bienes de consumo y servicios
	3. Cuentas de Orden
SUBTEMAS:	1.1 Registro contable de bienes de uso permanente sin contraprestación
	2.1 Reconocimiento contable
	3.1 Bienes incautados
CONCEPTO 117089 DE SEPTIEMBRE 2 DE 2008	578
TEMAS:	1. Reintegros de fondos girados en vigencia anterior
	2. Activos de menor cuantía
SUBTEMAS:	1.1 Reconocimiento y validación
	2.1 Pólizas de seguridad de activos

CONCEPTO 117847 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2008.....	581
TEMAS: 1. Reintegro de dineros por uso de celulares	
2. Faltantes de caja menor	
3. Sanciones impuestas a ex funcionarios	
4. Ingresos recibidos por anticipado	
SUBTEMA: Reconocimiento y registro	
CONCEPTO 116474 DE SEPTIEMBRE 24 DE 2008	586
TEMAS: 1. Devolución del IVA en las instituciones educativas	
2. Salarios y prestaciones para personal de planta no uniformado	
SUBTEMA: Reconocimiento Contable y presupuestal en SIIF	
CONCEPTO 119799 DE OCTUBRE 28 DE 2008.....	590
TEMAS: 1. Cargos diferidos	
2. Embargos judiciales	
SUBTEMA: Tratamiento Contable	
CONCEPTO 119612 DE OCTUBRE 29 DE 2008.....	594
TEMAS: 1. Propiedades, planta y equipo	
2. Formas de organización contable	
SUBTEMAS: 1.1 Actualización de bienes en el exterior	
2.1 Registro de operaciones con las misiones diplomáticas y consulares.	
CONCEPTO 119493 DE NOVIEMBRE 26 DE 2008.....	600
TEMAS: 1. Pasivo Pensional	
2. Bienes de Beneficio y Uso Público	
SUBTEMAS: 1.1 Reserva Financiera Actuarial	
2.1 Tratamiento contable	
CONCEPTO 119538 DE NOVIEMBRE 26 DE 2008.....	604
TEMAS: 1. Venta de inmuebles	
2. Causales de disolución	
SUBTEMAS: 1.1 Reconocimiento y registro	
2.1 Estado de la entidad	
CONCEPTO 123075 DE DICIEMBRE 23 DE 2008	607
TEMAS: 1. Dictamen del revisor fiscal	
2. Notas a los estados contables	
3. Control Interno	
4. Donaciones	
5. Bienes recibidos de terceros para mantenimiento	
SUBTEMAS: 1.1 Periodicidad	
2.1 Fechas de presentación	
3.1 Responsabilidades	
4.1 Obligación de facturar y beneficios tributarios	
5.1 Registro en Cuentas de Orden	
CONCEPTO 121931 DE DICIEMBRE 24 DE 2008	611
TEMAS: 1. Conciliaciones bancarias	
2. Ingresos	
SUBTEMAS: 1. Registro contable de partidas conciliatorias	
2. Reconocimiento y Revelación	
CONCEPTO 122788 DE DICIEMBRE 26 DE 2008.....	614
TEMAS: 1. Ingreso de bienes a Almacén	
2. Bienes de consumo en tránsito	
3. Bienes entregados a entidades de gobierno general	
4. Actividades de investigación	
SUBTEMAS: 1.1 Reconocimiento, registro y documentos soporte	
2.1 Reconocimiento y registro	
3.1 Reconocimiento y registro	
4.1 Creación subcuenta	



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

Doctrina Contable Pública Compilada

2008





CAPÍTULO I

Ámbito de Aplicación
del Régimen
de Contabilidad Pública

CONCEPTO 110680 DE MARZO 26 DE 2008**TEMA:** Régimen de Contabilidad Pública**SUBTEMA:** *Ámbito de aplicación*

Doctora

CECILIA YULIET GALLEGO ALZATE

Contadora

Agencia para el Desarrollo Regional de Antioquia - ADRA

Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20083-110680, en la cual consulta si la Agencia para el Desarrollo Regional de Antioquia - ADRA, compuesto con una participación accionaria pública del 80%, se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

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”*. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la naturaleza jurídica de ADRA, el artículo 2° de los Estatutos de la Agencia para el Desarrollo Regional de Antioquia – ADRA, establece que *“se constituye como una entidad sin ánimo de lucro de carácter asociativo de derecho privado y de participación mixta, con patrimonio propio y autonomía administrativa, conformada por personas naturales y jurídicas, de carácter público, privado, mixto y social-comunitario. Se regirá por las disposiciones previstas en el Código Civil, la legislación propia de las entidades sin ánimo de lucro y por estos estatutos”*.

El numeral 42.1 del artículo 42 del citado estatuto, con respecto al patrimonio de la Agencia, señala que estará constituido, entre otros, por *“Los aportes en dinero que realicen los miembros”*.

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

De otra parte, la Corte Constitucional expresó en la Sentencia C-953/99 que *“(…) La naturaleza jurídica surge siempre que la composición del capital sea en parte de propiedad de un ente estatal y en parte por aportes o acciones de los particulares, que es precisamente la razón que no permite afirmar que en tal caso la empresa respectiva sea “del Estado” o de propiedad de “particulares” sino, justamente de los dos, aunque*

en proporciones diversas, lo cual le da una característica especial, denominada "mixta", por el artículo 150, numeral 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 regula.

A su vez, el artículo 9º de la Ley 298 de 1996, establece que *"Para los efectos de la presente ley la Contabilidad pública comprende, además de la Contabilidad General de la Nación, la de las entidades u organismos descentralizados territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan y la de cualquier otra entidad que maneje o administre recursos públicos y solo en lo relacionado con estos"*. (Resaltado fuera de texto).

En este orden de ideas, y teniendo en cuenta que el 80% de la composición del patrimonio corresponde a fondos públicos, la Agencia para el Desarrollo Regional de Antioquia – ADRA, se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

En cuanto a la información que debe ser remitida a la Contaduría General de la Nación, las Resoluciones 248 y 375 de 2007 establecen los requisitos, periodicidad y formatos. Así mismo la Resolución 034 de 2008 define la estructura del informe anual de Evaluación del Control Interno Contable. Estas normas pueden ser consultadas en la página web www.contaduria.gov.co.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expresado, la Agencia para el Desarrollo Regional de Antioquia – ADRA, se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por cuanto el sector público tiene el 80% de la composición patrimonial de la Agencia.

En cuanto a la información que debe ser remitida a la Contaduría General de la Nación, las Resoluciones 248 y 375 de 2007 establecen los requisitos, periodicidad y formatos. Así mismo la Resolución 034 de 2008 define la estructura del informe anual de Evaluación del Control Interno Contable. Estas normas pueden ser consultadas en la página web www.contaduria.gov.co

Para la remisión de la información financiera, económica, social y ambiental, debe solicitar el código de identificación institucional a través de nuestra página web.

CONCEPTO 110326 DE ABRIL 10 DE 2008**TEMA:** **Ámbito de aplicación****SUBTEMA:** **Tribunal de Ética**

Doctor

MARCO AURELIO GIL LOTERO

Presidente Tribunal de Ética Odontológica Seccional Caldas

Manizales (Caldas)

ANTECEDENTES

En atención a su consulta radicada con el expediente 20083-110326, en la cual solicita excluir al Tribunal de Ética Odontológica Seccional Caldas como entidad obligada a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante Resolución 354 de 2007 y se le informe, si la citada entidad está obligada a reportar el informe anual de evaluación del Control Interno Contable de conformidad con la Resolución 34 de 2008, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Con fundamento en el Capítulo XII artículo 59 de la Ley 35 de 1989, se creó el Tribunal de Ética Médica Odontológica “Para conocer de los procesos disciplinarios Ético-Profesionales que se presenten por razón del ejercicio de la Odontología en Colombia”

Por otra parte, el artículo 69 de la Ley 35 de marzo 8 de 1989, establece que “Los tribunales ético-profesionales, en ejercicio de las atribuciones que se les confieren mediante la presente ley, cumplen una función pública, pero sus integrantes por el solo hecho de serlo no adquieren el carácter de funcionarios públicos”. (Subrayado fuera de texto).

2. En cuanto a la creación y operación de los Tribunales de Ética Odontológica, la Resolución 15982 del 27 de diciembre de 1991 del Ministerio de Salud, en el considerando define *“Que los tribunales de Ética Odontológica son organismos o entidades de carácter especial de origen legal creados por la Ley 35 de 1989, que no forman parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público ni están incorporados a la administración pública pero que cumplen con una función pública que desarrollan con la permanente participación y vigilancia del Estado a través del Ministerio de Salud (hoy Ministerio de la Protección Social), en cuanto hace relación con el presupuesto, la designación de sus miembros en el orden nacional, su aprobación, cuando sean nombrados para el nivel seccional, el señalamiento de la retribución que corresponda a sus servidores y la revisión de algunas decisiones disciplinarias”*. **(Contenido en paréntesis fuera del texto)**.

El artículo 7º de la mencionada Resolución establece que *“Los recursos necesarios para el funcionamiento del Tribunal Nacional de Ética Odontológica que sean girados por la Tesorería General de la Nación con cargo al presupuesto de gastos de cada vigencia, serán incorporados o consignados en una cuenta corriente que se denominará “Ministerio de Salud-Fondos Tribunal Nacional de Ética Odontológica” la cual será abierta en la entidad bancaria que autorice el Director General de Tesorería del Ministerio de Hacienda y Crédito Público”*.

En complemento el artículo 8° de la mencionada Resolución, define que *“Para el manejo de los recursos que constituyan los fondos de los Tribunales Seccionales, cada Tribunal abrirá bajo la responsabilidad de su secretario o tesorero, una cuenta bancaria de acuerdo con las apropiaciones fiscales vigentes, la cual se denominará “Tribunal Seccional de Ética Odontológica” seguida del nombre de la Entidad Territorial en que se halle situado”*.

3. La Ley 715 de 2001, artículos 42 y 43 que reglamenta la aplicación de recursos del Sistema General de Participaciones, al definir lo relacionado con las competencias para salud por parte de la Nación y los Departamentos establece: *“42.18. Reglamentar el uso de los recursos destinados por las entidades territoriales para financiar los tribunales seccionales de ética médica y odontológica” y “43.18. Financiar los Tribunales Seccionales de ética médica y odontológica y vigilar la correcta utilización de los recursos”*. (Subrayado fuera de texto).
4. De otra parte, el artículo 10 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).
5. Así mismo, la Resolución 354 de 2007 mediante la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, en su artículo 5° señala 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 párrafo único del artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, establece que *“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 por ciento (50%) del capital social, así como las personas jurídicas o naturales que tengan a su cargo, a cualquier modo, de manera temporal o permanente, recursos públicos, en lo relacionado con estos, tales como los fondos de fomento, las cámaras de comercio, las cajas de compensación familiar, en cuyo caso aplicarán las normas de contabilidad que correspondan a su ámbito. No obstante, cuando el Contador General de la Nación lo considere conveniente, podrá solicitar los informes que sean necesarios, para lo cual expedirá las instrucciones que permitan llevar a cabo la homologación técnica respectiva”*.

6. De conformidad con la Resolución 1125 del 4 de abril de 2008 el Ministerio de la Protección Social transfiere los recursos de funcionamiento al Tribunal Nacional de Ética Odontológica en la Cuenta 3- “Transferencias Corrientes, Subcuenta 1-Transferencias por Convenios con el Sector Privado, Objeto del gasto 1-Programas Nacionales que se desarrollan con el Sector Privado, y ordinal 24-Tribunales de Ética Médica, Odontológicas y Enfermería”.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expresado en las consideraciones, se concluye que los Tribunales Seccionales de Ética Odontológica, no forman parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público, ni están incorporados a la administración pública, ni sus integrantes adquieren carácter de funcionarios públicos, a pesar de cumplir funciones de este tipo.

Que por ser sus gastos de funcionamiento sufragados con recursos del presupuesto del departamento respectivo, este último, desarrollará funciones de vigilancia y coordinación administrativa sobre los mismos, sin perjuicio del ejercicio de control que otras instancias del sector público deban aplicar, por tratarse de recursos de origen presupuestal.

Por tanto, se notifica que de conformidad con lo manifestado, el Tribunal de Ética Odontológica Seccional Caldas no está sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y no debe reportar su información financiera, económica, social, ambiental, al igual que los informes de Control Interno a la Contaduría General de la Nación, salvo en los casos que el Contador General de la Nación lo considere conveniente con ocasión de requerir reportes sobre la aplicación de los recursos públicos.

CONCEPTO 118338 DE SEPTIEMBRE 24 DE 2008

TEMA: Régimen de Contabilidad Pública

SUBTEMA: *Ámbito de Aplicación*

Doctora
MARÍA ELENA CARRILLO SOTO
Líder Equipo Auditor
Contraloría General de la República
Ciudad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20088-118338 con la cual solicita se le informe si el Consejo Profesional Nacional de Topografía-CPNT, de acuerdo a su creación legal y naturaleza, se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y, por ende, si le aplica la Resolución 248 de 2007, dado que se ha advertido en la Auditoría Gubernamental que realiza la Contraloría General de la República que la mencionada entidad no reporta ninguna información a la Contaduría General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud es necesario apoyarnos en las normas que regulan la contabilidad pública en Colombia y en el análisis de los aspectos jurídicos y económicos de la entidad en particular.

Sea lo primero señalar lo expresado en el artículo 10 de la Ley 298 de 1996 respecto de la cobertura de la contabilidad pública en Colombia: *“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).

De otra parte, la Resolución 354 de 2007 mediante la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, en su artículo 5° define el ámbito de aplicación del mismo, así:

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. (el subrayado es nuestro).

Del análisis jurídico y económico del Consejo Profesional Nacional de Topografía-CPNT, se describe lo siguiente:

Fundamento legal de creación. El Consejo Profesional Nacional de Topografía – CPNT, fue creado por la Ley 70 de 1979 (artículo 7°), norma que define a esta entidad como cuerpo consultivo del gobierno en materias relacionadas con el ejercicio de esta profesión (artículo 8°), nombra sus integrantes, determina que sus responsabilidades se definirán por los reglamentos que expida este órgano (artículo 7°, parágrafo 2°) y establece que sus miembros desempeñarán sus funciones sin percibir por ello remuneración alguna.

Naturaleza Jurídica. De conformidad con lo señalado en la Constitución Política de Colombia Título V, Capítulo I, en relación con la estructura del Estado, el Capítulo X



de la Ley 489 de 1998 que define la estructura y organización de la administración pública y particularmente la Ley 70 de 1979, por medio de la cual se crea el CPNT, esta entidad no forma parte de ninguna de las ramas del poder público, ni como organismo, ni como entidad descentralizada, en la medida que en este acto de creación, no fue descrita su naturaleza como entidad adscrita o vinculada a alguno de los órganos principales de la administración.

Del régimen de contratación y de los servidores públicos del CPNT. De acuerdo con lo establecido por unanimidad por el CPNT en la Resolución 004 de agosto 30 de 2007, el régimen de contratación aplicable a esta entidad es el correspondiente al derecho privado, incluida la vinculación de sus trabajadores; por tanto, estos últimos no adquieren la categoría de funcionarios públicos ya que sus contratos con la entidad se desarrollan conforme lo previsto en el régimen laboral colombiano.

Por otra parte, los miembros del Consejo ejercen sus funciones en calidad de prestación voluntaria de un servicio público sin percibir remuneración alguna por ello.

De los recursos. El artículo 8º, literal e) de la Ley 70 de 1979 determina que el CPNT fijará los derechos de expedición de matrículas profesionales de los topógrafos, licencias, constancias y otros servicios necesarios para la vigilancia y control de la profesión.

Por tanto, estos ingresos constituyen los recursos principales que en cumplimiento de sus funciones obtiene la entidad para adquirir los bienes y servicios necesarios para atender las responsabilidades descritas en la citada Ley, los cuales no están incorporados en el Presupuesto General de la Nación, según lo establecido en el Decreto de Liquidación No. 4944 de 2007 para la vigencia 2008.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expresado en las consideraciones anteriores, se concluye que el Consejo Profesional Nacional de Topógrafos, no está sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y no está en la obligación de reportar su información financiera y contable, al igual que los informes de Control Interno a la Contaduría General de la Nación, salvo en los casos que el Contador General de la Nación lo considere conveniente con ocasión de requerir reportes sobre la aplicación de los recursos públicos que este administra, situación que de darse, sería informada con la instrucción respectiva.

CONCEPTO 119325 DE OCTUBRE 1° DE 2008**TEMA: Régimen de Contabilidad Pública****SUBTEMA: Ámbito de aplicación**

Doctor

BERNARDO GAVIRIA TINOCO

Líder Comisión de Auditoría ante FONADE

Dirección de Vigilancia Fiscal

Contraloría Delegada para la Gestión Pública e Instituciones Financieras

Contraloría General de la República

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200789-119325, en el cual consulta si al Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE, le es aplicable la Resolución de sostenibilidad contable, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para responder su consulta es necesario remitirnos al artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, la cual con relación al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública establece que “...*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.*”

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, es necesario tener en cuenta que en la actualidad existen organismos de inspección, vigilancia y control que tienen la potestad de regulación contable aplicable a las entidades bajo su jurisdicción, como es el caso de la Superintendencia Financiera, que por virtud de lo establecido en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero tiene la potestad de fijar las reglas que deben seguir las instituciones vigiladas en su contabilidad, función que debe entenderse conforme a los lineamientos generales que fije el Contador General de la Nación en cumplimiento de su función constitucional de determinar las normas contables que deben regir en el país.

En ese orden de ideas y como resultado del análisis anterior, los entes públicos de naturaleza financiera, vigilados por la Superintendencia Financiera, deben aplicar las normas que en materia contable expida esta Superintendencia y reportar a la Contraloría General de la Nación, realizando, cuando haya lugar, un proceso de homo-



logación, dentro de las cuales se encuentran las relacionadas con el Control Interno Contable.

Así las cosas, el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE, debe reportar el informe anual de evaluación del Control Interno Contable, para lo cual tendrá en cuenta los aspectos conceptuales y procedimentales y técnicos establecidos en la Resolución 357 de 2008.

CONCLUSIÓN

El Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE, en su calidad de ente público de naturaleza financiera y vigilado por la Superintendencia Financiera, debe aplicar las normas que en materia contable expida esta Superintendencia y reportar a la Contaduría General de la Nación, realizando, cuando haya lugar, un proceso de homologación, dentro de las cuales se encuentran las relacionadas con el Control Interno Contable.

Por lo anterior, el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo-FONADE, debe dar aplicación a los aspectos conceptuales y procedimentales de la Resolución 357 de 2008, y en consecuencia reportar el informe anual de evaluación del Control Interno Contable.





CAPÍTULO II

Normas
y procedimientos

CONCEPTO 107608 DE ENERO 4 DE 2008**TEMA: Propiedades, Planta y Equipo****SUBTEMA: Adiciones y mejoras**

Doctora

SONIA STELLA ROMERO TORRES

Directora Nacional Administrativa y Financiera

Fiscalía General de la Nación

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200712-107608, en la cual consulta la viabilidad de reclasificar los paneles registrados en la cuenta de muebles y enseres como mayor valor de las edificaciones, toda vez que se encuentran empotrados a las paredes o al piso. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 132 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 estas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 168 del PGCP establece 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. (...)”* (Subrayado fuera de texto).

De conformidad con el numeral 1 del Capítulo II. Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, *“Las adiciones y mejoras a las propiedades, planta y equipo son erogaciones en que incurre la entidad contable pública para aumentar su vida útil, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos.*

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios o la subcuenta 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”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Las propiedades, planta y equipo se reconocen por el costo histórico, del cual hacen parte las adiciones y mejoras.

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

En el caso que nos ocupa, los muebles empotrados corresponden a una mejora de las edificaciones, toda vez que amplían la capacidad productiva y eficiencia operativa del bien, constituyéndose en mayor valor del mismo. En consecuencia, los valores correspondientes a los paneles, registrados como muebles y enseres, deben reclasificarse a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES. Estos valores deben tenerse en cuenta para el cálculo y registro de la depreciación, de acuerdo con el procedimiento contenido en el Capítulo II. Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta Y Equipo, del Manual de Procedimientos, el cual se puede consultar en la página www.contaduria.gov.co.

CONCEPTO 107551 DE ENERO 10 DE 2008

TEMA: Inventarios

SUBTEMA: Semovientes

Doctor
DIEGO FERNANDO PULGARÍN TORO
Contador
EPAMSCAS CÓMBITA
Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario-INPEC
Cómbita (Boyacá)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200712-107551, en la cual consulta si se deben efectuar avalúos y amortizaciones a los semovientes del proyecto productivo de granja integral, que se adelanta al interior del Establecimiento Penitenciario de Alta y Mediana Seguridad y Carcelario con Alta Seguridad de Cómbita. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el párrafo 158 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP "*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 párrafo 163 del PGCP establece que "*Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este*

caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 137 del PGCP establece que el valor de realización “Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales”.

Según el párrafo 164 del PGCP, “Los inventarios se revelan de acuerdo con su estado de elaboración, en productos terminados, en proceso, materias primas y materiales y, de acuerdo con su disponibilidad, en inventarios en tránsito y en poder de terceros. Las provisiones constituidas se revelan por separado como un menor valor de los inventarios. Así mismo, el método de valoración utilizado se debe revelar en las notas a los estados, informes y reportes contables. (Subrayado fuera de texto).

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).

Conforme al Catálogo General de Cuentas, la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS “Representa 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.

La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las respectivas cuentas que integran el grupo 71-Producción de Bienes”.

La cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO “Representa el valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de producción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta, para suministro gratuito o a precios económicamente no significativos”.

La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las respectivas cuentas que integran el grupo 71-Producción de Bienes”.

La dinámica señala que la citada cuenta se debita con “1-El traslado transitorio de los costos acumulados de bienes en etapa de producción, para efectos de reporte” y se acredita con “1-La devolución de los costos de bienes en etapa de producción, para continuar su acumulación”.

La cuenta 7104-SEMOVIENTES “Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la producción de semovientes”.

De otra parte, la cuenta 1580-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVENTARIOS (CR), “Representa el menor valor de los inventarios, resultante de comparar el valor en libros con el valor de realización, cuando el valor en libros es mayor.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5306-Provisión para Protección de Inventarios”.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta la información suministrada por la doctora Ana Cristina Díaz, contadora del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario-INPEC, en el sentido de que los semovientes obtenidos en el proyecto productivo de granja integral se destinan a la comercialización, el registro contable debe efectuarse en la subcuenta 150542-Semovientes, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, una vez se concluya su proceso productivo y se encuentren disponibles para la venta.

Entre tanto, la acumulación de los costos se debe efectuar en la cuenta 7104-SEMOVIENTES, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y en las fechas de reporte de información, hacer una reclasificación temporal para revelarlos en la subcuenta 152033-Semovientes, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

Con respecto al avalúo, la norma técnica señala que los inventarios que se comercializan a precios económicamente significativos, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado, deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. El valor de realización puede obtenerse a través de un avalúo o cualquier otro método de reconocido valor técnico que aproxime el importe en efectivo o el equivalente en el cual se espera sea convertido el activo. En notas a los estados contables debe revelarse el método utilizado para establecer el valor de realización.

Cuando el valor en libros sea inferior al valor de realización, se deben reconocer provisiones por la diferencia y revelarse por separado como un menor valor de los inventarios; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable.

Finalmente, por la naturaleza y destinación de los inventarios, la norma técnica no considera el cálculo y registro de amortizaciones.

CONCEPTO 107771 DE ENERO 17 DE 2008

TEMA: Ingresos

SUBTEMA: *Reconocimiento de contraprestaciones por concepto de concesiones para la prestación de servicios de telecomunicaciones.*

Doctora
YENCY ESPERANZA CASTILLO G.
Coordinadora Grupo de Contabilidad
MINISTERIO DE COMUNICACIONES
Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200712-107771, en la cual consulta cuál es el momento en el que deben reconocerse las contraprestaciones por concepto de concesión para la prestación de servicios de telecomunicaciones, regu-



ladas en el Decreto 1972 de 2003, toda vez que los criterios para la determinación de las citadas contraprestaciones se establecen en función de un porcentaje sobre los ingresos del concesionario, fijados con arreglo a la clase o naturaleza del servicio de telecomunicaciones concedido. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 1º del Decreto 1972 de 2003, señala: *“Este decreto tiene por objeto establecer el régimen unificado de las contraprestaciones por concepto de concesiones, autorizaciones, permisos y registros que se otorguen en materia de telecomunicaciones, de conformidad con las competencias y facultades constitucionales de las entidades concedentes, así como los trámites para su liquidación, cobro, recaudo y pago. (...)”*

El literal a) del numeral 2.1 del artículo 2º del citado Decreto define la Contraprestación en los siguientes términos: *“Son todos los recursos, derechos, cánones, tasas, tarifas y compensaciones o participaciones que una persona natural o jurídica, pública o privada, debe pagar o cumplir a favor del Fondo de Comunicaciones adscrito al Ministerio de Comunicaciones por concepto de las concesiones, autorizaciones, permisos y registros en materia de telecomunicaciones;”* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el literal d), del mismo numeral, define la Concesión como *“Título habilitante -Acto mediante el cual el Ministerio de Comunicaciones otorga en forma temporal a una persona natural o jurídica, pública o privada la facultad de prestar servicios de telecomunicaciones o desarrollar actividades de telecomunicaciones;”* (Subrayado fuera de texto).

En relación con los ingresos netos, el numeral 2.2.1 del mismo artículo establece que *“Para los propósitos de este decreto, se entiende por Ingresos Netos todos los ingresos causados por el concesionario por concepto de la prestación a sus usuarios de los servicios de telecomunicaciones que le fueron concedidos, más los que se causen a su favor de parte de otros operadores con ocasión de dichos servicios, menos las devoluciones, rebajas y descuentos aplicables a tales servicios y los costos causados por concepto de los servicios de telecomunicaciones que le presten otros operadores para la prestación de los servicios que le fueron concedidos”.*

El literal a) del artículo 12 del Decreto 1972 de 2003 señala como obligación especial de los concesionarios que estén obligados a pagar las contraprestaciones al Estado con motivo de concesiones, autorizaciones, permisos o registros de telecomunicaciones que reciban, la de *“Presentar oportunamente las liquidaciones de las contraprestaciones a su cargo en los términos y condiciones establecidos en este decreto, así como pagar las sumas que resulten deber al Fondo de Comunicaciones adscrito al Ministerio de Comunicaciones;”* (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a los criterios para la determinación de las contraprestaciones por la concesión, el artículo 16 del citado Decreto establece que *“Las contraprestaciones por concepto de la concesión para la prestación de servicios de telecomunicaciones se establecen en función de un porcentaje sobre los ingresos fijados con arreglo a la clase o naturaleza del servicio de telecomunicaciones concedido, salvo en los servicios de radiodifusión sonora, los servicios especiales y los servicios de ayuda, según determinación que haga el Ministerio de Comunicaciones. (...)”* (Subrayado fuera de texto).

A continuación se citan algunos apartes del Decreto, para ejemplificar la definición de las contraprestaciones, con arreglo a la clase o naturaleza del servicio de telecomunicaciones:

En el caso de la concesión para la prestación de servicios básicos de telecomunicaciones, el artículo 18 establece que *“habrá lugar al pago de una contraprestación porcentual trimestral calculada sobre los ingresos netos causados por concepto de la prestación de los servicios concedidos y sin distinción de su área de cubrimiento, equivalente al tres por ciento (3%)”*. (Subrayado fuera de texto).

Tratándose de la concesión de servicios básicos de telecomunicaciones a través de sistemas de acceso troncalizado, el artículo 21 señala que *“El valor de la contraprestación por la concesión equivalente al tres por ciento (3%) trimestral de los ingresos netos de que trata el artículo 18 será pagado por los operadores de servicios básicos que hagan uso de sistemas de acceso troncalizado que obtengan concesión a partir de la fecha de vigencia del presente régimen unificado de contraprestación. (...)”* (Subrayado fuera de texto).

Con relación al trámite y oportunidad para la liquidación y el pago de contraprestaciones para servicios y actividades de telecomunicaciones, el artículo 47 del Decreto establece que *“(...) los concesionarios deberán diligenciar los formularios especiales que para el efecto disponga el Ministerio de Comunicaciones (...)”*.

El artículo 48 del citado Decreto establece que *“Tanto la liquidación de las contraprestaciones como los formularios diligenciados para ese fin se entenderán presentados bajo la gravedad del juramento y deberán contener información veraz y fidedigna sobre las materias cuya remisión se solicita y que sirven de base para la determinación de las contraprestaciones, debidamente abonada con la firma del concesionario o de su representante legal cuando se trate de una persona jurídica”*.

En cuanto a las liquidaciones y diligenciamiento de formularios, el artículo 52 señala que *“Los operadores deberán elaborar la liquidación de las contraprestaciones a su cargo y proceder al pago de las sumas que resulten a deber a la autoridad concedente, de conformidad con las normas, trámites, y dentro de los términos establecidos para el efecto en este decreto”*.

La liquidación elaborada por dichos operadores deberá ser presentada ante las entidades financieras habilitadas para recibirlo, mediante el diligenciamiento de los formularios elaborados por el Ministerio de Comunicaciones para el efecto y anexar la documentación soporte prevista en los mismos”.

Conforme al numeral 53.1 del artículo 53 del Decreto, *“Los operadores deberán liquidar y pagar la contraprestación por concepto de la concesión para la prestación de los servicios a su cargo por trimestres calendario, dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre, so pena de la aplicación de las normas sobre liquidación y pago inoportunos previstas en este decreto. (...)”* (Subrayado fuera de texto).

El inciso 2° del artículo 65 del Decreto, establece que *“Si transcurridos tres (3) meses a partir del vencimiento del plazo para presentar la liquidación el operador no la ha hecho, el Ministerio de Comunicaciones podrá realizarla, incluyendo la sanción por falta de presentación de la autoliquidación y los intereses moratorios a que haya lugar, calculados hasta la fecha otorgada para el pago. El operador deberá cancelar el valor total de la liquidación dentro de los treinta (30) días calendario siguientes a la fecha de la entrega de la misma, o a la fecha de su puesta en el correo cuando esta haya”*

sido enviada por este medio. Si transcurrido este nuevo vencimiento el operador no ha cancelado totalmente su obligación, el Ministerio de Comunicaciones podrá cancelar el permiso, sin perjuicio de que le inicie el cobro coactivo de la obligación causada hasta la fecha de cancelación del permiso”.

De otra parte, conforme al párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el principio de Devengo o Causación se define 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 principio de Prudencia contenido en el párrafo 120 del PGCP, establece: “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).

El párrafo 264 del PGCP señala 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”.

Conforme al párrafo 265 del PGCP, “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”. (Subrayado fuera de texto).

Según el párrafo 274 del PGCP, “Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones”. (Subrayado fuera de texto).

La estructura de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, tiene creada la subcuenta 411051-Concesiones.

CONCLUSIÓN

El Fondo de Comunicaciones debe reconocer las contraprestaciones por concepto de concesiones para la prestación de servicios de telecomunicaciones, con base en los principios de Devengo o Causación y Prudencia, esto es, en el momento en que surja el derecho y sin sobreestimar los ingresos.

Por lo anterior y dado que conforme al Decreto 1972 de 2003, las contraprestaciones por concepto de la concesión para la prestación de servicios de telecomunicaciones se establecen en función de un porcentaje sobre los ingresos fijados con arreglo a la clase o naturaleza del servicio de telecomunicaciones concedido, y que son los operadores quienes deben liquidar y pagar la contraprestación a su cargo por trimestres

calendario, dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre, el reconocimiento de la contraprestación se debe efectuar en el momento de la presentación de la autoliquidación, que es cuando se genera el derecho.

Ahora bien, en los casos en que el concesionario incumpla su obligación de presentar oportunamente las liquidaciones de las contraprestaciones a su cargo y de acuerdo con el citado Decreto, el Ministerio de Comunicaciones realice tal liquidación, el reconocimiento del ingreso se efectuará con base en la liquidación realizada por el Ministerio.

Como se observa, no es procedente que el Fondo de Comunicaciones registre un valor estimado de los ingresos con base en autoliquidaciones anteriores, toda vez que para el reconocimiento de los ingresos cuenta con la información suficiente y oportuna, máxime si se tiene en cuenta que, de acuerdo con el Decreto, tanto la liquidación de las contraprestaciones como los formularios diligenciados se entienden presentados bajo la gravedad del juramento y deben contener información veraz y fidedigna sobre las materias cuya remisión se solicita y que sirven de base para la determinación de las contraprestaciones, debidamente abonada con la firma del concesionario o de su representante legal cuando se trate de una persona jurídica.

Finalmente, las contraprestaciones por concepto de concesiones para la prestación de servicios de telecomunicaciones se registran en la subcuenta 411051-Concesiones de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO 107780 DE ENERO 30 DE 2008

TEMA: Pasivos

SUBTEMA: Cheques no cobrados o por reclamar

Doctor
 JOSÉ OLEGARIO NEMETH ESQUINAS
 Director Jurídico
 Consejo Profesional Nacional de Ingeniería (COPNIA)
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200712-107780, en la cual consulta si es correcto reclasificar los cheques girados no cobrados o por reclamar, al cierre del período contable. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Con respecto al pago de los cheques, el artículo 721 del Código de Comercio establece: *“Aun cuando el cheque no hubiere sido presentado en tiempo, el librado deberá pagarlo si tiene fondos suficientes del librador o hacer la oferta de pago parcial, siempre que se presente dentro de los seis meses que sigan a su fecha”*. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 717 del citado código indica que *“El cheque será siempre pagadero a la vista. Cualquier anotación en contrario se tendrá por no puesta. El cheque posdatado será pagadero a su presentación”*.

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

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

Por su parte, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993, señala: “*Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientarán al logro de los siguientes objetivos fundamentales:*

a) Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten; (...)”

Con relación a las características cualitativas de la información contable pública, el párrafo 102 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, establece que “*La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confianza, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confianza son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; (...)*”

De acuerdo con el PGCP, la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad se definen de la siguiente manera:

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

105. Objetividad. La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. (...)

106. Verificabilidad. La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información Contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad Pública”.

Por su parte, la cuenta 2425-ACREEDORES, del Catálogo General de Cuentas, del PGCP “*Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, por concepto de descuentos de nómina, servicios, excedentes financieros, saldos a favor de contribuyentes por pagos de impuestos en exceso, excedentes de remates, aportes y otras obligaciones*”.

La dinámica señala que la citada cuenta se acredita con *“5-El valor de los cheques girados no reclamados o que habiendo sido reclamados no se hicieron efectivos en el tiempo determinado por la entidad contable pública”*.

Finalmente, la cuenta 2425-ACREEDORES tiene creada en su estructura la subcuenta 242529-Cheques no cobrados o por reclamar.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones anteriormente señaladas y con el fin de que se cumplan las características cualitativas de la información contable pública, en especial la de Confiabilidad, los cheques girados por la entidad contable pública, que habiendo sido reclamados no han sido cobrados, deben permanecer como una diferencia en la conciliación bancaria, hasta tanto se cumplan los seis meses de que trata el artículo 721 del Código de Comercio, para que el banco pague si el librador tiene fondos suficientes, o haga la oferta de pago parcial. Lo anterior, considerando que el cheque es un título valor pagadero a la vista.

Ahora bien, si cumplidos los seis meses el tenedor del cheque no lo cobra, la entidad debe restituir los fondos debitando la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 242529-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

En cuanto a los cheques girados que no han sido reclamados, si la entidad contable pública, con el objeto de proteger los recursos de la organización, establece un procedimiento administrativo de anulación periódica de los cheques no reclamados, con la anulación debitará la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la subcuenta 242529-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Como se observa, la reclasificación de los cheques no cobrados o por reclamar a la subcuenta 242529-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2425-ACREEDORES, no se relaciona con la finalización del período contable, sino que surge de circunstancias específicas como el plazo máximo establecido legalmente para hacer efectivo un cheque y la política de anulación de cheques no reclamados definida por la entidad.

CONCEPTO 107919 DE ENERO 30 DE 2008**TEMA:** Cuentas por pagar**SUBTEMA:** *Registro contable en cuentas patrimoniales y de presupuesto y tesorería.*

Doctor
FRANCISCO MEJÍA YEPES
Director Financiero
Metro Cali S.A.
Santiago de Cali (Valle del Cauca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20081-107919 en la cual consulta el registro contable de las cuentas por pagar en la contabilidad patrimonial y en las cuentas clase cero de presupuesto y tesorería. Al respecto me permito informarle que:

CONSIDERACIONES

Para el reconocimiento de las obligaciones la entidad contable pública debe observar la regulación contenida en el Régimen de Contabilidad Pública.

En primer término, el párrafo 117 enuncia el principio de contabilidad pública de Devenengo o Causación, el cual 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.”* (Subrayado fuera de texto).

Además, el párrafo 224 de la norma técnica de cuentas por pagar, establece que: *“(…) 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.”*

Las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería definen los 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.

Para el efecto, el párrafo 315, determina *“Las cuentas de presupuesto y tesorería se reconocen por los valores establecidos en las diferentes etapas del proceso presupuestal, originados en leyes, ordenanzas, acuerdos, actos administrativos y documentos internos y externos, exigidos en el proceso.”*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contiene la cuenta 0361-OBLIGACIONES EN GASTOS GENERALES (DB), que representa *“El valor de la obligación que la entidad contable pública ha contraído y se encuentra*

pendiente de giro o pago, derivada de haber recibido el bien o servicio a satisfacción y relacionada con la adquisición de bienes y servicios. Incluye los anticipos pactados y no pagados. Su saldo débito al finalizar la vigencia representa el valor con el cual las entidades constituyen las Cuentas por pagar. (Subrayado fuera de texto).

La anterior descripción está soportada en la normativa presupuestal, en especial en el artículo 89 del Decreto 111 de 1996, por el cual se reglamenta el Estatuto Orgánico de Presupuesto, que señala: “(...) cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con las obligaciones correspondientes a los anticipos pactados en los contratos y a la entrega de bienes y servicios”. (Subrayado fuera de texto).

Además, el artículo 6° del Decreto 1957 de 2007, establece que: “Cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar con los recursos correspondientes a los anticipos pactados en los contratos, a los bienes y servicios recibidos, y con los recursos respecto de los cuales se hayan cumplido los requisitos que hagan exigible su pago. (...)” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De la normativa señalada se concluye que las cuentas por pagar en la contabilidad patrimonial, deben reconocerse con base en el principio de causación, cuando surja la obligación o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período. Esto significa que 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. Por su parte, el reconocimiento de las cuentas por pagar en las cuentas de presupuesto y tesorería, se efectúa con la recepción de los bienes y servicios o con los anticipos pactados en los contratos que se encuentren pendientes de pago. Como se observa el registro de las cuentas por pagar difiere en la contabilidad patrimonial de la presupuestal, toda vez que en la primera los anticipos se registran con el flujo de los recursos.

CONCEPTO 107950 DE ENERO 30 DE 2008

TEMA: Pasivos

SUBTEMA: Servicios de Salud - Atención de Urgencias

Doctor
HUGO ALBERTO PÉREZ ARAÚJO
Director Financiero y de Crédito Público
GOBERNACIÓN DEL AMAZONAS
Leticia (Amazonas)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20081-107950, en la cual consulta si se deben registrar las cuentas por pagar originadas en la prestación de servicios de urgencias, teniendo en cuenta que no se tiene registro presupuestal ni contrato firmado, y sólo se cuenta con la factura y el certificado del funcionario donde consta que se prestó el servicio. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:



CONSIDERACIONES

El artículo 168 de la Ley 100 de 1993, por la cual se crea el sistema de seguridad social integral y se dictan otras disposiciones, establece que *“La atención inicial de urgencias debe ser prestada en forma obligatoria por todas las entidades públicas y privadas que presten servicios de salud, a todas las personas independientemente de la capacidad de pago. Su prestación no requiere contrato ni orden previa. (...)”* (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la atención de urgencias, el artículo 67 de la Ley 715 de 2001 señala que *“La atención inicial de urgencias debe ser prestada en forma obligatoria por todas las entidades públicas y privadas que presten servicios de salud a todas las personas. Para el pago de servicios prestados su prestación no requiere contrato ni orden previa y el reconocimiento del costo de estos servicios se efectuará mediante resolución motivada en caso de ser un ente público el pagador. La atención de urgencias en estas condiciones no constituye hecho cumplido para efectos presupuestales y deberá cancelarse máximo en los tres (3) meses siguientes a la radicación de la factura de cobro.”* (Subrayado fuera de texto).

De 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).

El principio de Prudencia contenido en el párrafo 120 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. 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. (...)”*

Conforme al Catálogo General de Cuentas, la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD *“Representa el valor de las obligaciones a cargo de las Direcciones de Salud para la atención en salud, con los recursos destinados para el régimen subsidiado, el subsidio a la oferta y acciones de salud pública. También representa el valor de las obligaciones derivadas de la aplicación de los recursos destinados al subsidio a la oferta, el apoyo a la afiliación de las madres comunitarias y las originadas en la ejecución de los recursos de la subcuenta ECAT.”* (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD tiene creada la subcuenta 248001-Subsidio a la Oferta, para el registro de las obligaciones por la prestación de servicios de salud a la población pobre en lo no cubierto por el subsidio a la demanda.

Por su parte, la cuenta 5502-SALUD *“Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.*

Así mismo, registra el gasto en que incurren las Direcciones de Salud para la atención en salud y el fortalecimiento de la prestación de dicho servicio, con los recursos destinados para el Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y el Fortalecimiento institucional”.

La cuenta 5502-SALUD, tiene creada la subcuenta 550208-Subsidio a la Oferta, para el registro del gasto público social que surge de la prestación de servicios de salud a la población pobre en lo no cubierto por el subsidio a la demanda.

CONCLUSIÓN

Las cuentas por pagar originadas en la prestación del servicio de urgencias deben reconocerse con base en los principios de contabilidad pública de Devengo o Causación y Prudencia, esto es, en el momento en que surja la obligación y sin subestimar los gastos.

Lo anterior, teniendo en cuenta que conforme a la ley, la atención inicial de urgencias es obligación de todas las entidades públicas y privadas que presten servicios de salud, y que para el pago de los servicios no se requiere contrato ni orden previa. Adicionalmente, la atención de urgencias en estas condiciones no constituye hecho cumplido para efectos presupuestales.

De acuerdo con la ley, en caso de que el pagador sea un ente público, el reconocimiento del costo de estos servicios debe efectuarse mediante resolución motivada. Para el registro contable se debita la subcuenta 550208-Subsidio a la Oferta, de la cuenta 5502-SALUD y se acredita la subcuenta 248001-Subsidio a la Oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, considerando que la entidad territorial responde por la prestación de los servicios de salud, tratándose de la población pobre no cubierta por el subsidio a la oferta.

CONCEPTO 107862 DE FEBRERO 5 DE 2008

TEMA: Soportes de Contabilidad

SUBTEMA: Extractos bancarios

Doctor
MARTÍN OVIDIO VASCO ARENAS
Contador
INDEPORTES ANTIOQUIA
Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20081-107862, en la cual consulta si *“¿Son en definitiva idóneos o no los extractos bancarios que resumen de manera individual y periódica todas y cada una de las operaciones financieras habidas en una cuenta bancaria de una entidad pública, para realizar los registros contables respectivos?”.*

Esta consulta la realiza, teniendo en cuenta que este tema fue objeto de observaciones por parte de la Contraloría General de Antioquia y dentro del Plan de Mejoramiento del 2008 quedó incluido, para ser consultado a la Contaduría General de la Nación. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

En primer lugar, es preciso aclarar que sobre el tema, la Contaduría General de la Nación ya se pronunció con base en el Plan General de Contabilidad Pública vigente a esa fecha, en los siguientes términos:

“CONCEPTO 28138 DE DICIEMBRE 20 DE 2001

TEMA: NORMAS Y PROCEDIMIENTOS

1 Documentos Soporte

Extracto

“(…) Son documentos soporte de origen interno aquellos que contienen operaciones que no afectan directamente a terceros, tales como, provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones, asientos de cierre. Son de origen externo aquellos que contienen operaciones que involucran a un tercero, tales como, comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen el registro de una operación (…)”

Concepto

En atención a su comunicación, mediante la cual consulta si pueden considerarse los extractos bancarios como documento soporte para los ajustes a que haya lugar, cuando se refieran a partidas conciliatorias sin aclarar, me permito manifestarle lo siguiente:

El numeral 1.2.7.2 del Plan General de Contabilidad Pública define el documento soporte así:

“Comprenden las relaciones o escritos que respaldan los registros contables de las operaciones que realice el ente público. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma en que se hayan expedido. Pueden ser de origen interno o externo”.

“Son documentos soporte de origen interno aquellos que contienen operaciones que no afectan directamente a terceros, tales como, provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones, asientos de cierre. Son de origen externo aquellos que contienen operaciones que involucran a un tercero, tales como, comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen el registro de una operación”.

Teniendo en cuenta que los extractos bancarios presentan el resumen de las transacciones que la entidad efectuó durante un periodo de tiempo y los cargos y abonos que el banco realiza por efecto del movimiento de las mismas, la Contaduría General de la Nación considera válido tal documento para soportar el comprobante contable, siempre y cuando se trate de notas débito o crédito, por conceptos, tales como intereses, impuesto de tres por mil, chequeras y que se identifiquen en el extracto, de tal forma que puedan reclasificarse en las cuentas de ingresos o gastos correspondientes, para que los libros reflejen la situación económica real del ente público. Cuando se trate de

otra clase de transacciones que involucren a terceros, es indispensable el documento soporte que originó la operación.

No obstante, es preciso advertir que el extracto bancario sólo tiene validez como documento soporte cuando la entidad esté totalmente de acuerdo con la información reportada en él; en caso contrario, deberán aclararse todas las inconsistencias antes de hacer los registros contables”.

En segundo lugar, si lo analizamos en el marco del Régimen de Contabilidad Pública, expedido mediante la Resolución 222 de 2006, que fue modificado por la Resolución 354 de 2007, las normas técnicas relativas a los soportes, libros y comprobantes de contabilidad, en el numeral 2.9.2.1 Soportes de contabilidad, definen en los párrafos 337 y 338: “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, archivar 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”.

En este sentido y teniendo en cuenta que los criterios de la norma técnica relativa a los soportes de contabilidad no fue modificada, el concepto antes transcrito sigue teniendo vigencia.

CONCLUSIÓN

Considerando que los extractos bancarios presentan el resumen de las transacciones que la entidad contable pública efectuó durante un lapso de tiempo y representados por los cargos y abonos que el banco realiza por efecto del movimiento de las mismas, la Contaduría General de la Nación considera válido tal documento para soportar el comprobante contable de ajuste a las conciliaciones bancarias, siempre y cuando se trate de notas débito o crédito por conceptos tales como intereses, gravamen a las transacciones financieras y chequeras, entre otros, y que estén identificadas en el extracto, de tal forma que puedan reclasificarse en las cuentas de ingresos o gastos correspondientes, para que los libros reflejen la situación económica real de la entidad contable pública. Cuando se trate de otra clase de transacciones que involucren a terceros, es indispensable el documento soporte que originó la operación.

No obstante, es preciso advertir que el extracto bancario sólo tiene validez como documento soporte, cuando la entidad esté totalmente de acuerdo con la información reportada en él; en caso contrario, deberán aclararse todas las inconsistencias antes de hacer los registros contables de ajuste.

CONCEPTO 107856 DE FEBRERO 11 DE 2008**TEMA: Intangibles****SUBTEMA: Registro contable derechos de posesión**

Doctor

PEDRO ARTURO AGUILERA BUSTOS

Gerente

Hospital Vista Hermosa I Nivel-Empresa Social del Estado

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20081-107856, en la cual solicita que se le dé concepto respecto al registro contable de la compra de unos derechos de posesión protocolizados mediante la suscripción de escritura pública de compraventa 4417 de 2007, sobre un predio que va a ser parte de la sede administrativa del hospital.

Se advierte en la consulta que “*el Hospital registró contablemente el valor del bien y los gastos de escrituración como un intangible, teniendo en cuenta que la entidad adquirió un derecho (la posesión) y no la titularidad; sin embargo no estamos seguros de ello, ya que podría ser objeto de amortización por el tiempo que demore el fallo del juez como resultado de la acción de pertenencia que se pretende adelantar, tiempo que según el asesor jurídico de la entidad, puede ser hasta de 3 años, y ello podría sobrevaluar los gastos y subestimar los activos*”. (Sic)

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

La cláusula primera de la escritura pública 4417 otorgada en la Notaría 35 del Círculo de Bogotá, D.C., establece “*OBJETO. LA VENDEDORA transfiere a título de compraventa al HOSPITAL la posesión que tiene y ejerce sobre el inmueble y sus mejoras (...)*”

Asimismo, la cláusula segunda estipula que “*LA VENDEDORA garantiza a EL HOSPITAL que la posesión sobre el lote de terreno y las mejoras del inmueble vendido han sido de buena fe y con el ánimo de señor y dueño durante diecinueve (19) años continuos*”.

Para el efecto, el artículo 762 del Código Civil Colombiano determina: “DEFINICIÓN DE POSESIÓN. La posesión es la tenencia de una cosa determinada con ánimo de señor o dueño, sea que el dueño o el que se da por tal, tenga la cosa por sí mismo, o por otra persona que la tenga en lugar y a nombre de él.

El poseedor es reputado dueño, mientras otra persona no justifique serlo”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 189 de la norma técnica de **Otros Activos** del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, determina: “*Noción. Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones, tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros*”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Y el párrafo 190 añade "(...) *Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o un potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto.*

Respecto a la amortización de los intangibles, el párrafo 199 de la norma técnica de Otros Activos señala: "El valor de los intangibles adquiridos y los desarrollados se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, el período en que se obtendrá el potencial de servicios o los beneficios económicos esperados por efectos de su explotación o la duración del amparo legal o contractual de los derechos otorgados, debiendo reconocerse como gasto, costo o menor valor del patrimonio, según corresponda". (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contiene la cuenta 1970- INTANGIBLES que representa "el valor de los costos de adquisición o desarrollo del conjunto de bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios. También incluye los intangibles formados, es decir, los que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo y que se caracterizan por generar ventajas comparativas frente a otras entidades". Esta cuenta desgrega la subcuenta 197005-Derechos.

La cuenta 1975- AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR) representa "el valor acumulado de las amortizaciones graduales registradas sobre el valor de adquisición o desarrollo de los intangibles. Los intangibles deben ser objeto de amortización 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. Los intangibles formados no son objeto de amortización.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 5345-Amortización de Intangibles, a las subcuentas 312807-Amortización de Otros Activos y 327006-Amortización de Otros Activos y a la subcuenta denominada Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-Costos de Producción". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De la normativa señalada se concluye que los derechos de posesión adquiridos por el Hospital Vista Hermosa Nivel I, se registran como un activo intangible en la subcuenta 197005-DERECHOS, de la cuenta 1970-INTANGIBLES; toda vez que cumple las características de poder identificarse, controlarse, obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicios.

La amortización de los derechos de posesión, se debe reconocer por la duración del amparo legal de los derechos otorgados, en la subcuenta 534505-DERECHOS, de la cuenta 5345-AMORTIZACIÓN DE INTANGIBLES, con crédito en la subcuenta 197505-DERECHOS, de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR).

Una vez el juez mediante sentencia ejecutoriada le otorgue al Hospital el derecho de propiedad sobre el terreno, se reclasifica el activo intangible a propiedades, planta y equipo y el valor amortizado lleva como un ingreso extraordinario por recuperaciones.

CONCEPTO 108142 DE FEBRERO 11 DE 2008**TEMA: Propiedades, planta y equipo****SUBTEMA: Construcciones en curso**

Doctor

JULIO CÉSAR GARCÍAABELLO

Asesor Financiero

Universidad del Atlántico

Barranquilla (Atlántico)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20081-108142 en la cual consulta la entidad contable pública (Gobernación del Atlántico o Universidad del Atlántico) que le corresponde el registro contable de las obras civiles adelantadas para la construcción de la biblioteca y la facultad de ciencias económicas, en los predios de la Universidad del Atlántico, obras que se adelantan a través de la Junta Ciudadela Universitaria del Atlántico, con recursos de la estampilla pro Ciudadela, recaudados por el Departamento del Atlántico. Al respecto me permito informarle que:

CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta que para resolver la consulta es necesario conocer información adicional sobre las operaciones realizadas entre la Universidad y la Gobernación del Atlántico, el doctor Enrique Márquez, contador de la Gobernación del Atlántico, en correo electrónico precisó:

1. Los recursos de la estampilla pro Ciudadela Universitaria, están destinados a la adecuación y dotación de la Universidad, para lo cual se crea la Junta Ciudadela Universitaria del Atlántico, organismo que hace parte de la Gobernación y cuenta con su propio presupuesto.

Lo anterior, sobre la base legal de la destinación de los recursos de la estampilla pro Ciudadela Universitaria consagrados en el artículo 147 del Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico, que establece *“El Departamento del Atlántico, en su calidad de ente recaudador del producido del impuesto denominado Estampilla Ciudadela Universitaria del Atlántico, administrará el 100% del recurso de la estampilla a través de la Junta Ciudadela Universitaria del Atlántico; su vigencia será de manera indefinida. De acuerdo con la Ley 863 de 2003, se retendrá el 20% con destino al Pasivo Pensional. El remanente se distribuirá así: 60% para la construcción y dotación de la Universidad del Atlántico, el 20% para sostenimiento en virtud de la Ley 30 de 1992 y un 20% para la construcción y mejoramiento de vivienda de interés social e infraestructura de servicios públicos domiciliarios del Departamento del Atlántico. (Ordenanza No. 000041/2002. Modificado Ordenanza 000014/2006, artículo 2º)”* (Subrayado fuera de texto).

2. La Ciudadela Universitaria del Departamento del Atlántico realiza los contratos por delegación del Gobernador.

3. Una vez finalizadas las obras o la compra de la dotación, la Gobernación a través de actos administrativos llamados “actas de incorporación” entrega a la Universidad los bienes.

Así las cosas, nos referiremos a la normativa contable que aplica para el registro de esta operación.

En primer lugar, el párrafo 141 de las normas técnicas relativas a los activos señala que *“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.”*

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, contiene la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, que representa *“el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles, hasta cuando estén en condiciones de ser utilizados en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.”*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1420-Avances y Anticipos Entregados, (...), 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, (...) y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

Por lo anterior, le corresponde a la Gobernación del Atlántico, registrar como un activo las construcciones en curso, toda vez que tiene a su cargo la contratación, obligación del giro de los recursos, la interventoría y control de las obras civiles.

Una vez la Gobernación traslade a la Universidad las obras civiles, a través de *“actas de incorporación”*, las entidades intervinientes se deben remitir al numeral 24 del *“Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo”*, que establece los criterios para el registro del traslado de bienes entre entidades contables públicas, para lo cual señala: *“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.”*

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 que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL (...), si se trata de entidades del gobierno general, (...).

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 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Le corresponde a la Gobernación del Atlántico, el reconocimiento del activo relacionado con las obras civiles, toda vez que tiene a su cargo la contratación, los recursos, la interventoría y control de las obras, hasta cuando se efectúe el traslado mediante acto administrativo para entregar las obras a la Universidad del Atlántico.

Una vez recibidas las obras civiles de acuerdo al “*acta de incorporación*”, la Universidad del Atlántico reconoce el activo, debitando la subcuenta 164001-EDIFICIOS Y CASAS, de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico y acredita la subcuenta 325525-BIENES, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”.

CONCEPTO 107762 DE FEBRERO 13 DE 2008

TEMA: Convenio de Cooperación internacional

SUBTEMAS: *1.1 Revelación de recursos en las cuentas de presupuesto y Tesorería.*

1.2 Registro de bienes adquiridos y póliza de seguro de amparo

Doctora

CECILIA YULIET GALLEGO ALZATE

Directora Operativa de Contabilidad y Presupuesto

Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA)

Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200712-107762, en la cual consulta si deben ingresar los recursos provenientes de cooperación internacional al presupuesto del Instituto; si los bienes adquiridos en ejecución de los proyectos se registran como propiedades, planta y equipo, y si los bienes deben asegurarse por medio del IDEA en su póliza global o por el convenio.

Informa en su consulta, que dentro de las obligaciones que tiene el IDEA como ejecutor de los proyectos, se encuentra la adquisición de bienes muebles necesarios para la puesta en marcha de cada proyecto, lo que implica el manejo de un inventario de los bienes para cada proyecto y la adquisición de seguros que amparen los mismos.

Además, añade que “*Como la gerencia de proyectos de cooperación internacional no estaba dentro del giro normal del IDEA y se tenía claro que los recursos no podían confundirse con los del Instituto, los dineros que por esta vía ingresaban se estaban manejando a través de un área de la Entidad denominada “Dirección Operativa de Proyectos y Administración de Recursos” que tiene como misión principal la administración y pago de recursos provenientes de convenios interadministrativos de administración y pago*”.

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

CONSIDERACIONES

1. Revelación de recursos de convenios de cooperación internacional en las cuentas de presupuesto y tesorería.

Para atender su consulta, nos fue suministrada vía fax copia del Convenio Interadministrativo de Cooperación, Cofinanciación y Colaboración suscrito entre el Instituto Nacional de Vías – INVÍAS, el Instituto Nacional de Concesiones – INCO, el Departamento de Antioquia y el Instituto para el Desarrollo de Antioquia – IDEA.

El numeral 1) OBLIGACIONES DEL DEPARTAMENTO, así como de las OBLIGACIONES DEL INCO, de la Cláusula Segunda – OBLIGACIONES DE LAS PARTES, define que es obligación de estas entidades *“Realizar las gestiones administrativas y presupuestales que sean de su competencia, para la apropiación oportuna de los recursos que aportará (...) para desarrollar el proyecto definido en la Cláusula Primera del presente Convenio”*. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, señala en esta Cláusula, como obligaciones del IDEA *“Recibir los recursos entregados por las entidades de conformidad con lo estipulado en el presente Convenio y destinarlos exclusivamente al cumplimiento del objeto”*.

Asignar una cuenta especial y exclusiva de Depósito en administración, subcuenta Depósitos Recibidos de Terceros a la Vista”.

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, 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 acredita con *“El valor de los recursos recibidos”*.

Y se debita con *“El valor de los recursos reintegrados”*; y *“El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado”*.

De lo expuesto, se colige que la participación del IDEA en la ejecución del Convenio, es a título de agente financiero o administrador y, en consecuencia, el reconocimiento contable de las operaciones se registra en la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y, por lo tanto, no da lugar a la modificación del presupuesto aprobado.

2. Registro de bienes adquiridos por el convenio de cooperación internacional y la póliza de seguro de amparo

El numeral 3) OBLIGACIONES DEL IDEA, de la Cláusula Segunda – OBLIGACIONES DE LAS PARTES, del convenio citado, define que es obligación del Instituto *“Mantener los recursos entregados por los Aportantes, separados de sus propios activos y de los demás que se encuentren administrando”*.

Además, añade en el numeral 4) que se obliga a *“Llevar una contabilidad de los recursos entregados en forma independiente donde se especifique el monto de los mismos, los pagos realizados de conformidad con las instrucciones impartidas por escrito por el Comité Operativo”*.

En este orden de ideas, teniendo en cuenta que la participación del IDEA en la ejecución del Convenio, es a título de agente financiero o administrador, y como administrador debe llevar la contabilidad de los recursos entregados en forma independiente, por transparencia en la administración de los mismos, se recomienda separar las pólizas de seguro que ampara los bienes adquiridos en desarrollo del convenio, de la póliza de los bienes propios del IDEA.

Asimismo, se recomienda la implementación de un mecanismo de control administrativo de los bienes, y para el efecto se pueden controlar en Cuentas de Orden Acreedora y de Control utilizando la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, habilitando códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar cada activo.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

1. La participación del IDEA en la ejecución del Convenio, es a título de agente financiero o administrador y, en consecuencia, el reconocimiento contable de las operaciones se registra en la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, sin modificación del presupuesto.
2. Teniendo en cuenta que el IDEA como agente financiero o administrador del proyecto debe llevar la contabilidad de los recursos entregados en forma independiente, por transparencia en la administración de los mismos, se recomienda separar las pólizas de seguro que ampara los bienes adquiridos en desarrollo del convenio de la póliza de los bienes propios del IDEA.
3. Asimismo, se recomienda la implementación de un mecanismo de control administrativo de los bienes, y para el efecto se pueden controlar en Cuentas de Orden Acreedora de Control utilizando la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, habilitando códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar cada activo.

CONCEPTO 108045 DE FEBRERO 13 DE 2008

TEMA: Pasivo pensional y prestaciones económicas –
Fondo de reserva

SUBTEMA: *Subcuentas eliminadas*

Capitán de Navío
GUILLERMO CASTELLANOS GARCÉS
Subdirector Financiero
Ministerio de Defensa Nacional
Caja de Retiro de las Fuerzas Militares (CREMIL)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20081-108045, en la cual consulta el procedimiento que debe aplicar para las operaciones que se registran en

las subcuentas 510205-Auxilio y servicios funerarios, 510206-Pensiones de jubilación a ex funcionarios y 510207-Cuotas partes pensionales de jubilación de ex funcionarios que fueron pensionados por otras entidades, las cuales fueron eliminadas mediante la Carta Circular 77 de 2007. Al respecto este Despacho se permite informarle lo siguiente:

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 en el párrafo 2° del numeral 44 que la Caja de Retiro de las Fuerzas Militares – CRE-MIL, fue clasificada como Fondo de reservas.

El párrafo 3° del numeral citado, define el cálculo actuarial del pasivo pensional de los fondos de reservas, como *“el valor presente de los pagos futuros que el mismo fondo, a través de la entidad administradora, deberá realizar a sus afiliados, que tengan o vayan a adquirir el derecho de conformidad con las condiciones definidas en el régimen de prima media con prestación definida y regímenes especiales, por concepto de pensiones, bonos pensionales y cuotas partes, teniendo en cuenta que existen incertidumbres remotas y probables en relación con la cuantía del valor a pagar y el nacimiento y/o extinción de las obligaciones de pago”*.

Por lo tanto, el Fondo de Reservas debe reconocer y revelar el cálculo actuarial correspondiente aplicando el procedimiento contable referido en los párrafos precedentes.

De otra parte, 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 este 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”*.

En este orden de ideas, 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, por lo cual dicho pasivo se incorpora en el cálculo actuarial del pasivo pensional.

En cuanto al pasivo estimado de pensiones de jubilación y cuotas partes de pensiones de jubilación, el párrafo 235 del numeral 9.1.2.6 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, del Régimen de Contabilidad Pública, en lo referente a la norma técnica de pasivos estimados, expresa: *“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 lo anterior, se colige 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 272009-ASEGURADOR - CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES DE JUBILACIÓN y 272013-ASEGURADOR - CÁLCULO ACTUARIAL DE CUOTAS PARTES DE PENSIONES de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, y un crédito a la cuenta 2570-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES, como lo establecen los numerales 47 y 48 del procedimiento referido.

El Catálogo General de Cuentas-CGC, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2570-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN PENSIONES, como *“el valor de las obligaciones originadas en el conjunto de prestaciones y reconocimientos económicos, a que tienen derecho los afiliados al sistema general de pensiones y que las administradoras de los Fondos de reserva están obligadas a garantizar.”*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2720-Provisión para Pensiones”.

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con *“El valor de los pagos por prestación de servicios asistenciales y de prestaciones económicas”.*

Y se acredita con *“El valor de las obligaciones derivadas de servicios asistenciales y de prestaciones económicas a favor del afiliado”.*

De otra parte, dado que el procedimiento anterior sobre el tratamiento de pensiones, estuvo vigente hasta el 30 de septiembre, no es procedente que a partir del 1° de octubre de 2007, los Fondos de reservas revelen movimientos en las subcuentas 510205-AUXILIO Y SERVICIOS FUNERARIOS, 510206-PENSIONES DE JUBILACIÓN y 510207-CUOTAS PARTES PENSIONES DE JUBILACIÓN, permitiendo solo el reporte de saldos y los ajustes a que haya lugar durante el último trimestre.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye, que el Fondo de Reservas - CREMIL, debe 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, el cual puede consultar en la página web www.contaduria.gov.co.

En este sentido, materializada la obligación de pago del pasivo estimado contenido en el cálculo actuarial, debe trasladarse su valor al pasivo real. Así las cosas, para el caso de pensiones de jubilación y cuotas partes de pensiones, los registros corresponderán a un débito en las subcuentas 272009-ASEGURADOR - CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES DE JUBILACIÓN y 272013-ASEGURADOR - CÁLCULO ACTUARIAL DE CUOTAS PARTES DE PENSIONES de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, y un crédito a la cuenta 2570-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES, como lo establecen los numerales 47 y 48 del procedimiento referido.

Respecto al auxilio funerario, teniendo en cuenta que es una prestación económica que hace parte del Sistema General de Pensiones y que debe ser cubierta por las enti-

dades administradoras o aseguradoras, dicho pasivo forma parte del cálculo actuarial del pasivo pensional siguiendo el procedimiento contable referido y, por lo tanto, no corresponde a un gasto del Fondo de reservas.

CONCEPTO 108114 DE FEBRERO 13 DE 2008

TEMA: Ingresos Públicos

SUBTEMA: *Clasificación de los ingresos públicos*

Doctor

BERNARDO CARREÑO VARELA

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20081-108114, mediante la cual solicita modificar la clasificación de los ingresos contenida en la Resolución 356 de 2007, para adaptarla a la terminología que usa la Constitución Política en su artículo 338 o, de lo contrario, incluir en los ingresos tributarios a las contribuciones de valoración, me permito informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 338 de la Constitución Política refiere los órganos que tienen facultad para “imponer contribuciones fiscales o parafiscales”.

“Cuando el artículo 338 de la Constitución Nacional habla de “contribuciones fiscales o parafiscales”, por contribuciones fiscales la Constitución se está refiriendo a lo que la doctrina conoce como tributos, es decir, impuestos, tasas y contribuciones”¹.

Ahora bien, respecto a la clasificación de los ingresos públicos, el mismo autor señala: *“La clasificación de los ingresos públicos más aceptada por la doctrina es aquella que distingue entre ingresos tributarios e ingresos no tributarios. Entre los primeros la clasificación tradicional es la que distingue entre impuestos, tasas y contribuciones; entre los ingresos no tributarios estarían las demás. (...)”²*

Lo propio de los ingresos tributarios, vinculados o no, es que ellos se establecen en desarrollo del “imperio” del Estado y por ministerio de la ley; en cambio, los ingresos no tributarios: pertenecen más al campo de la actividad del Estado en el ámbito empresarial y comercial; no se rigen para su creación por el ministerio de la ley sino por el ámbito contractual, y su establecimiento no proviene del ejercicio del “imperio” del Estado”³.

De tal manera que los tributos: impuestos, contribuciones y tasas son ingresos tributarios. No obstante, el mismo autor advierte que *“Para los efectos presupuestales vale la pena mencionar que –de la misma manera como sucede en la Constitución misma, (...) el Estatuto Orgánico del Presupuesto no es muy preciso en la clasificación o rúbricas que establece para los diversos ingresos que deben estimarse anualmente en el presupuesto. Así, por ejemplo, el artículo 27 del Estatuto dice que “los ingresos tributa-*

¹ RESTREPO MEDINA, Juan Camilo. Derecho Presupuestal Colombiano, Bogotá, D.C., Legis Editores S.A., 2007, 1ra. Ed., Pág. 246.

² Ibid., p. 244.

³ Ibid., p. 245.

rios se subclasificarán en impuestos directos e indirectos y los ingresos no tributarios comprenderán las tasas y las multas”; pero como se acaba de ver, la doctrina acepta que las tasas son ingresos tributarios, no “ingresos no tributarios” como los denomina este artículo del Estatuto Orgánico del Presupuesto. (...).⁴

La Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia ha insistido en que respecto de las nominaciones constitucionales de los ingresos públicos, más que a sus expresiones nominales o rótulos, debe atenderse a su sentido económico y racional”.⁵

Así las cosas, dado que en los presupuestos Generales de la Nación y de las entidades territoriales se han denominado a las contribuciones como ingresos no tributarios, la Contaduría General de la Nación ha adoptado la misma clasificación.

Por lo anterior, para efectos de revelación el párrafo 271 del numeral 9.1.4.1 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 355 de 2004, clasifica los ingresos: *“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, administración del sistema general de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos”.*

Por su parte, el párrafo 272 del numeral referido señala que los ingresos fiscales *“corresponden a ingresos tributarios y no tributarios, aportes sobre la nómina, y rentas parafiscales”.*

Adicionalmente, la Corte Constitucional en Sentencia C-495/98 señala: *“CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN-Naturaleza/CONTRIBUCIÓN DE VALORIZACIÓN-Destinación. “La contribución de valorización no es un impuesto, porque no grava por vía general a todas las personas, sino un sector de la población que está representado por los propietarios o poseedores de inmuebles que se benefician, en mayor o menor grado, con la ejecución de una obra pública. Dada su naturaleza esta contribución por principio tiene una destinación especial; de ahí que se la considere una “imposición de finalidad”, esto es, una renta que se establece y recauda para llenar un propósito específico. Dicho propósito constituye un elemento propio de su esencia, que es natural a dicha contribución, al punto que no sólo la identifica y caracteriza, sino que representa un elemento esencial de su existencia. La destinación de los ingresos por valorización, si bien la señala el legislador, no surge de la sola voluntad política de este, sino de la naturaleza misma de la renta, que se constituye en orden a lograr, así sea en parte, el retorno de la inversión realizada por el respectivo organismo público”. (Subrayado fuera de texto).*

De tal manera que como la contribución por valorización no es un impuesto, grava solo a un sector de la población y genera un beneficio, corresponde, para efectos contables, a un ingreso no tributario de acuerdo a la clasificación adoptada en el Plan General de Contabilidad Pública.

⁴ Ibid., p. 245.

⁵ Ibid., p. 246.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas la clasificación de los ingresos públicos adoptada en la Resolución 356 de 2007 como Ingresos fiscales, tributarios y no tributarios, respeta la Constitución Política aunque no utilice la misma terminología y, por tanto, no se requiere modificarla.

De otra parte, la Contribución de valorización, para efectos contables, constituye un ingreso no tributario que, aunque no se señala taxativamente, puede revelarse a través de la subcuenta de la subcuenta 411061-CONTRIBUCIONES, de la Cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

CONCEPTO 108181 DE FEBRERO 14 DE 2008

TEMA: Ingresos

SUBTEMA: *Cuota de auditaje y transferencias*

Doctora
ADRIANA MARÍA ARREDONDO RESTREPO
Contadora
Contraloría Municipal de Envigado
Envigado (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20081-108181 en la cual consulta sobre el momento en que se deben causar los ingresos por transferencias recibidas y los ingresos por cuota de auditaje, en la Contraloría Municipal de Envigado. Al respecto me permito informarle que:

CONSIDERACIONES

En primer lugar, los ingresos por transferencia y cuota de auditaje tienen tratamientos contables diferentes en la contabilidad patrimonial y en la contabilidad presupuestaria.

En la contabilidad patrimonial, el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones debe observar los principios de contabilidad pública, es especial el principio de Devengo o Causación, contenido en el párrafo 117: *“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).

Además, el párrafo 265 de las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, determina que *“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”*.



Para el efecto, el Catálogo General de Cuentas contiene la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS que *representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones.* Esta cuenta desagrega la subcuenta 411062-CUOTA DE FISCALIZACIÓN Y AUDITAJE.

Con respecto al reconocimiento de las transferencias, el párrafo 269 de la norma técnica de ingresos, señala que *“Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto”.* (Subrayado fuera de texto).

El momento del reconocimiento de las transferencias se precisa también en las descripciones de las cuentas que componen del Grupo 44-TRANSFERENCIAS, donde se indica que *“El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones”.* (Subrayado fuera de texto).

En consecuencia, los ingresos por cuota de fiscalización y auditaje se reconocen en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, cuando surja el derecho cierto, esto es, cuando la Contraloría Municipal expida el acto administrativo a la entidad contable pública vigilada, una vez haya quedado en firme, en virtud de la ley que la autoriza

Asimismo, los ingresos por transferencias se reconocen cuando exista el derecho cierto, en otras palabras, cuando la entidad contable pública que tiene la obligación de girar la transferencia expida el acto administrativo que reconozca tal obligación y no sobre la base de presupuestos aprobados, es decir, sobre estimaciones incorporadas en el presupuesto.

Las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería definen también los criterios para el reconocimiento y revelación de los hechos originados en el proceso presupuestal desde su aprobación hasta su ejecución.

En este sentido, el párrafo 319 de la norma técnica de presupuesto de ingresos y tesorería establece *“Para efectos contables se considera ingreso presupuestal toda transacción que implica la generación de un medio de financiamiento o fuente de fondos”.*

Además, el párrafo 320 de la misma norma técnica, indica *“El presupuesto de ingresos y tesorería comprende las etapas de aprobación y ejecución. Se ejecuta con los recaudos, los cuales pueden ser en efectivo, en títulos y otras cancelaciones cuando las normas presupuestales aplicables a la entidad así lo contemplen”* (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas contiene la cuenta 0204- TRANSFERENCIAS Y APORTES APROBADOS (DB), que *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.* Esta cuenta desagrega entre otros conceptos, la subcuenta 020427-CUOTA DE FISCALIZACIÓN Y AUDITAJE.

En la contabilidad presupuestaria, los ingresos se ejecutan con los recaudos, además que los ingresos por concepto de cuota de auditaje hacen parte de las transferencias recibidas.

CONCLUSIÓN

Para garantizar la confiabilidad de la información contable pública, y en observancia del principio de devengo o causación, el reconocimiento en la contabilidad patrimonial de los ingresos por cuota de auditaje, se efectúa con el acto administrativo, que expide la Contraloría Municipal de Envigado a sus entidades controladas, una vez haya quedado en firme, en virtud de la ley que la autoriza, en la subcuenta 411062-CUOTA DE FISCALIZACIÓN Y AUDITAJE, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Los ingresos por transferencias deben reconocerse cuando exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones, en la subcuenta y cuenta que identifique la destinación de los recursos, del Grupo 44-TRANSFERENCIAS. Para lo cual la Contraloría Municipal de Envigado debe estar informada y en contacto con la entidad que tiene a su cargo la obligación.

CONCEPTO 107918 DE FEBRERO 15 DE 2008

TEMA: Pasivo Pensional

SUBTEMA: *Traslado de recursos*

Doctora
CELINA ARIAS VARGAS
Directora Financiera
Administración Postal Nacional (ADPOSTAL) en Liquidación

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20081-107918, mediante la cual consulta el registro contable que debe efectuar para reconocer el traslado de los recursos transferidos al FONCAP para el cubrimiento del pasivo pensional en cumplimiento del decreto 2853 del 25 de agosto de 2006, me permito informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 17 del Decreto 2853 de 2006, *“Por el cual se suprime la Administración Postal Nacional –“ADPOSTAL”– y se ordena su Liquidación”*, establece que *“La Caja de Previsión Social de Comunicaciones – CAPRECOM – será la encargada de reconocer las cuotas partes, las pensiones y demás prestaciones económicas de los ex-servidores de ADPOSTAL, así como las pensiones de sobrevivientes que se causen a cargo de la misma, a partir de la fecha de vigencia del presente Decreto. Será responsabilidad de CAPRECOM la elaboración de las nóminas de pensionados y gestionará el cobro de los recursos ante las entidades competentes del pago de las pensiones y demás prestaciones económicas para su pago oportuno, de conformidad con los artículos 5°, 22 y 40 del presente decreto”*.

Para el efecto, la Administración Postal Nacional –“ADPOSTAL”– en Liquidación presentará para su aprobación a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional el cálculo actuarial correspondiente a los pasivos pensionales como lo señala el artículo 18 del decreto mencionado.

Por su parte, el artículo 22 del Decreto referido establece que *“Los activos de Adpostal 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 a la Caja de Previsión Social de Comunicaciones, CAPRECOM – FONCAP, en la forma y oportunidad que lo determine el Gobierno Nacional”*.

De conformidad con lo artículos precedentes, CAPRECOM – FONCAP, reconocerá y pagará las pensiones y demás prestaciones económicas a los ex servidores de AD-POSTAL para lo cual le serán entregados los recursos requeridos pero dicho pasivo pensional no será asumido hasta tanto no sea aprobado el cálculo actuarial del pasivo pensional respectivo.

En ese orden de ideas, los recursos que entrega la entidad a CAPRECOM – FONCAP, para el pago de las pensiones y demás prestaciones económicas, hacen parte de la Reserva Financiera Actuarial de Adpostal en Liquidación y deberán ser reconocidos y revelados en la subcuenta 190102- Recursos entregados en administración, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Conforme a lo anterior, para CAPRECOM – FONCAP, corresponderán a un pasivo que deberá ser reconocido y revelado en la subcuenta 245301-En Administración, de la Cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCLUSIÓN

Los recursos que entrega Adpostal en Liquidación a CAPRECOM – FONCAP, para el pago del pasivo pensional que tiene a su cargo, deberán ser reconocidos y revelados en la subcuenta 190102-Recursos entregados en administración, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA, ACTUARIAL.

CONCEPTO 108453 DE FEBRERO 15 DE 2008

TEMA: Bienes de Beneficio y Uso Público

SUBTEMA: *Tratamiento contable de predios adquiridos para su construcción*

Doctor
ANDRÉS CAMACHO CARDOZO
Secretario de Hacienda Municipal
ALCALDÍA DE NEIVA
Neiva (Huila)

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20081-108453 en la cual consulta sobre el tratamiento contable de los predios adquiridos para la construcción de bienes de beneficio y uso público.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al numeral 9.1.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual en relación con las normas técnicas relativas a los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, establece que estos bienes *“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”.

En lo relacionado con el reconocimiento, el párrafo 177 del numeral 9.1.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública, establece 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*”.

Por su parte, el párrafo 132 del Plan General de Contabilidad Pública define 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 estas 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).

Ahora bien, la descripción de los Bienes de Beneficio y Uso Público e Históricos y Culturales en Construcción contenida en el Capítulo II del Régimen de Contabilidad Pública, establece que “*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*”.

Por su parte la dinámica establece que:

SE DEBITA CON:

El valor de los desembolsos imputables a la construcción de los bienes.

El valor de los materiales recibidos para ser incorporados a las obras.

El valor de los costos financieros originados en las obligaciones contraídas para financiación de las obras hasta el momento en que estén disponibles para su uso. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, teniendo en cuenta que el valor del terreno hace parte del bien en construcción y forma parte de los desembolsos realizados que son imputables a la formación del bien, el reconocimiento contable del terreno adquirido para su construcción corresponde a un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, y como contrapartida las subcuentas correspondientes a la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones expuestas, y realizado el análisis correspondiente, se concluye que el tratamiento contable de la adquisición de terrenos que serán afectos a la construcción de Bienes de Beneficio y Uso Público, corresponde a un débito

a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, y como contrapartida las subcuentas correspondientes a la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

CONCEPTO 108821 DE FEBRERO 22 DE 2008

TEMA: Propiedades, Planta y Equipo

SUBTEMA: *Avalúos técnicos*

Coronel
LUZ MARINA BUSTOS CASTAÑEDA
Directora Administrativa y Financiera
Grupo Contaduría General
Policía Nacional
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20082-108821, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

1. Bienes inmuebles

¿Para efectos contables es viable tomar como avalúo, para el registro de valorizaciones o desvalorizaciones de edificaciones y terrenos, el valor del avalúo catastral que suministran las oficinas de catastro o quien haga sus veces a nivel territorial?

¿Cuál sería el procedimiento para predios de la institución compuestos por terrenos y edificaciones, si el avalúo catastral no tiene actualizada la información en cuanto a valores de la edificación y/o terreno de dicho predio?

2. Bienes muebles

Teniendo en cuenta que la Policía Nacional adquiere y destina en su totalidad los bienes al cumplimiento de su cometido estatal y los determina como bienes no transables (aeronaves, vehículos, tanquetas, armamento, equipos de comunicación e interceptación, software especializado para inteligencia, etc.), ¿se hace necesario realizar el avalúo a dichos bienes?

En caso de tener que realizar el avalúo a estos bienes muebles, ¿se pueden tomar para la actualización, como avalúo, precios de referencia de publicaciones de circulación nacional o cotizaciones?, ¿cuál sería el documento soporte para el registro de la valorización o desvalorización, de acuerdo con lo establecido en las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad del Plan General de Contabilidad Pública?

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos a los numerales 18, 20 y 21 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Capítulo III del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado mediante Resolución 356 de 2007, los cuales establecen:

“18. ACTUALIZACIÓN

El valor de las propiedades, planta y equipo es objeto de actualización mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. El valor en libros corresponde al valor resultante de restarle al costo histórico de un bien, la depreciación o amortización acumulada y la provisión, y sumarle la valorización. Por su parte, el costo de reposición y el valor de realización pueden establecerse mediante avalúo técnico, el cual debe considerar, entre otros criterios, la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la situación de mercado, el grado de negociabilidad, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes. El costo de reposición también puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas. (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.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación.

20. FRECUENCIA DE LAS ACTUALIZACIONES

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

21. EXCEPCIONES A LA ACTUALIZACIÓN

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

En ese orden de ideas, el avalúo catastral podrá ser empleado para efectos de actualización contable, siempre que la entidad considere que dicho avalúo refleja la realidad de los bienes. No obstante, si el valor del avalúo catastral no refleja la realidad económica de los mismos, deberá efectuar nuevos avalúos, de acuerdo con lo establecido en el numeral 18 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establecido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007.



Por su parte, 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).

Quiere decir entonces, que la entidad contable pública deberá establecer la clasificación de sus bienes inmuebles y muebles, acorde con la especialidad de cada uno de ellos, es decir, cuáles bienes son utilizados en el cumplimiento de sus cometido estatal, como es el caso de la seguridad, vigilancia y control; y los afectos a las actividades administrativas de apoyo, para establecer cuáles bienes serían de carácter especializado y cuáles no, y así poder determinar cuáles serían objeto de avalúos para efectos contables, siempre y cuando se cuenten con técnicas o procedimientos de medición confiables y que guarden la relación costo/beneficio.

En cuanto a la norma técnica de soportes contables, contenida en el numeral 9.2.1 del Plan General de Contabilidad Pública, se establece:

9.2.1 Soportes 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”.

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 procedimiento a seguir para soportar sus hechos y operaciones.

CONCLUSIÓN

Para efectos de actualización de los bienes inmuebles con fines contables, la entidad contable pública podrá emplear el avalúo catastral, siempre y cuando considere que dicho avalúo refleja la realidad de los mismos. No obstante, si el valor del avalúo catastral no refleja la realidad económica de los bienes inmuebles, deberá adelantar nuevos avalúos para efectos contables, con personal de la entidad que cuente con la

capacidad e idoneidad para su elaboración o con el apoyo de otras entidades públicas, con el fin de evitar erogaciones significativas y medición confiable.

Además, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece que no es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo, ubicados en zonas de alto riesgo.

En los demás casos deberá adelantarse la actualización respectiva, considerando que el costo de reposición puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados.

Igualmente, es preciso aclarar que considerando que los avalúos para efectos contables tienen como propósito la actualización de los valores en libros, y no para disposición del bien, además que dada la especialidad de los bienes muebles destinados al cumplimiento del cometido estatal de la entidad contable pública, como es la de seguridad y vigilancia y, por tanto, no transables, por la inexistencia de un mercado que permita establecer un valor de actualización, no es aplicable la realización de avalúos.

Finalmente, 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 los soportes contables que sustenten los avalúos realizados a los bienes.

CONCEPTO 109005 DE FEBRERO 22 DE 2008

TEMA: Reservas

SUBTEMA: Reclasificación de saldos

Doctores

ÓSCAR ANTONIO ÁLVAREZ GÓMEZ

Director General

CÉSAR AUGUSTO FLÓREZ BOLÍVAR

Corporación Autónoma Regional de las Cuencas de los Ríos Rionegro y Nare -
CORNARE

El Santuario (Antioquia)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20082-109005, en la cual consulta si es viable reclasificar los saldos de la cuenta de 3215-RESERVAS a la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL, teniendo en cuenta que la entidad constituyó una reserva, la cual no tiene un fin específico, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, expresa que 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". (Subrayado fuera de texto).

Con base en lo anterior, si la Asamblea General de la Corporación aprueba constituir una reserva con el fin de cumplir con requerimientos legales o estatutarios, para fines específicos y justificados, deberá apropiarse de los resultados obtenidos por la entidad el monto establecido para dicha reserva, y será este quien decida si la conserva, o cambia su finalidad una vez se haya cumplido con el fin para el cual fue creada.

Ahora, si a juicio de la Asamblea General las reservas constituidas no tienen un fin específico o no son justificables, esta podrá autorizar eliminarlas, para lo cual la entidad deberá registrar un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3215-RESERVAS, y un crédito a la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCLUSIÓN

Las reservas constituyen apropiaciones de los resultados obtenidos por la entidad contable pública para el cumplimiento de requerimientos legales o estatutarios, para fines específicos y justificados, si a juicio de la Asamblea General de la Corporación las reservas constituidas fueron creadas sin un fin específico, podrá autorizar eliminarlas, para lo cual la entidad deberá disminuir el saldo de la subcuenta correspondiente de la cuenta 3215-RESERVAS, utilizando como contrapartida la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO 109007 DE FEBRERO 22 DE 2008

TEMA: Excedentes acumulados

SUBTEMA: Reclasificación de saldos

Doctor

GONZALO ANDRÉS RODRÍGUEZ CAÑAS

Director de la Oficina de Contabilidad y Presupuesto

Universidad de Pamplona

Pamplona (Norte de Santander)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20082-109007, en la cual consulta el tratamiento que se debe dar a los excedentes acumulados registrados en la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En relación con el entorno económico, el párrafo 22 del numeral 1.2 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP 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, gratui-*

ta 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”.*

Así las cosas, teniendo en cuenta las características definidas en los párrafos anteriores para las entidades de gobierno general y las empresas públicas, se concluye que la Universidad de Pamplona forma parte de las entidades de gobierno general.

En ese sentido, el numeral 2.9.1.3.2 de las Normas técnicas relativas al patrimonio institucional, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que 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*”. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el mismo texto normativo señala que la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES “*Representa el valor de los resultados no distribuidos, provenientes del resultado neto de los ejercicios anteriores y sobre los cuales está pendiente la decisión de su aplicación a reservas o distribución de utilidades; al igual que el valor de las pérdidas o déficit no absorbidos, separando los resultados correspondientes a los ajustes por inflación*”. (Subrayado fuera de texto).

Describe, expresa, 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*”. (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de esta cuenta expresa que se acredita por “*El valor de la reclasificación del excedente del ejercicio anterior, al inicio del período contable*”.

Así las cosas, el resultado del ejercicio obtenido por el ente público durante el período contable debe ser reclasificado a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL en el siguiente período contable.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que la Universidad de Pamplona no es una entidad societaria, sino que forma parte de las entidades de gobierno general, y en consecuencia no debe presentar los resultados al máximo órgano social para que decida su distribución, debe proseguir a reclasificar los saldos registrados en la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, a la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCLUSIÓN

El resultado del ejercicio, obtenido por el ente público durante el período contable, debe ser reclasificado a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL en el siguiente período contable. Por lo tanto, teniendo en cuenta que la Universidad de Pamplona forma parte de las entidades de gobierno general, debe proseguir a reclasificar los saldos registrados en la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, a la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO 108705 DE FEBRERO 26 DE 2008

TEMA: Inversiones

SUBTEMAS: 1.1 *Reconocimiento de las Inversiones en Moneda Extranjera*

1.2 *Actualización de las Inversiones de Administración de Liquidez*

Doctora
LUZ ELENA MONTERO S.
Grupo de Normas
ECOPETROL S.A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20082-108705, en la cual consulta qué se entiende por fecha de la transacción, para efectos de aplicar la Tasa Representativa del Mercado (TRM) en el reconocimiento de las inversiones en moneda extranjera. Asimismo, pregunta que si las inversiones de administración de liquidez se pueden valorar como las inversiones negociables y disponibles para la venta. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1.1. Reconocimiento de las Inversiones en Moneda Extranjera

En relación con el proceso contable, el párrafo 62 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala 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, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor. (...) (Subrayado fuera de texto).

De conformidad con el párrafo 144 del 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 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, estas deben reconocerse por el precio de la unidad o índice específico en la fecha de la transacción”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos establece 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 en el momento de la actualización”*. (Subrayado fuera de texto).

En lo que respecta a la valoración de las inversiones en títulos o valores denominados en moneda extranjera, el literal b) del numeral 6.1.3 del Capítulo I de la Circular Externa 100 de 1995 de la Superintendencia Financiera establece: *“En primera instancia se determina el valor presente o el valor de mercado del respectivo valor en su moneda o unidad de denominación, utilizando el procedimiento establecido en los numerales 6.1.1 y 6.1.2 de la presente norma.*

Si el valor se encuentra denominado en una moneda distinta del dólar de los Estados Unidos de América, el valor determinado de conformidad con el inciso anterior se convierte a dicha moneda con base en las tasas de conversión de divisas autorizadas mediante acto de contenido general expedido por la Superintendencia Financiera de Colombia.

El valor obtenido de conformidad con lo dispuesto en los incisos precedentes se debe multiplicar por la tasa representativa del mercado (TRM) calculada el día de la valoración y certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia o por el valor de la unidad vigente para el mismo día, según sea el caso”. (Subrayado fuera de texto).

Es importante tener en cuenta que el literal b) del numeral 6.1.3 del Capítulo I de la Circular Externa 100 de 1995 de la Superintendencia Financiera se modifica a partir del 21 de febrero de 2008, en el sentido de que si el título o valor se encuentra denominado en una moneda distinta del dólar de los Estados Unidos de América, la conversión se efectúa con base en tasas publicadas el día de valoración en la página web del Banco Central Europeo (BCE).



1.2. Actualización de las Inversiones de Administración de Liquidez

El numeral 1 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos establece que *“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 del precio a corto plazo”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 del procedimiento referido establece 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 en el momento de la actualización”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 4 del procedimiento citado 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).

En cuanto a la actualización, el procedimiento referido 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”*.

De acuerdo con el numeral 8 del mismo procedimiento, *“Las inversiones patrimoniales en entidades controladas comprenden las inversiones realizadas con la intención de ejercer control o de compartirlo. Así mismo, incluye las inversiones patrimoniales en las que la entidad contable pública ejerce influencia importante”*.

Conforme al numeral 10 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, *“Las inversiones patrimoniales en entidades controladas, asociadas o entidades bajo control conjunto deben actualizarse por el método de participación patrimonial. (...)”*

Por su parte, el numeral 18 señala que *“Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas comprenden los títulos participativos clasificados como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, los cuales no le permiten a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante sobre el ente emisor. (...)”*

El numeral 20 del mismo procedimiento establece que *“La actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas surge de la comparación periódica del costo de la inversión frente a su valor intrínseco, cuando las inversiones se clasifiquen como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, y contra la cotización en bolsa, si las inversiones se clasifican como de alta y media bursatilidad”*.

De otra parte, el numeral 3.1 del Capítulo I de la Circular Externa 100 de 1995 de la Superintendencia Financiera establece: *“Se clasifican como inversiones negociables todo valor que ha sido adquirido con el propósito principal de obtener utilidades por las fluctuaciones a corto plazo del precio”*.

El numeral 3.2 de la norma referida señala que “Se clasifican como inversiones para mantener hasta el vencimiento, los títulos y/o valores respecto de los cuales el inversionista tiene el propósito serio y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlos hasta el vencimiento de su plazo de maduración o redención. El propósito serio de mantener la inversión es la intención positiva e inequívoca de no enajenar el valor, de tal manera que los derechos en él incorporados se entiendan en cabeza del inversionista. (...)”.

Por su parte, el numeral 3.3 establece que “Son inversiones disponibles para la venta los títulos y/o valores que no se clasifiquen como inversiones negociables o como inversiones para mantener hasta el vencimiento, y respecto de los cuales el inversionista tiene el propósito serio y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlos cuando menos durante un (1) año contado a partir del primer día en que fueron clasificados por primera vez, o en que fueron reclasificados como inversiones disponibles para la venta. (...)”.

En todos los casos, forman parte de las inversiones disponibles para la venta: los títulos y/o valores participativos con baja o mínima bursatilidad; los que no tienen ninguna cotización y los títulos y/o valores participativos que mantenga un inversionista cuando este tiene la calidad de matriz o controlante del respectivo emisor de estos títulos y/o valores. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

Conforme al numeral 6.1.1 de la mencionada Circular, el procedimiento para la valoración de los títulos y/o valores de deuda negociables es el mismo que para la valoración de los títulos y/o valores disponibles para la venta. Por su parte, el numeral 6.2 establece el procedimiento de valoración de los títulos y/o valores participativos, dependiendo del grado de bursatilidad y de si la negociación se efectúa en bolsas nacionales o del exterior.

CONCLUSIÓN

1.1. Reconocimiento de las Inversiones en Moneda Extranjera

Con base en las consideraciones anteriormente enunciadas, el reconocimiento inicial de las inversiones de administración de liquidez realizadas en moneda extranjera debe efectuarse por el costo histórico, aplicando para su presentación en moneda legal, la Tasa Representativa de Mercado (TRM) de la fecha de la transacción, es decir, del día en que se adquieren.

La actualización de las inversiones de administración de liquidez se efectúa con base en las metodologías definidas por la Superintendencia Financiera para las inversiones clasificadas como negociables. En consecuencia, tratándose de una inversión en moneda extranjera, una vez se haya obtenido el valor presente o el valor de mercado, en la respectiva moneda, se procede a la conversión a dólares de los Estados Unidos de América, si el título se encuentra denominado en una moneda distinta. El valor obtenido se multiplica por la TRM calculada el día de la valoración, certificada por la Superintendencia Financiera.

1.2. Actualización de las Inversiones de Administración de Liquidez

El concepto de inversiones de administración de liquidez contenido en el Régimen de Contabilidad Pública corresponde al concepto de inversiones negociables de la Circular Externa 100 de 1995 emitida por la Superintendencia Financiera, en el sentido que comprenden valores adquiridos con el propósito de obtener utilidades por las fluctuaciones del precio a corto plazo.



Para efectos de actualización de las inversiones de administración de liquidez, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos establece que estas deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera para las inversiones negociables, metodologías que deben estar vigentes en el momento de la actualización.

Por su parte, las inversiones disponibles para la venta contenidas en la regulación de la Superintendencia Financiera corresponden, tratándose de títulos de deuda, a las inversiones con fines de política contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública cuando en su definición se refiere a inversiones adquiridas con el propósito y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlas cuando menos durante un año, a partir de la fecha de su adquisición. En el caso de los títulos participativos, el concepto corresponde a las inversiones patrimoniales, sean estas en entidades controladas o en entidades no controladas.

Para efectos de la actualización de las inversiones con fines de política así como de las inversiones patrimoniales, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos ha señalado metodologías específicas. Las inversiones con fines de política se actualizan con base en el descuento de flujos futuros a partir de la Tasa Interna de Retorno. Las inversiones patrimoniales en entidades controladas se actualizan por el método de participación patrimonial, y las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, mediante la comparación periódica del costo de la inversión frente a su valor intrínseco o la cotización en bolsa.

Como se observa, por remisión expresa contenida en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, las inversiones de administración de liquidez aplican las metodologías de valoración de las inversiones negociables que regula la Superintendencia Financiera.

Lo mismo no se puede afirmar con respecto a las inversiones disponibles para la venta, toda vez que el procedimiento de actualización de las inversiones con fines de política y de las patrimoniales se encuentra contenido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, del RCP y presenta diferencias con relación al procedimiento de valoración definido por la Superintendencia Financiera para este tipo de inversiones.

CONCEPTO 108831 DE FEBRERO 26 DE 2008**TEMA: Cuantía indeterminada de contrato****SUBTEMA: Reconocimiento**

Doctor

JORGE IVÁN RAMÍREZ CADAVID

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20082-108831, en el cual consulta el procedimiento contable para contabilizar en las cuentas de Orden de Control, un contrato de agencia comercial cuya cuantía es indeterminada. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 130 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en lo referente a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, establece *“Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresadas de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”*.

Por su parte, el párrafo 119, define el principio de Medición en los siguientes términos: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. La cuantificación en términos monetarios debe hacerse utilizando como unidad de medida el peso, que es la moneda nacional de curso forzoso, poder liberatorio ilimitado, y sin subdivisiones en centavos. Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas”*. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, en el párrafo 122 define el principio de Revelación: *“Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables debe ser revelada por medio de notas. La información 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”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 120 define el principio de la Prudencia en los siguientes términos: *“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 152 del numeral 2.9.1.1.3 del PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en lo referente a las normas técnicas relativas a los deudores, establece que *“Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)”*.

En el entendido que en la contabilidad se registran los hechos cuyo valor es susceptible de determinarse de manera confiable, el contrato objeto de consulta no es sujeto de reconocimiento contable por ser de cuantía indeterminada. No obstante, del mismo deben hacerse las revelaciones cualitativas en notas a los estados contables.

Lo anterior, sin detrimento de que con la periodicidad establecida en el contrato se efectúe el reconocimiento del ingreso por concepto de los honorarios establecidos con base en el factor pactado.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas y teniendo en cuenta que en la contabilidad se registran los hechos cuyo valor es susceptible de determinarse de manera confiable, el contrato objeto de consulta no es sujeto de reconocimiento contable por ser de cuantía indeterminada. No obstante, del mismo deben hacerse las revelaciones cualitativas en notas a los estados contables.

Lo anterior, sin detrimento de que con la periodicidad establecida en el contrato, se efectúe el reconocimiento del ingreso por concepto de los honorarios establecidos con base en el factor pactado.

CONCEPTO 105582 DE FEBRERO 28 DE 2008

TEMA: Deuda de Carbocol

SUBTEMA: Registro contable

Doctor

ÓSCAR IVÁN ZULUAGA ESCOBAR

Ministro de Hacienda y Crédito Público

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

ANTECEDENTES

En respuesta a su comunicación radicada con el expediente número 200711-105582, en la cual solicita indicación sobre los registros contables a realizar con la deuda de Carbocol, entidad que ya no existe legalmente, así como el procedimiento para el registro de los ingresos futuros que sólo se recibirán a partir del año 2009 y hasta el año 2033 como pago de dicha deuda, producto de las negociaciones en la liquidación de dicha entidad, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del Acuerdo de Pago del 27 de septiembre de 2001 indica que *“CARBOCOL reconoce como obligación a su cargo y a favor de LA NACIÓN el pago de la suma la suma de UN BILLÓN OCHOCIENTOS NOVENTA Y DOS MIL NOVECIENTOS CINCUENTA Y TRES MILLONES CUATROCIENTOS VEINTITRÉS MIL SEISCIENTOS OCHENTA PESOS CON SETENTA Y NUEVE CENTAVOS*

(1.892.953.423.680.79) moneda legal colombiana, que corresponde a la deuda en dólares mencionada en el numeral 22 de los considerandos, convertida a la moneda legal colombiana a la tasa representativa del mercado del 30 de junio de 2001 (US\$ 1 = \$2.298.85), según liquidación realizada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Dirección General de Crédito Público y aceptada por **CARBOCOL**. Dicha liquidación formará parte integrante de este ACUERDO DE PAGO como **Anexo No. 1**. (...). (Subrayado fuera de texto).

La cláusula segunda del Acuerdo señala lo siguiente: “**CARBOCOL** pagará la suma de que trata la cláusula primera del presente ACUERDO DE PAGO de la siguiente forma:

*Mediante abono directo en la Dirección General del Tesoro Nacional en la cuenta de esta en el Banco de la República o en otra cuenta que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público –Dirección General de Crédito Público– determine por escrito en su oportunidad, en moneda legal colombiana y/o en dólares de los Estados Unidos de América, los cuales se convertirán a moneda legal colombiana a la tasa representativa del mercado del día en que los dineros ingresen a la cuenta de la Dirección General del Tesoro Nacional. Mediante la entrega de bienes muebles e inmuebles de su propiedad a **LA NACIÓN** – Ministerio de Hacienda y Crédito Público ó (sic) a la entidad que ella designe.*

PARÁGRAFO: La forma de pago convenida en el literal a) de la presente cláusula se hará efectiva mediante la cesión de derechos de **CARBOCOL** sobre los ingresos que se detallan en la cláusula tercera, los cuales se abonarán a la deuda en el momento en que se efectúen las entregas correspondientes”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1672 del Código Civil define la cesión de bienes de la siguiente forma: “La cesión de bienes es el abandono voluntario que el deudor hace de todos los suyos a su acreedor o acreedores, cuando a consecuencia de accidentes inevitables, no se halla en estado de pagar sus deudas”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1678 del Código Civil establece en relación con el efecto de la cesión de bienes, lo siguiente:

“La cesión de bienes produce los efectos siguientes:

1o.) Las deudas se extinguen hasta la cantidad en que sean satisfechas con los bienes cedidos.

2o.) Si los bienes cedidos no hubieren bastado para la completa solución de las deudas, y el deudor adquiere después otros bienes, es obligado a completar el pago con estos.

La cesión no transfiere la propiedad de los bienes del deudor a los acreedores, sino solo la facultad de disponer de ellos o de sus frutos hasta pagarse de sus créditos”.

El literal j) y el párrafo primero de la cláusula tercera del Acuerdo de Pago se refieren a que “*Para dar cumplimiento a la cláusula segunda, **CARBOCOL** pagará la suma de que trata la cláusula primera del presente ACUERDO DE PAGO con los siguientes recursos o bienes (...)*

*j) Los activos que le correspondan a **LA NACIÓN** de la masa liquidatoria conforme lo disponga el decreto de liquidación de **CARBOCOL**.*

PARÁGRAFO PRIMERO: CARBOLCOL cederá dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes a la fecha del presente ACUERDO DE PAGO los derechos sobre los ingresos a que hacen mención los literales a) al f) de la presente cláusula, mediante la suscripción de los documentos que se requieran para que LA NACIÓN establezca vínculos jurídicos directos con los responsables de los respectivos pagos, en forma tal que la mencionada cesión de los derechos se haga efectiva durante todo el término de los contratos que dieron origen a los derechos cedidos. Así mismo, cumplirá con las formalidades (notificación al cedido) que la ley requiere para este tipo de operaciones, en especial las contempladas en los artículos 1959 a 1966 del Código Civil y 887 a 896 del Código de Comercio. (Subrayado fuera de texto).

La cláusula sexta del Acuerdo de Pago indica que “El plazo de las obligaciones de pago de CARBOLCOL en desarrollo del presente ACUERDO DE PAGO será hasta el año 2033 y los pagos se efectuarán en la medida en que los ingresos, rentas y/o bienes muebles y/o inmuebles ingresen o se entreguen a LA NACIÓN –Ministerio de Hacienda y Crédito Público– o a la entidad que éste Ministerio designe”. (Subrayado fuera de texto).

La cláusula séptima del Acuerdo señala que “Todos los pagos que efectúe CARBOLCOL en desarrollo del presente ACUERDO DE PAGO se aplicarán en el siguiente orden: primero al TRAMO III, segundo al TRAMO II, tercero al TRAMO IV, cuarto a intereses del TRAMO I y por último al TRAMO I”.

El artículo 7 del Decreto 520 de 2003, mediante el cual se dispone la disolución y liquidación de Carbones de Colombia S.A., establece lo siguiente: “Atención de obligaciones. Las obligaciones a cargo de la sociedad que estuvieran previamente pormenorizadas en el inventario de la liquidación y que hayan sido aprobadas se cancelarán con el producto de las enajenaciones o mediante la afectación de los ingresos y rentas futuras de la sociedad en los términos y condiciones que aquí se señalan y, en lo no previsto en este decreto, en los términos y condiciones previstos en las normas aplicables. En todo caso el pago de las obligaciones se hará observando las disposiciones legales sobre la prelación de créditos”. (Negrilla y subrayado fuera de texto).

El artículo 16 del mismo decreto indica lo siguiente: “Cesión al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para permitir el cumplimiento por parte de Carbocol, ‘en Liquidación’, de los compromisos asumidos con la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, como resultado del Acuerdo de Pago suscrito el 27 de septiembre de 2001, se entienden cedidos y por tanto causados a favor de la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, aun luego de ser asumidos los contratos y derechos antes mencionados por parte del Ministerio de Minas y Energía o en quien este delegue, la totalidad de las sumas que hayan de percibirse por concepto de contraprestaciones monetarias provenientes del Contrato de Asociación de la Zona Norte de El Cerrejón, suscrito en diciembre 17 de 1976, del Contrato de Explotación Minera y Transferencia suscrito el 15 de noviembre de 2000, y del Contrato de Gran Minería para la Exploración y Explotación Carbonífera del Area (sic) de Patilla, suscrito el 27 de septiembre de 2001.

La Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en su condición de acreedora de Carbones de Colombia S. A., Carbocol S. A., en virtud del Acuerdo de Pago suscrito el 27 de septiembre de 2001, tendrá derecho a representar los intereses de este último frente a cualquier persona que resulte tener derecho personal y/o real a favor del mismo y tendrá por tanto acción para exigir el pago correspondiente. (...)

Una vez se hayan establecido los mecanismos de que trata este párrafo, el Ministerio de Minas y Energía o quien este delegue informará al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Dirección General de Crédito Público al respecto, y de ahí en adelante enviará periódicamente a dicha Dirección los documentos que reflejen el seguimiento a la ejecución de los citados contratos”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 29 del decreto en mención indica: “Destinación de remanentes. Si al término de la liquidación quedaran remanentes, los mismos, en cumplimiento de lo estipulado en la cláusula cuarta del Acuerdo de Pago suscrito con la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el día 27 de septiembre de 2001, serán destinados al pago de los compromisos que Carbocol, ‘en Liquidación’, tenga para con la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Con tal objeto, el Gerente Liquidador ordenará la entrega de tales remanentes a favor de dicho Ministerio - Dirección General del Tesoro Nacional.

En virtud del mencionado acuerdo y conforme se establece en el párrafo 1° del artículo 16 del presente decreto, este pago constituirá para todos los efectos cumplimiento parcial de las obligaciones que Carbones de Colombia S. A., Carbocol S. A., tenga para con la Nación - Ministerio de Hacienda y Crédito Público en la cuantía respectiva”. (Subrayado fuera de texto).

En el orden del día del Acta No. 50, en la cual consta la Asamblea Extraordinaria del 27 de julio de 2005, se encuentra en el cuarto punto “Informe del Liquidador” y en el quinto punto la “Consideración y Aprobación del Acta de Liquidación”.

El informe financiero del punto cuarto del Acta indica que “La contabilidad de Carbocol S.A., en Liquidación, se cerró el 25 de julio de 2005 quedando un pasivo insoluto de pesos 2.089,937.764 miles por cancelar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, pasivo por todos conocido e imposible de pagar por parte de Carbocol S.A., en Liquidación”.

El quinto punto contiene el informe del revisor fiscal, el cual precisa en el numeral cuarto: “4. En mi informe de auditoría del 26 de julio de 2005, sobre el estado del pasivo neto de la liquidación a esa fecha, expresé una opinión con salvedad debido a que CARBOCOL tenía registrados \$2.089.938 millones correspondientes a la deuda con la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, según el Acuerdo de Pago suscrito el 27 de septiembre de 2001. Con base en las proyecciones efectuadas por el Gerente Liquidador sobre los ingresos futuros esperados de los derechos vigentes, CARBOCOL no estaría en capacidad de generar los recursos necesarios para el pago de dicha obligación; sin embargo, la Nación aceptó en el mismo Acuerdo de Pago que con la transferencia de los derechos sobre los ingresos futuros en el momento de la liquidación, la deuda se entendería pagada. Tal como se describe en la Nota 1 a la cuenta final de la liquidación, el 27 de julio de 2005 la Asamblea General de Accionistas aprobó la reclasificación de la deuda con la nación a la cuenta de patrimonio de entidades en procesos especiales y, por lo tanto, mi opinión actual sobre el estado correspondiente a dicho ejercicio es diferente a la indicada en mi informe anterior”. (Subrayado fuera de texto).

En el artículo 8 de la Ley 185 de 1995, mediante la cual se autorizan operaciones de endeudamiento interno y externo de la Nación, se autorizan operaciones para el saneamiento de obligaciones crediticias del sector público, se otorgan facultades y se dictan otras disposiciones, se establece que “El Gobierno Nacional podrá capitalizar a las entidades descentralizadas del orden nacional u ordenar la capitalización de estas

entidades entre sí. Para tales efectos, podrán hacerse aportes en dinero o en especie o realizarse asunciones de deuda. (...)

PARÁGRAFO 1o. El Gobierno Nacional podrá asumir deuda de entidades descentralizadas del orden nacional, a cambio de activos o acciones de propiedad de dichas entidades”. (Negrilla y subrayado fuera de texto).

En su comunicación usted indica que “No obstante haberse liquidado Carbochol la deuda de esta entidad se mantiene en los registros de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional para efectos de registrar los abonos o pagos que se efectúan a la Nación de las diferentes entidades en desarrollo de todos lo (sic) bienes y activos que fueron cedidos a la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público en el momento que se vayan efectuando. **Es importante destacar que los activos cedidos a la Nación no tienen un valor cierto para poder imputar a estos deudores un monto específico de la deuda.** Solo en la medida en que se den los ingresos, tal como lo establecen los diferentes documentos”. (Negrilla y subrayado fuera de texto).

El párrafo 264 del Régimen de Contabilidad Pública define lo siguiente: “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).

La cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, “Representa el valor de los derechos por cobrar por concepto de préstamos otorgados por la Nación y las entidades territoriales. Incluye los créditos transitorios, presupuestarios y de tesorería, y otros préstamos concedidos.

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

La Corte Constitucional en la Sentencia C-263/02 señaló que “en todos los casos –ya sea que el trámite se adelante ante la Superintendencia o ante el juez– el proceso liquidatorio se erige como un instrumento para procurar la satisfacción ordenada de las acreencias a cargo del deudor incurso en una situación anormal y generalizada de incumplimiento, en aplicación del principio de la par conditio creditorum, y no como un modo de extinguir las obligaciones”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Partiendo de que los registros correspondientes a la inversión fueron retirados de las cuentas de balance, dadas las condiciones finales de CARBOCOL S.A., en Liquidación, y que con base en las normas aplicables al tema de la asunción de deuda, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público tiene reconocido un pasivo correspondiente a una Operación de Crédito Público y a su vez registra un activo, representado en la cuenta por cobrar por Préstamos Gubernamentales Otorgados, me permito informarle que no es necesario realizar registros contables adicionales, excepto el que corresponde al recaudo de los derechos que la respaldan, no obstante me permito realizar las siguientes precisiones sobre el tema.

En primer lugar, el registro del remanente debe realizarse de conformidad con el artículo 29 del Decreto 520 de 2003, es decir, como parte de pago de la deuda y, según el orden establecido en la cláusula séptima del Acuerdo de Pago, al tramo que corres-

ponda. Así las cosas, el efectivo y las propiedades, planta y equipo se reconocen con un débito en las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y del grupo 11-EFECTIVO, con un crédito en la subcuenta 141611-Acuerdos de pago a empresas no financieras, de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, de acuerdo con el catálogo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, y que, de conformidad con el Catálogo vigente desde el 1° de enero de 2007, corresponde su homologación a la subcuenta 141647-Préstamos concedidos a las empresas no financieras, de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS.

En segundo lugar, respecto de la cesión de los distintos derechos contenidos en el Acta de Liquidación y en el Acuerdo de Pago, que en su comunicación indica que no tienen un valor cierto para poder imputar a estos deudores un monto específico de la deuda, debe tenerse en cuenta que el flujo de dinero recibido debe reconocerse en el momento de su pago, es decir, cuando se conozca del giro al Ministerio por parte de las empresas obligadas a hacerlo conforme lo pactado en el Acuerdo, puesto que como usted lo señala en su comunicación, Carbocol ya no existe, se canceló su personería jurídica, razón por la cual reitero que no es necesario realizar registros adicionales, en tanto que lo que debe hacerse es una mayor revelación en las notas a los estados contables en las cuales se indique lo que sucede con el deudor en particular, la forma en que está cancelando, entidad o entidades responsables del giro al Ministerio y toda la información que considere les aporta a los usuarios en la comprensión de la misma.

En tercer lugar, con fines de mantener el control de la información y sobre la base de que el plazo para la cancelación del derecho abarca el periodo desde el año 2009 hasta el 2033, vale la pena señalar que entendiendo que los sistemas de información contable de cada entidad pueden requerir de la especificación de la entidad responsable del pago, que en este caso evidentemente no es Carbocol, sí es fundamental el hecho de no perder la información respecto de que el origen del derecho es la entidad liquidada.

En cuarto lugar, considero pertinente precisarle que el flujo de recursos obtenidos por la cesión de derechos no corresponde a un ingreso, puesto que, como puede constatarlo con la definición contable de ingreso contenida en el párrafo 264 citado en las consideraciones, en este caso no se incrementan los activos, de hecho hay lugar a un intercambio de activos de la cuenta por cobrar a efectivo; y tampoco se disminuyen los pasivos puesto que los desembolsos a los acreedores de la deuda que sirve el Ministerio de Hacienda y Crédito Público no se realizan dependiendo de los giros realizados por las entidades responsables de hacerlo. Adicionalmente, como puede leerse del texto citado de la Sentencia C-263 de la Corte Constitucional, el proceso liquidatorio no se constituye en un mecanismo de extinguir obligaciones y menos en este caso, en el que existen entidades responsables de la cancelación de los derechos que tiene el Ministerio que actualmente están operando.

CONCEPTO 108413 DE FEBRERO 28 DE 2008**TEMA: Pasivo Pensional****SUBTEMA: Concurrencia**

Doctora
MARTHA LUCÍA ARÉVALO CAGUAZANGO
Contadora
Hospital San José de Túquerres E. S. E.
Túquerres (Nariño)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20081-108413, mediante la cual consulta la contabilización de la concurrencia del pasivo pensional, teniendo en cuenta que a través de la Resolución 820 del 11 de abril de 2007, el Ministro de Hacienda y Crédito Público reconoció al Hospital San José de Túquerres del Departamento de Nariño como institución beneficiaria de los recursos para el financiamiento del pasivo prestacional del sector salud, causado a 31 de diciembre de 1993 por concepto de cesantías y pensiones, fijando el monto para el pago del mismo y el de las concurrencias de la Nación, el Departamento de Nariño y el Hospital y que posteriormente tanto el Departamento de Nariño como el Ministerio de Hacienda y Crédito Público consignaron en cuentas bancarias de la entidad los recursos correspondientes a su concurrencia en dicho pasivo, me permito informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 227 y 228 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, respecto a las obligaciones laborales y de seguridad social integral, señalan: “227. *Noción. 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.* 228. *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*”.

Por su parte, el párrafo 233 del Plan General de Contabilidad Pública señala respecto de los pasivos estimados que “*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*”.

De tal manera que el Hospital San José de Túquerres debe reconocer en su información contable las obligaciones laborales y de seguridad social integral, inicialmente a través de los pasivos estimados, para lo cual el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 355 de 2007 contiene las Cuentas 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES y 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Posteriormente, reconocerá los pasivos causados, es decir, los pasivos reales para lo cual el CGC contiene las cuentas 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

Cuando, como consecuencia de la firma de los convenios de concurrencia, la entidad recibe recursos para el pago de dichos pasivos, se genera un ingreso para la misma conforme lo establece la norma técnica contenida en el párrafo 264 del Plan General de Contabilidad Pública que señala: *“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).

Para el reconocimiento de dicho ingreso, el CGC contiene la Cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; Subcuenta 442801-Para pago de pensiones y/o cesantías.

Respecto a los recursos que posee la entidad en los fondos de cesantías, ratificamos lo expresado en el concepto 20071-86751, en el sentido de que deben ser revelados a través de la Cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, Subcuenta 142402-En Administración.

Por su parte, los recursos que posee la entidad en los fondos de pensiones, destinados exclusivamente al pago del pasivo pensional, deben ser revelados a través de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, Subcuenta 190102-Recursos Entregados en Administración.

Cuando se realizan pagos parciales a los funcionarios a través de los fondos de pensiones y/o cesantías se disminuirá el pasivo real reconocido e igualmente el Recurso entregado en administración.

CONCLUSIÓN

Los recursos recibidos como consecuencia de los convenios de concurrencia firmados para el pago del pasivo prestacional del sector salud en pensiones y cesantías corresponden para la entidad a un Ingreso que debe ser reconocido a través de la Cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS; Subcuenta 442801-Para pago de pensiones y/o cesantías.

Por su parte, los pagos parciales a los funcionarios a través de los fondos de pensiones y/o cesantías, disminuyen el pasivo real reconocido e igualmente el Recurso entregado en administración.

CONCEPTO 108514 DE MARZO 3 DE 2008**TEMA: Pasivo Pensional****SUBTEMA: Fondos de reservas**

Doctor

LUIS FERNANDO PACAVITA

Coordinador del Grupo de Contabilidad

Superintendencia Financiera de Colombia

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20081-108514, mediante la cual consulta si es necesario obtener el desglose de la proyección de pagos (cálculo actuarial) del año 1 al 10 y del año 11 en adelante y si se incluye en el mismo el valor de los bonos pensionales a emitirse en un futuro para su amortización o si, por el contrario, deben manejarse de manera independiente por pasivo o por cuentas de orden, me permito informarle lo siguiente:

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, respecto al registro del cálculo actuarial de los fondos de reservas, que *“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”*.

De tal manera que, teniendo en cuenta que las normas emitidas por el Contador General de la Nación son de obligatoria aplicación para las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 354 de 2007, se requiere el desglose del cálculo actuarial para cumplir adecuadamente la norma contable referida en el párrafo precedente.

En cuanto al registro de bonos pensionales, los párrafos quinto y sexto del numeral 45 del procedimiento referido señalan: *“El valor de la cuota parte en el bono pensional se reconoce en el momento en que la entidad administradora, en representación de los fondos de reservas, como emisora o como contribuyente en el bono pensional, confirme o certifique la información laboral que sustenta la liquidación provisional del bono pensional. En tal sentido, el fondo de reservas reconoce el valor de la cuota parte que le corresponde, dentro de la liquidación del bono pensional.*

El registro se realiza en la cuenta 2721-PROVISIÓN PARA BONOS PENSIONALES. Para este efecto, se debita la subcuenta 272104-Asegurador-liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales por amortizar (Db) y se acredita la subcuenta 272103-Asegurador liquidación provisional de cuotas partes de bonos pensionales”. (Subrayado fuera de texto).

En consecuencia, se registra como Provisión de Bonos Pensionales la liquidación provisional del bono o cuota parte del bono pensional. De tal manera que las espec-

tativas de pagos de bonos pensionales forman parte del cálculo actuarial del mismo y por ello se revelan en la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, Subcuentas 272013-Asegurador-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y 272014-Asegurador-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) y se amortizan siguiendo el procedimiento establecido en el párrafo segundo del numeral 46 del procedimiento contable mencionado.

CONCLUSIÓN

Dado que las normas expedidas por el Contador General de la Nación son de obligatoria aplicación para las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 354 de 2007, se requiere el desglose del cálculo actuarial de los fondos de reservas, como lo establece 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.

Respecto a las expectativas de pago futuras por bonos pensionales, estos valores forman parte del cálculo actuarial del fondo de reservas y deben ser reconocidos y revelados a través de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, Subcuentas 272013-Asegurador-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones y 272014-Asegurador-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) y se amortizarán siguiendo el procedimiento establecido en el párrafo segundo del numeral 46 del procedimiento contable mencionado.

CONCEPTO 108783 DE MARZO 5 DE 2008

TEMA: Retención en la fuente

SUBTEMA: Reconocimiento

Doctora

TERESA PLAZAS PERALTA

Líder Grupo Control Interno

Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20082-108783, en la cual consulta sobre el reconocimiento de las retenciones en la fuente sobre impuestos nacionales y distritales y si el registro se efectúa mediante el sistema contable de causación o de caja. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 89 de la Ley 106 del 30 de diciembre de 1993, por la cual se organiza el Fondo de Bienestar Social de la Contraloría, determina: "*Créase el Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuesto propio, adscrito a la Contraloría General de la República*".



Adicionalmente, el artículo 93 de la misma ley establece su patrimonio, el cual estará constituido por “las apropiaciones que le sean asignadas en el presupuesto nacional y especialmente por el aporte que haga la Contraloría General correspondiente al 2% de su presupuesto anual, y por sus rendimientos operacionales y financieros”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, respecto del sistema para el pago de las retenciones en la fuente de las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación, establece: “Las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación operarán bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales”.

En concordancia, el artículo 15 del Decreto 406 de 2001 señala: “Declaración y pago de retenciones en la fuente de entidades públicas. De conformidad con el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación deberán causar y practicar retención en la fuente cuando se efectúe el pago sujeto a retención”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 8 del Acuerdo 65 de 2002, por el cual se adoptan modificaciones al Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros establece que “Las retenciones se aplicarán en el momento del pago o abono en cuenta por parte del agente de retención, lo que ocurra primero, siempre y cuando en la operación económica se cause el impuesto de industria y comercio en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 61 del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública, define el proceso contable 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. (...)”.

Además, el párrafo 62 señala 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,(...)”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 66 establece que “El desarrollo del proceso contable público implica la observancia de un conjunto regulado de principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad”.

Cabe señalar que una de las características de la información contable pública es la comprensibilidad, cuyos criterios están definidos en los párrafos 111 y siguientes del Plan General de Contabilidad Pública, que determina: “La información contable pública es comprensible si permite a los usuarios interesados formarse un juicio objetivo sobre su contenido. Para el efecto se presume que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades y resultados de la entidad contable pública objeto de su interés, así como de la regulación contable que le aplica. En este sentido, la información contable pública es comprensible si es racional y consistente.

112. Racionalidad. La información contable pública es el producto de la aplicación de un proceso racional y sistemático, que reconoce y revela las transacciones, hechos y

operaciones de las entidades contables públicas, con base en un conjunto homogéneo, comparable y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos.

113. *Consistencia. La información contable pública es consistente cuando los criterios que orientan su elaboración se aplican de manera coherente y uniforme”.*

Por su parte, el párrafo 117 del PGCP enuncia el principio de Contabilidad Pública de 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 período”.*

Ahora bien, el párrafo 202 de la norma técnica de pasivos 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”.*

En desarrollo de la norma técnica de pasivos, la cuenta 2436-RETENCIONES EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE se describe como *“el valor que ha sido recaudado por los agentes de retención frente a todos los pagos o abonos en cuenta que realicen, excepto en los casos en los cuales no deban hacerlo por expresa disposición legal”.* (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, para el reconocimiento del pasivo originado en las retenciones en la fuente por impuestos nacionales o distritales, con independencia de que la entidad sea ejecutora del Presupuesto General de la Nación, se debe observar la reglamentación expedida por el Contador General de la Nación.

Sobre el tema objeto de consulta, este Despacho se pronunció en el mismo sentido con el concepto radicado con expediente 20047-48854, del cual anexo fotocopia.

CONCLUSIÓN

Soportado en el principio de causación, en la norma técnica para el reconocimiento de pasivos y en la descripción de la cuenta 2436-RETENCIONES EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE, el reconocimiento de la retención en la fuente, tanto de impuestos nacionales como distritales, debe hacerse en el momento en que se suceden los hechos económicos, con el fin de garantizar la confiabilidad de la información contable.

Lo anterior, con independencia de que la normativa definida en el Estatuto Tributario, para las entidades ejecutoras del Presupuesto Nacional, establezca que para efectos de la declaración y pago de las retenciones en la fuente se efectúen cuando se atiende el pago de la obligación principal.

CONCEPTO 108829 DE MARZO 5 DE 2008

(Se deja sin vigencia por expedición del concepto 200912-138808 del 2-02-10)

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Activos totalmente depreciados

Doctor
ÉDGAR DÍAZ MARTÍNEZ
Contador
Alcaldía Local Usaquén

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20082-108829, en la cual consulta el procedimiento contable que se debe dar a los activos totalmente depreciados y que se encuentran en uso. Al respecto este Despacho se permite informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 169 del numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en lo referente a las propiedades, planta y equipo, establece que *“La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos 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. (...)”*.

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 inciso 2º, numeral 4, Capítulo III del Título II, establece. *“La vida útil corresponde al período durante el cual se espera que un activo pueda ser usado por la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal”*.

Por su parte, el numeral 10 señala 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. (...)”*

Asimismo, el numeral 11 ordena que *“La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente, y si las expectativas difieren significativamente de las estimaciones previas, por razones tales como adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, podrá fijarse una vida útil diferente, registrando el efecto a partir del período contable en el cual se efectúa el cambio”*.

De lo expuesto, se colige que es potestad de la entidad contable pública llevar a cabo la revisión periódica de la vida útil de las propiedades, planta y equipo, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicios, a fin de determinar los ajustes que correspondan por las diferencias en las expectativas de vida útil y las estimaciones previas.

Así las cosas y ante su pregunta de que si es pertinente que mientras estén en servicio se haga un avalúo o peritaje para determinar su costo y nueva vida útil, es necesario considerar que atendiendo la relación costo-beneficio esto no es procedente, toda vez que ello implicaría un proceso de reversión y ajuste de las cifras de los períodos en los cuales se dejó de contabilizar la depreciación.

Para efectos de garantizar la razonabilidad de la información contable pública, en lo sucesivo, la entidad debe revisar anualmente la vida útil de los activos, a fin de realizar los ajustes requeridos, conforme al señalado en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, que forma parte del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, el cual puede ser consultado en la página www.contaduria.gov.co

En cuanto a su inquietud sobre qué procedimiento seguir con estos elementos, si sacarlos del inventario o darlos de baja, esta es una decisión administrativa de la entidad, la cual va a depender de la decisión que se tome respecto del bien que ya ha cumplido su vida útil. Una vez se haya decidido qué hacer con el bien, se debe aplicar el Procedimiento Contable antes referido, en lo que corresponda.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye, que no es procedente adelantar un avalúo técnico para determinar una nueva vida útil para un bien que no obstante estar totalmente depreciado, se encuentra en servicio atendiendo la relación costo-beneficio, toda vez que ello implicaría un proceso de reversión y ajuste de las cifras de los períodos en los cuales se dejó de contabilizar la depreciación.

En lo sucesivo, es pertinente que la entidad le de cumplimiento a lo definido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en cuanto a la revisión periódica de la vida útil de estos bienes.

En relación con la pertinencia de retirar del inventario o darle de baja a estos bienes, esta es una decisión que debe tomar la entidad con base en las expectativas inmediatas en relación con esos bienes que no obstante estar totalmente depreciados, se encuentran en servicio.

CONCEPTO 108146 DE MARZO 7 DE 2008**TEMA: Rentas por cobrar****SUBTEMA: Registro contable del impuesto sobre el servicio de alumbrado público incluido en contrato de fiducia mercantil**

Doctora

YOLANDA GÓMEZ RESTREPO

Procuradora Delegada para la Economía y Hacienda Pública

Procuraduría General de la Nación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 028-104725-04, radicada con el expediente número 20081-108146, en la cual señala que mediante contrato de concesión No. 160 de 1996 se acordó la reposición, expansión, mantenimiento y operación del alumbrado público a través de la Unión Temporal ELECTRA LTDA. y que en desarrollo de la concesión se celebró un contrato de fiducia mercantil, con el objeto de constituir un patrimonio autónomo irrevocable para que la fiduciaria administre los recursos provenientes del contrato de concesión, así como los recursos propios necesarios para el cumplimiento del contrato y los pagos, y pregunta si es viable en este caso que los ingresos percibidos por el concesionario por concepto de la prestación del servicio de alumbrado público no se vean reflejados en la contabilidad del municipio. Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

El artículo 1226 del Código de Comercio define 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 este o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.*

Una persona puede ser al mismo tiempo fiduciante y beneficiario. Solo los establecimientos de crédito y las sociedades fiduciarias, especialmente autorizados por la Superintendencia Bancaria, podrán tener la calidad de fiduciarios.” (Negrilla y subrayado fuera de texto).

El artículo 1233 del Código de Comercio 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”.*

El artículo 1 del Decreto 1049 de 2006, mediante el cual se reglamentan los artículos 1233 y 1234 del Código de Comercio, establece lo siguiente: *“Derechos y deberes del fiduciario. Los patrimonios autónomos conformados en desarrollo del contrato de fiducia mercantil, aun cuando no son personas jurídicas, se constituyen en receptores de los derechos y obligaciones legal y convencionalmente derivados de los actos y contratos celebrados y ejecutados por el fiduciario en cumplimiento del contrato de fiducia.*

El fiduciario, como vocero y administrador del patrimonio autónomo, celebrará y ejecutará diligentemente todos los actos jurídicos necesarios para lograr la finalidad del fideicomiso, comprometiendo al patrimonio autónomo dentro de los términos señalados en el acto constitutivo de la fiducia. Para este efecto, el fiduciario deberá expresar que actúa en calidad de vocero y administrador del respectivo patrimonio autónomo". (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1236 del Código de Comercio establece que "Al fiduciante le corresponden los siguientes derechos: (...)

4) Exigir rendición de cuentas (...)".

El objeto del contrato de concesión No. 160 de 1996 establecido en la cláusula primera, indica que "El CONCESIONARIO se obliga a ejecutar por el sistema de concesión, según lo establecido por el Art. 55 de la Ley 143 de 1994, la REPOSICIÓN, EXPANSIÓN, MANTENIMIENTO y OPERACIÓN del Alumbrado Público del Municipio de Montería".

La cláusula décima del mismo contrato indica que "El MUNICIPIO cancelará el valor del presente contrato de la siguiente forma: (...) b) mediante la cesión y/o pignoración de los recaudos de la tasa de alumbrado público". (Negrilla y subrayado fuera de texto).

El artículo 338 de la Constitución Política ordena lo siguiente: "En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. (...)" (Subrayado fuera de texto).

El impuesto sobre el servicio del alumbrado público fue creado mediante Ley 97 de 1913, la cual en el artículo 1° establece que "El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental: (...)".

d) Impuesto sobre el servicio del alumbrado público". (Subrayado fuera de texto).

Posteriormente, mediante Ley 84 de 1915 se facultó de las mismas atribuciones a todos los municipios, indicando en el artículo 1° que "Los Concejos Municipales tendrán las siguientes atribuciones, además de las que les confiere el artículo 169 de la Ley 4 de 1913.

a) Las que le fueron conferidas al Municipio de Bogotá por el artículo 1 de la Ley 97 de 1913, excepto la de que trata el inciso b) del mismo artículo, siempre que las Asambleas Departamentales los hayan concedido o les concedan en lo sucesivo dichas atribuciones". (Subrayado fuera de texto).

El primer Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 4444 del 21 de noviembre de 1995, definió las Rentas por Cobrar de la siguiente forma: "Ingresos tributarios y no tributarios, de derecho público, exigidos sin contraprestación directa y determinados con base en la capacidad económica, de ingreso o de consumo del sujeto pasivo". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, a los deudores los definió así: "Corresponden los derechos de cobro originados en el desarrollo de las actividades financieras, económicas y sociales del ente



público, que se producen como resultado de la venta de bienes o servicios, préstamos concedidos, operaciones de tesorería, avances y anticipos y otros derechos generados, de los cuales se espera recibir una contraprestación representada en recursos, bienes, o servicios". (Subrayado fuera de texto).

La definición actual de las Rentas por Cobrar se encuentra en el párrafo 148 del Régimen de Contabilidad Pública-RCP cuyo contenido es el siguiente: *"Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin contraprestación directa, que 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".* (Subrayado fuera de texto).

El Manual de Procedimientos del RCP indica del grupo 13-RENTAS POR COBRAR que *"En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, por concepto de ingresos tributarios, directos e indirectos, nacionales o territoriales, determinados en las disposiciones legales, por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes".* (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con lo dispuesto en el Manual de Procedimientos del RCP, 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".

CONCLUSIÓN

Como puede leerse en la parte considerativa, los municipios son titulares del impuesto sobre el servicio de alumbrado público; por lo tanto, desde la adopción del primer Plan General de Contabilidad Pública deben reconocerse y revelarse como Rentas por Cobrar. Valga la pena señalar que el contenido de la definición de la Rentas por Cobrar en su esencia no ha cambiado desde la expedición del primer Plan General de Contabilidad Pública.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el contrato se suscribió en el año 1996, el registro debió corresponder a un débito en la subcuenta 130585-Otros impuestos municipales de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y un crédito en la subcuenta 410585-Otros impuestos municipales, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

Así las cosas y teniendo en cuenta las revisiones del Catálogo General de Cuentas, actualmente los registros de este impuesto deben corresponder a un débito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y un crédito en la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

Tomando como base lo pactado en el contrato de fiducia mercantil, es decir, que el pago de las obras se hace mediante la cesión del recaudo de este impuesto, los registros contables que en el año 1996 debió realizar el Municipio de Montería corresponden a un débito en la subcuenta 142504-En administración, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta 130585-Otros impuestos municipales de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

Con la adopción del Régimen de Contabilidad Pública, actualmente los registros corresponden a un débito en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y un crédito en la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los recursos que conforman el patrimonio autónomo están destinados al cumplimiento de la finalidad relacionada con la reposición, expansión, mantenimiento y operación del alumbrado público del municipio de Montería, estos derechos deben actualizarse de conformidad con la información contable que le provee la entidad financiera que administra el patrimonio autónomo, en este caso la Fiduciaria Central S.A., en la cual deben constar los derechos y obligaciones del patrimonio.

CONCEPTO 109611 DE MARZO 7 DE 2008

TEMA: Hechos posteriores al cierre

SUBTEMA: Corrección de errores

Doctor

JOSÉ IGNACIO BAQUERO BONILLA

Jefe de División de Contabilidad

EMDUPAR S. A. E. S. P.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20082-109611, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

La empresa reconoce primas extralegales a los empleados oficiales de acuerdo con la convención colectiva de trabajo, cuya provisión se registra mensualmente con base en el informe de nómina generado por Recursos Humanos.

Al determinar las prestaciones sociales consolidadas a 31 de diciembre, y revisar los registros del período, se estableció que lo provisionado es mucho mayor a lo adeudado, por causa de un error en el sistema al calcular la prestación. Estos mayores costos y gastos fueron cargados a cada uno de los departamentos de la empresa.

Por tanto, pregunta:

¿Puede acreditarse la diferencia de lo provisionado respecto de lo real a la cuenta de gastos o costos de cada departamento para lograr que se muestre la realidad de los mismos, es decir, cerrar la provisión de la cuenta 2715 con un débito, reconocer el pasivo real con un crédito a la cuenta 2505 y la diferencia con un crédito a la clase 5 ó 7, según sea el caso?

CONSIDERACIONES

Las normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre, definidas en el numeral 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”.

A su vez, el artículo 1° de la Resolución 375 de 2007, el cual modifica el artículo 10° de la Resolución 248 de 2007, establece:

“ARTÍCULO 10°. PLAZOS PARA EL REPORTE DE LA INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN. *Las entidades contables públicas incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública reportarán la información financiera, económica, social y ambiental de manera trimestral de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación:*

Fecha de corte	Fecha límite de presentación
31 de marzo	30 de abril
30 de junio	31 de julio
30 de septiembre	31 de octubre
31 de diciembre	15 de febrero del año siguiente al del período contable

PARÁGRAFO 1°. *Los formularios que en la presente resolución se denominan CGN2005NE_003_NOTAS_DE_CARÁCTER_ESPECÍFICO y CGN2005NG_003_NOTAS_DE_CARÁCTER_GENERAL solo serán reportados para la fecha de corte del 31 de diciembre.*

No obstante, la Contaduría General de la Nación podrá requerir dicha información en plazo diferente, para lo cual informará de manera oportuna a las entidades contables públicas.

PARÁGRAFO 2°. *Las entidades contables públicas sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública deberán remitir la información financiera, económica, social y ambiental con fecha de corte 31 de diciembre independiente de que requiera ser aprobada por el órgano corporativo que corresponda, sin perjuicio de presentar nuevamente la información dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la aprobación, en caso de que sea modificada”. (Subrayado fuera de texto)*

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 suministren evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, deben ser registrados en el período objeto de cierre.

En caso contrario, si 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

Si la información financiera, económica, social y ambiental no ha sido aprobada por el órgano corporativo correspondiente y, por tanto, no han sido emitidos y presentados los estados contables, la empresa deberá realizar los ajustes en el período objeto de cierre sobre hechos conocidos con posterioridad que por su materialidad impacten la información contable.

No obstante, si los estados contables ya fueron emitidos y presentados, la entidad deberá efectuar el ajuste respectivo afectando los resultados del período corriente a través de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO 109899 DE MARZO 7 DE 2008

TEMA: Pasivo Pensional

SUBTEMA: *Asunción del pasivo pensional del contrato de administración delegada Concesión Salinas*

Doctor
EDUARDO ARCE CAICEDO
Director
IFI-Concesión de Salinas

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20082-109899, mediante la cual consulta cuál es la entidad que debe registrar el pasivo pensional y las cuotas partes por pagar y por cobrar derivadas del contrato de administración delegada Concesión Salinas, y cuál es el registro adecuado en los estados financieros de IFI-Concesión de Salinas, me permito informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 7o. del Decreto 539 de 2000, modificado por el artículo 4o. del Decreto 2883 de 2001, establece que *“La Nación, a través del Ministerio de Desarrollo Económico, asumirá las obligaciones derivadas del Contrato de Concesión de Salinas del 2 de abril de 1970, con estricta sujeción a las actas de liquidación. Estas obligaciones son, entre otras, las derivadas de los compromisos pensionales y laborales, los procesos judiciales y administrativos derivados de la ejecución de dicho contrato y las contingencias judiciales o extrajudiciales que surjan con posterioridad a la expedición de este Decreto. Así mismo, el Ministerio de Desarrollo Económico asumirá el manejo de los activos que no sean transferidos al Ministerio de Minas y Energía, o quien haga sus veces”*.

De conformidad con lo anterior, los pasivos pensionales del contrato de concesión de Salinas celebrado el 2 de abril de 1970, soportados en las actas de liquidación, quedaron a cargo del Ministerio de Desarrollo Económico, hoy Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, y, por tanto, consideramos que debe ser esta entidad la que reconozca y revele el pasivo pensional en su información contable, con independencia de que el IFI-Concesión Salinas efectúe el reconocimiento del derecho y el pago de dicho pasivo en desarrollo del convenio interadministrativo firmado.

En consecuencia, el IFI-Concesión de Salinas con los recursos recibidos para el pago del pasivo pensional afectará la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Respecto a las cuotas partes de pensiones, tanto el derecho como la obligación deben ser reconocidos y revelados en la información contable del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y, por tanto, con el recaudo de las cuotas partes por cobrar el IFI-Concesión Salinas incrementa los recursos recibidos en administración, y con el pago del pasivo por cuotas partes disminuye dicho pasivo.

Por su parte, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo debe reconocer y revelar en su información contable el cálculo actuarial del pasivo pensional, soportado en las actas de liquidación, como lo establece el decreto referido, y las cuotas partes por cobrar y por pagar.

Adicionalmente, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo debe revelar los recursos para el pago del pasivo pensional en la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, que, conforme al numeral 8 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, *“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”*.

En esa medida, el traslado de recursos para el pago del pasivo pensional lo reconocerá mediante un débito a la subcuenta 190102-En administración y un crédito a la subcuenta 190101-Efectivo, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Por su parte, el recaudo de las cuotas partes por cobrar lo reconocerá debitando la subcuenta 190102-En administración, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y acreditando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones, de la Cuenta 1470-OTROS DEUDORES y el pago de la obligación por cuotas partes se registrará mediante un débito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones, de la Cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 190102-En Administración, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Como puede observarse, el pasivo que registra el IFI-Concesión de salinas en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, mediante el cual reconoce los recursos recibidos para el pago del pasivo pensional en desarrollo del convenio de administración firmado, constituye una operación recíproca con el activo registrado por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en la subcuenta 190102-En administración, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expuestas, me permito concluir sus inquietudes en el orden en que fueron planteadas.

1. El Ministerio de Comercio, Industria y Turismo debe reconocer y revelar en su información contable el cálculo actuarial del pasivo pensional, soportado en las actas

de liquidación, como lo establece el artículo 7° del Decreto 539 de 2000, modificado por el artículo 4° del Decreto 2883 de 2001, y, por ende, las cuotas partes por cobrar y por pagar.

2. Los recursos que recibe el IFI-Concesión de Salinas para el pago del pasivo pensional a cargo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo deben ser reconocidos y revelados a través de la Cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, Subcuenta 245301-En Administración.

CONCEPTO 108805 DE MARZO 11 DE 2008

TEMA: Procesos Judiciales

SUBTEMA: Reconocimiento

Doctora

NUBIA ROCÍO ROJAS ALVARADO

Secretaría de Hacienda (C)

Alcaldía Municipal de El Colegio (Cundinamarca)

El Colegio (Cundinamarca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20082-108805, en la cual consulta sobre el criterio para el reconocimiento como obligación real o contingente de un proceso judicial que aún se encuentra en pleito. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El capítulo V “*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, expedido mediante Resolución 356 de 2007, que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública, contiene los criterios para el reconocimiento de las diferentes etapas de un proceso judicial.

En primer lugar, define los procesos judiciales como “*conjunto de trámites judiciales que se derivan de las demandas interpuestas ante un juez para que se revisen derechos presuntamente violados por un tercero, así como las pretensiones económicas que, a su juicio, subsanan el perjuicio causado*”.

En segundo lugar, en el procedimiento se concretan cuatro etapas para su reconocimiento y pago, así:

1. Reconocimiento de la demanda

Con la notificación de la demanda, 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 solu-

ción de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

2. Actualización de las responsabilidades contingentes o constitución del pasivo estimado

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, se 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.

3. Reconocimiento del pasivo real

Con la sentencia definitiva condenatoria, 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, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado, se debita la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580812-Sentencias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

c) Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado, se debita la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, si la provisión fue constituida en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registra como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

4. Pago del pasivo real

En el momento del pago de la sentencia, la entidad contable pública debe registrar un débito en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Tratándose de un fallo a favor de la entidad, el procedimiento definió que *“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”*.

CONCLUSIÓN

El reconocimiento del proceso judicial que tiene el Municipio con la empresa de energía CODENSA y que aún se encuentra en pleito, es decir, que es un litigio, debe considerar la probabilidad de la contingencia, para registrar el pasivo estimado o actualizar las cuentas de orden acreedoras contingentes.

En este sentido, la Oficina Jurídica debe medir el riesgo de pérdida del litigio, por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico, o por el estado del proceso. Si se determina que la contingencia es probable, se 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. De lo contrario, se actualiza el valor registrado en cuentas de orden acreedoras.

Es importante señalar que con la sentencia definitiva condenatoria se reconoce el pasivo real en la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, para lo cual la entidad debe verificar el valor provisionado frente al valor de la sentencia definitiva para cancelar el pasivo estimado como lo señala el procedimiento descrito.

CONCEPTO 109620 DE MARZO 11 DE 2008

TEMA: Contribuciones

SUBTEMA: Reconocimiento

Doctor
EDWARD ENRIQUE VARGAS VIVAS
Contador Seccional-Popayán
Fiscalía General de la Nación
Popayán (Cauca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20082-109620, en la cual consulta sobre el reconocimiento de la contribución al Cuerpo de Bomberos Voluntarios, reglamentada mediante Acuerdo Municipal 32 de 1996, soportado en la Ley 322 del mismo año, destinada a financiar la actividad bomberil. Precisa la consulta que actualmente están registrando en la subcuenta 522026-Contribuciones, de la cuenta 5220-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS, y para efectos de reporte a la Contaduría General de la Nación, la operación recíproca la registran con el Cuerpo de Bomberos Voluntarios, lo que ocasiona un error en la validación del formato de operaciones recíprocas. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 2º de la Ley 322 DE 1996, por la cual se crea el Sistema Nacional de Bomberos de Colombia, establece que *“La prevención y control de incendios y demás calamidades conexas a cargo de las instituciones bomberiles es un servicio público esencial a cargo del Estado. Es deber del Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional, en forma directa o por medio de los Cuerpos de Bomberos Voluntarios.*

Corresponde a la Nación la adopción de políticas, la planeación y las regulaciones generales”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo único del artículo 2º de la mencionada Ley señala que *“Los Concejos Municipales y Distritales, a iniciativa del alcalde, podrán establecer sobretasas o recargos a los impuestos de industria y comercio, circulación y tránsito, demarcación urbana,*

predial, telefonía móvil o cualquier otro impuesto de ese nivel territorial, de acuerdo a la ley y para financiar la actividad bomberil". (Subrayado fuera de texto).

Además, el artículo 7° indica que "Los Cuerpos de Bomberos Voluntarios son Asociaciones Cívicas, sin ánimo de lucro, de utilidad común y con personería jurídica, reconocidos como tales por la autoridad competente, organizadas para la prestación del servicio público de prevención y atención de incendios y calamidades conexas". (Subrayado fuera de texto).

De lo anterior se colige que, por mandato legal, los Concejos fueron autorizados para establecer sobretasas, recargos a los impuestos, o cualquier otro impuesto territorial, a iniciativa de los alcaldes municipales, con el único objetivo de financiar la actividad bomberil.

El Concejo de Popayán creó una contribución para la financiación del Cuerpo de Bomberos, de conformidad con el artículo 1° del Acuerdo Municipal 32 de 1996, que "Establece con el carácter de obligatoria una contribución, con destino a la financiación de la actividad bomberil en la ciudad de Popayán, que constituirá el aporte de los habitantes del territorio municipal para el sostenimiento del servicio que brinda el Cuerpo de Bomberos Voluntarios de Popayán, en la atención y prevención de situaciones de emergencia y/o desastres (...)". (Subrayado fuera de texto).

Teniendo en cuenta que la contribución a la que se refiere el Acuerdo municipal es un tributo, que es de carácter obligatorio y se creó para financiar un servicio público esencial a cargo del Estado, que para el Municipio de Popayán lo desarrollan particulares (Cuerpo de Bomberos Voluntarios), la titularidad de la contribución es del Municipio de Popayán y en este sentido es un ingreso aforado en el presupuesto del municipio y registrado en la contabilidad; por lo tanto, la operación recíproca es de la Fiscalía General de la Nación con el Municipio de Popayán.

Para la Fiscalía General de la Nación, el reconocimiento del gasto por la contribución debe observar la norma técnica de gastos contenida en el párrafo 282 y siguientes de las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, que señala: "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".

Además, el 285 de la misma norma técnica determina que "Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico".

En desarrollo de la norma técnica, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos describe la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS como "Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad contable pública, de conformidad con las disposiciones legales". Esta cuenta contiene la subcuenta 512026-Contribuciones.

CONCLUSIÓN

La contribución entregada por la Fiscalía General de la Nación, para la financiación de la actividad bomberil en el municipio de Popayán, es un gasto de administración porque contribuye al apoyo logístico de la entidad. En consecuencia, el reconocimien-

to del gasto se registra en la subcuenta 512026-CONTRIBUCIONES, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

Respecto a la operación recíproca para el reporte a la Contaduría General de la Nación, es con el Municipio de Popayán, toda vez que este municipio es titular del ingreso, cuya destinación específica es financiar el Cuerpo de Bomberos Voluntarios de esa ciudad, para lo cual tanto la Fiscalía General de la Nación como el Municipio de Popayán deben estar informados para corresponder las operaciones recíprocas.

CONCEPTO 110315 DE MARZO 11 DE 2008

TEMA: Pasivo Pensional Entidades contables públicas empleadoras

SUBTEMA: Plazo de amortización entidades territoriales

Doctor

HUGO RENÉ GÓMEZ RODRÍGUEZ

Jefe de Sección de Contabilidad

Universidad de Nariño

San Juan de Pasto (Nariño)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20083-110315, mediante la cual consulta cuál es el plazo de amortización del cálculo actuarial suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público teniendo en cuenta que es un ente universitario autónomo, del sector descentralizado del orden territorial, me permito informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 1° de la Ley 549 de 1999, *“Por la cual se dictan normas tendientes a financiar el pasivo pensional de las entidades territoriales, se crea el Fondo Nacional de Pensiones de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones en materia prestacional”*, establece: *“COBERTURA DE LOS PASIVOS PENSIONALES. Con el fin de asegurar la estabilidad económica del Estado, las entidades territoriales deberán cubrir en la forma prevista en esta ley el valor de los pasivos pensionales a su cargo, en los plazos y en los porcentajes que señale el Gobierno Nacional. Dicha obligación deberá cumplirse a partir de la entrada en vigencia de la presente ley. En todo caso, los pasivos pensionales deberán estar cubiertos en un cien por ciento (100%) en un término no mayor de treinta (30) años. Para este efecto, se tomarán en cuenta tanto los pasivos del sector central de las entidades territoriales como los del sector descentralizado y demás entidades del nivel territorial”*. (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que el artículo 1° de la Ley 549 de 1999 faculta a las entidades territoriales para amortizar su pasivo pensional en un plazo máximo de 30 años contados a partir de la entrada en vigencia de la Ley, es decir, a partir del 31 de diciembre de 1999, lo cual quiere decir que dicho plazo se extiende hasta el 31 de diciembre de 2029.

Ahora bien, siendo la Universidad de Nariño una entidad descentralizada del nivel territorial, se le aplica la Ley 549 de 1999.

CONCLUSIÓN

Dado que la Universidad de Nariño es ente universitario autónomo, del sector descentralizado del orden territorial, tiene como plazo máximo de amortización del pasivo pensional el 31 de diciembre de 2029 conforme lo establece el artículo 1º de la Ley 549 de 1999.

CONCEPTO 109040 DE MARZO 13 DE 2008

Modificado parcialmente por el concepto 200912-138808 del 5-02-10

(ver resaltado)*

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Depreciación, adiciones y mejoras

Doctora

GILMA LOZANO LOZANO

Directora Administrativa y Financiera

Asociación de Municipios del Sumapaz

Fusagasugá (Cundinamarca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20082-109040, en la cual consulta el tratamiento contable de unos bienes totalmente depreciados, a los cuales se les practicó un avalúo, cuya cuantía ha sido tomada para continuar depreciándolos, generando pérdidas para la entidad. Así mismo, respecto a la inversión que se destina para el funcionamiento de estos bienes, solicita que se le indique si constituye un mayor valor del bien, dado que superan el millón de pesos y su duración es superior al año.

CONSIDERACIONES

Respecto a los bienes totalmente depreciados que continúan en uso, la Contaduría General de la Nación, mediante el expediente 20082-108829 del 5 de marzo de 2008, señala que "(...) *no es procedente adelantar un avalúo técnico para determinar una nueva vida útil para un bien que, no obstante estar totalmente depreciado, se encuentra en servicio atendiendo la relación costo-beneficio, toda vez que ello implicaría un proceso de reversión y ajuste de las cifras de los períodos en los cuales se dejó de contabilizar la depreciación.*

En lo sucesivo, es pertinente que la entidad le dé cumplimiento a lo definido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en cuanto a la revisión periódica de la vida útil de estos bienes".

El numeral 16 del capítulo III, sobre el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, indica que "*Tratándose de las entidades del gobierno general pertenecientes al sector central, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 312805-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIO-*

NES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR)”.

Por tanto, para el caso de los bienes totalmente depreciados y que aún se encuentran en condiciones óptimas de utilización, no es pertinente realizar un avalúo técnico para continuar con el proceso de depreciación, pues esto implicaría un proceso de ajuste en las cifras de los períodos en los cuales se dejó de contabilizar la depreciación.

De otra parte, es importante tener en cuenta que para el caso de las entidades del gobierno general que pertenecen al sector central, a partir de la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública mediante la Resolución 354 de 2007, el registro contable de la depreciación afecta el patrimonio siempre que los bienes no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables.

En lo relacionado con las adiciones y mejoras, el numeral 1° del capítulo III, Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala 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, (...)”.* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2° indica que *“Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización.*

El valor de las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo que no se encuentren relacionados con la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables se reconoce como gasto”. (...).

Así las cosas, las erogaciones que realice la entidad para efectos de adicionar o mejorar la capacidad operacional de sus bienes constituyen un mayor valor de los mismos. Para el caso de las erogaciones que se realicen con el fin de mantener la capacidad normal de operación del activo, se reconocen en la respectiva cuenta y subcuenta del gasto. Por tanto, las erogaciones en las que incurra la entidad para incrementar la capacidad operacional de los bienes totalmente depreciados constituyen un mayor valor de los mismos, caso en el cual se les podrá asignar una nueva vida útil para efectos de depreciación.

CONCLUSIÓN

(*) De acuerdo con lo expuesto, se concluye que no es procedente registrar la valorización realizada a los bienes totalmente depreciados que se encuentran en condiciones óptimas de utilización, como mayor valor de los mismos, y continuar con su proceso de depreciación, pues esto implicaría ajustar las cifras de los períodos en los cuales se dejó de contabilizar la depreciación.

Por tanto, para evitar estas situaciones se requiere dar cumplimiento a lo establecido en el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en lo referente a la revisión periódica de la vida útil de estos bienes.

De otra parte, las erogaciones en las que incurra la entidad para adicionar o mejorar la capacidad operacional de los bienes totalmente depreciados constituyen un mayor valor de los mismos, caso en el cual se les podrá asignar una nueva vida útil para efectos de depreciación.

Es de anotar que para las entidades del gobierno general del sector central, como es el caso de la Asociación de Municipios de Sumapaz, el registro contable de la depreciación de bienes que no están asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables afecta el patrimonio y corresponde a un débito en la subcuenta 312804-DEPRECIACIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y como contrapartida la respectiva subcuenta de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (Cr), por lo cual la entidad no debe afectar sus cuentas de resultado a razón de estos registros.

CONCEPTO 110388 DE MARZO 13 DE 2008

TEMA: Provisión para Propiedades, Planta y Equipo

SUBTEMA: *Tratamiento contable*

Doctora
MIRYAM CECILIA RICAURTE VILLA

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20083-110388, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

Si la entidad solo ha realizado avalúos a los terrenos y edificios, y no a las demás cuentas de propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Circular Externa 060 de 2006, ¿debe registrar la cuenta 5307 o la 3128, o ambas?

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos al numeral 19 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el capítulo III del título II del Manual de Procedimientos, adoptado mediante Resolución 356 de 2007, el cual establece:

“19. REGISTRO DE LA ACTUALIZACIÓN

Si el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la diferencia se registra debitando la subcuenta de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, que identifique la naturaleza del bien actualizado y acreditando las subcuentas de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. En caso contrario, se debitan las subcuentas de las cuentas 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acreditan las subcuentas de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, hasta agotar los saldos. El exceso debe registrarse como gasto debitando las subcuentas de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando las subcuentas de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). (Subrayado fuera de texto).



Tratándose de las entidades del gobierno general, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio, siempre que los activos no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Para el registro se debita la subcuenta 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR). En caso contrario aplica el procedimiento contenido en el párrafo anterior". (Subrayado fuera de texto).

A su vez, la descripción de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO expresa que "Representa el valor de las estimaciones que debe efectuar la entidad contable pública para cubrir contingencias de pérdida como resultado del exceso del valor en libros de los bienes, sobre el valor de realización o costo de reposición.

Esta cuenta debe ser utilizada por las entidades contables públicas para registrar la provisión 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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1695-Provisiones para Propiedades, Planta y Equipo (Cr)".

La descripción de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) dispone que "Representa el valor de las estimaciones de carácter económico, en que incurre la entidad contable pública, derivadas de contingencias de pérdida o provisiones por eventos que afecten el patrimonio público, así como el valor relativo al desgaste o pérdida de la capacidad operacional por el uso de los bienes, su consumo, o extinción. Esta cuenta será utilizada por las entidades contables públicas del gobierno general, excepto cuando las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones se asocien con actividades de producción de bienes y de prestación de servicios individualizables.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1685-Depreciación Acumulada (Cr), 1686-Amortización Acumulada (Cr), 1695-Provisiones para Protección de Propiedades, Planta y Equipo (Cr), 1785-Amortización Acumulada de Bienes de Beneficio y Uso Público (Cr), 1825-Agotamiento Acumulado de Recursos Naturales no renovables en Explotación (Cr), 1915-Obras y Mejoras en Propiedad Ajena, 1925-Amortización Acumulada de Bienes Entregados a Terceros (Cr) y 1935-Provisión Bienes recibidos en Dación de Pago (Cr)".

En este orden de ideas, las entidades de gobierno general deben reconocer la provisión directamente en el patrimonio, en la cuenta 3128 ó 3270-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), con contrapartida en la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, siempre que los activos no se encuentren asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. En caso contrario, el reconocimiento debe afectar la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, cuya contrapartida corresponderá a la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

Finalmente, es preciso aclarar que la Circular Externa 060 de 2006 fue derogada por la Resolución 354 de 2007, mediante la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

Tratándose de entidades de gobierno general, el reconocimiento de la provisión de propiedades, planta y equipo debe considerar dos situaciones:

1. Si los activos no se encuentran asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, debe afectar la subcuenta respectiva de la cuenta 3128 ó 3270-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.
2. Si los activos se encuentran asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, debe afectar la subcuenta respectiva de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, cuya contrapartida corresponderá a la subcuenta respectiva de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR).

CONCEPTO 110250 DE MARZO 26 DE 2008

TEMA: Inversiones

SUBTEMA: *Clasificación en corriente y no corriente*

Doctora
GLORIA YOLANDA SILVA RIVEROS
Contadora

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20083-110250, en el cual consulta sobre la clasificación en corriente y no corriente de inversiones en fiducias cuyo vencimiento es posterior al año 2008. Al respecto este Despacho se permite informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Con respecto a la revelación en el balance general de las inversiones de administración de liquidez en corriente y no corriente, el párrafo 368 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública establece que el Activo Corriente *“Comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertidos en efectivo, o que por su naturaleza puede realizarse o consumirse, en un período no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance general”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 369 señala que el 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”*. (Subrayado fuera de texto).



El Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos establece que *“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 del precio a corto plazo”*. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen del Contabilidad Pública describe la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS como *“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”*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el capítulo II del Manual de Procedimientos, en cuanto a la estructuración del Balance General, establece que debe conservarse el orden de liquidez a solvencia, tratándose de los activos, y en cuanto a los pasivos su grado de exigibilidad. En el procedimiento se define que *“Para la clasificación de los activos y pasivos en partidas corrientes y no corrientes es necesario atender lo definido en las normas técnicas relativas a los estados, reportes e informes contables, teniendo en cuenta las siguientes precisiones:*

Activo corriente. *Presenta la suma de los saldos de las cuentas de los grupos 11-EFECTIVO, 13-RENTAS POR COBRAR y 15-INVENTARIOS, así como las partidas corrientes de las cuentas de los grupos 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, 14-DEUDORES y 19-OTROS ACTIVOS, que pueden ser convertidos en efectivo o realizarse en un período inferior a un año, contado a partir de la fecha del balance.*

Activo no corriente. *Corresponde a la sumatoria de los saldos de las cuentas de los grupos 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y 18-RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES. Incluye las partidas no corrientes de las cuentas de los grupos 12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS, 14-DEUDORES y 19-OTROS ACTIVOS, que se adquieren con la intención de utilizarlos, consumirlos o explotarlos y no se tiene la intención de comercializarlos”*. (Subrayado fuera de texto).

En este orden de ideas, los recursos invertidos en títulos participativos que tienen por objeto la administración de liquidez en el corto plazo se registran como activo corriente; en el caso que la inversión sea superior a un año, pierde la connotación de inversiones de administración de liquidez, y por lo tanto se registran como inversiones patrimoniales y se revelan como activo no corriente.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los recursos invertidos en títulos participativos que tienen por objeto la administración de liquidez en el corto plazo se registran como activo corriente; en el caso que la inversión sea superior a un año, pierde la connotación de inversiones de administración de liquidez, y por lo tanto se registran como inversiones patrimoniales y se revelan como activo no corriente.

CONCEPTO 110129 DE ABRIL 8 DE 2008**TEMA: Bienes adquiridos en la ejecución de contratos****SUBTEMA: Tratamiento Contable**

Doctor
ÉDGAR DÍAZ MARTÍNEZ
Contador
FONDO DE DESARROLLO LOCAL DE USAQUÉN
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 200802-110129, en la cual consulta sobre el tratamiento contable que debe darse a los bienes que se adquieren en la ejecución de contratos celebrados por el Fondo de Desarrollo Local.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al numeral 9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las propiedades, planta y equipo, el párrafo 165 establece: *“... 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, el párrafo 166 dispone que las propiedades, planta y equipo *“deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización se reconocen como un mayor valor del mismo”*.

El capítulo 2 del Manual de procedimientos, respecto a la descripción de los cargos diferidos, dispone: *“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.*

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. Tratándose del descuento de los bonos y títulos colocados, este se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos”.

Ahora bien, en relación con los soportes de contabilidad, el numeral 9.2.1 del Plan General de Contabilidad Pública, en el párrafo 337 establece: *“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”.

Adicionalmente, el párrafo 338 dispone: *“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 el anterior orden de ideas, y teniendo en cuenta los términos y condiciones definidos en los contratos celebrados, el reconocimiento contable de los bienes recibidos por el ente público que fueron adquiridos en su ejecución corresponde a las subcuentas que conforman las cuentas del grupo 16 - Propiedades Planta y Equipo, según la naturaleza del bien.

De otra parte, si de acuerdo con la naturaleza del bien, este no posee las características para ser considerado como Propiedades Planta y Equipo, el tratamiento contable corresponde a las subcuentas que conforman la cuenta 1910-Cargos Diferidos.

La contrapartida corresponderá, cuando se legalicen los bienes en el mismo período contable en el cual se reconoció el gasto, a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4810-Extraordinarios del grupo 48-Otros Ingresos. En caso contrario, el valor de legalización afectará las subcuentas correspondientes que conforman la cuenta 5815-Ajuste de Ejercicios Anteriores.

Ahora bien, teniendo en cuenta que los bienes son recibidos mediante acta de entrega suscrita por las partes, que se convierte en el documento soporte idóneo de la transacción, el costo por el cual se reconocen los bienes corresponde al identificado en la correspondiente acta.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones expuestas, y realizado el análisis correspondiente, se concluye que el tratamiento contable de los bienes que se adquieren en la ejecución de contratos celebrados por el Fondo de Desarrollo Local corresponde a las subcuentas que conforman las cuentas del grupo 16-Propiedades Planta y Equipo, o a las subcuentas que conforman la cuenta 1910-Cargos Diferidos, según la naturaleza del bien.

La contrapartida corresponderá, de acuerdo al período contable en el cual se legalice el bien, a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4810-Extraordinarios del grupo 48-Otros Ingresos, o a las subcuentas correspondientes que conforman la cuenta 5815- Ajuste de Ejercicios Anteriores.

En cuanto al costo por el cual se reconocen los bienes, este corresponde al identificado en la correspondiente acta de entrega suscrita por las partes, la cual se convierte en el documento soporte idóneo de la transacción.

CONCEPTO 110391 DE ABRIL 8 DE 2008**TEMA:** Inversiones**SUBTEMA:** *Inversiones con fines de política*

Doctor

JAIME CEPEDA LÓPEZ

Director Financiero de Tesorería

Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (EAAB)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20083-110391, en la cual consulta cuál es el procedimiento para retirar y vender títulos valores del portafolio adquiridos con fines de política, teniendo en cuenta que conforme al Decreto 538 de 2008 la empresa debe liquidar activos del portafolio antes de la fecha de vencimiento. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 17 de la Ley 819 de 2003 establece que *“Las entidades territoriales deberán invertir sus excedentes transitorios de liquidez en Títulos de Deuda Pública Interna de la Nación o en títulos que cuenten con una alta calificación de riesgo crediticio o que sean depositados en entidades financieras calificadas como de bajo riesgo crediticio”*.

En desarrollo de lo dispuesto en el artículo citado, el artículo 48 del Decreto 538 de 2008 señala que *“las entidades a que hace referencia el presente capítulo deberán invertir sus excedentes de liquidez, así:*

i) En Títulos de Tesorería TES Clase B, tasa fija o indexados a la UVR, del mercado primario directamente ante la DGCPN o en el mercado secundario en condiciones de mercado, y

ii) En certificados de depósitos a término, depósitos en cuenta corriente, de ahorros o a término en condiciones de mercado en establecimientos bancarios vigilados por la Superintendencia Financiera de Colombia con calificación vigente triple A o su calificación análoga para corto y largo plazo por parte de las sociedades calificadoras de riesgo, o, en entidades con regímenes especiales contempladas en la parte Décima del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero”.

El artículo 50 del Decreto 538 de 2008 establece que *“Para los efectos previstos en los Capítulos II, III y IV del presente decreto, se entiende por excedentes de liquidez todos aquellos recursos que de manera inmediata no se destinen al desarrollo de las actividades que constituyen el objeto de las entidades a que se refieren los mencionados capítulos”*. (Subrayado fuera de texto).

El inciso segundo del artículo 51 del Decreto citado señala que *“(…) Las inversiones a que se refiere el presente decreto deberán estar valoradas a precio de mercado”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 52 establece lo siguiente: *“En el caso que las entidades estatales a que se refiere el presente decreto requieran liquidez, deberán ofrecer los títulos, en primera opción, a la DGCPN del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y esta en condiciones de mercado y con sujeción a su flujo de caja, deberá comunicar”*



a la entidad dentro de los dos días siguientes al ofrecimiento si se encuentra interesada en la compra, con indicación de las condiciones ofrecidas; en caso contrario, la DGCPN deberá manifestar por escrito su autorización para que la entidad acuda al mercado secundario para la negociación de los respectivos títulos. (...)

Las entidades estatales a que se refiere el presente decreto no podrán registrar pérdidas por concepto de capital y las negociaciones deberán efectuarse en condiciones de mercado". (Subrayado fuera de texto).

En cuanto al régimen de transición, el artículo 56 del Decreto 538 de 2008 establece que *"Todas las entidades a las cuales se les aplica el presente decreto que a la fecha de su entrada en vigencia tengan invertidos sus excedentes de liquidez en depósitos en establecimientos de crédito o en títulos inscritos en el Registro Nacional de Valores, que no cumplan los requisitos aquí establecidos, o en las carteras colectivas de que trata el Decreto 2175 de 2007, deberán desmontarlas de manera ordenada y progresiva en partes alícuotas en los siguientes diez (10) meses, no obstante la entidad podrá efectuar un desmonte anticipado de los recursos de acuerdo con el análisis de riesgo que para tal efecto realice.*

Las demás inversiones deberán ser desmontadas de manera inmediata. (...)"

De otra parte, el numeral 4 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos establece que *"Las inversiones con fines de política están constituidas por títulos de deuda de entidades nacionales o del exterior, adquiridos en cumplimiento de políticas macroeconómicas o de políticas internas de la entidad.*

Las inversiones efectuadas en cumplimiento de políticas macroeconómicas corresponden a los títulos de deuda adquiridos mediante suscripción convenida o forzosa, por mandato legal.

Las inversiones efectuadas en cumplimiento de políticas internas de la entidad comprenden las inversiones mantenidas hasta el vencimiento y las disponibles para la venta, entendidas estas últimas como las que se mantienen como mínimo durante un (1) año contado a partir del primer día en que fueron clasificadas por primera vez, o en que fueron reclasificadas. En ambos casos, la entidad contable pública debe tener el propósito serio y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlas durante los plazos señalados. Tal decisión debe manifestarse en el momento de su adquisición o reclasificación, con el fin de establecer la metodología de actualización respectiva".

Con respecto a la actualización, el numeral 6 del procedimiento citado señala que *"Las inversiones con fines de política macroeconómica y disponibles para la venta deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes en el momento de la actualización".*

Finalmente, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos tiene creadas en su estructura las siguientes subcuentas: 480586-Utilidad por valoración de las inversiones con fines de política en títulos de deuda, 480587-Utilidad en negociación y venta de inversiones en títulos de deuda, 580570-Pérdida por valoración de las inversiones con fines de política en títulos de deuda y 580571-Pérdida en negociación y venta de inversiones en títulos de deuda.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que las entidades territoriales deben invertir sus excedentes de liquidez conforme a lo dispuesto en el Decreto 538 de 2008, debiendo desmontar las inversiones que no cumplan con los requisitos establecidos en el citado Decreto, el registro contable de la venta de las inversiones con fines de política adquiridas con el propósito de mantenerlas hasta el vencimiento se efectúa debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 128033-Inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR), y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA. La diferencia resultante se registra debitando la subcuenta 580571-Pérdida en negociación y venta de inversiones en títulos de deuda, de la cuenta 5805-FINANCIEROS o acreditando la subcuenta 480587-Utilidad en negociación y venta de inversiones en títulos de deuda, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, según corresponda.

Ahora bien, considerando que de acuerdo con el Decreto 538 de 2008 los excedentes de liquidez comprenden los recursos que de manera inmediata no se destinen al desarrollo de las actividades que constituyen el objeto de las entidades y que cuando estas requieren la liquidez, deben ofrecer los títulos, en primera opción, a la DGCPTN del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y alternativamente, con autorización de la DGCPTN, al mercado secundario, en cualquiera de los casos, en condiciones de mercado, la valoración de estas inversiones debe efectuarse a precios de mercado.

Para el efecto, deben aplicarse las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables, vigentes en el momento de la actualización.

Si el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es mayor que el registrado en la inversión, la diferencia 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, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere.

Cuando el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es menor que el valor registrado en la inversión, la diferencia se reconoce debitando la subcuenta 580570-Pérdida por valoración de las inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, y acreditando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere.

CONCEPTO 110437 DE ABRIL 8 DE 2008**TEMA: Propiedades, planta y equipo****SUBTEMA: Registro contable**

Doctora

BLEIDY ROCÍO GAMBOA BEJARANO

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Departamento Administrativo de Seguridad (DAS)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20083-110437, en la cual consulta la cuenta contable que debe registrar los equipos antiexplosivos y accesorios y las banderas y escudos de la entidad, o en caso de no existir cuentas para su registro estudiar la posibilidad de crear las respectivas subcuentas.

CONSIDERACIONES

El párrafo 165 contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública 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. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el párrafo 189, respecto a los otros activos, establece 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 195 señala que *“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 económicos futuros o un potencial de servicio, 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).

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA en el siguiente sentido: *“Representa 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 (...)”*.

Así las cosas, teniendo en cuenta que las banderas y escudos son elementos que no es pertinente incorporarlos como propiedades, planta y equipo dada su naturaleza, pues se trata de bienes que no se emplean de forma directa en el desarrollo del cometido estatal de la entidad, su registro contable corresponde a un débito en la sub-

cuenta 196090-OTROS BIENES DE ARTE Y CULTURA de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA y como contrapartida la cuenta del pasivo correspondiente.

De otra parte, en lo relacionado con los equipos antiexplosivos y accesorios, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO en el siguiente sentido: *“Representa el valor de la maquinaria y equipo de propiedad de la entidad contable pública, adquirida a cualquier título, para que sea utilizada en el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye la maquinaria y equipo para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general”*.

Así las cosas, los equipos antiexplosivos adquiridos por el DAS se registran en la subcuenta 165502-ARMAMENTO Y EQUIPO RESERVADO de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO, dado que corresponden a bienes destinados al desarrollo del cometido estatal de la entidad.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto, se concluye que para el caso de las banderas y escudos son elementos que no es pertinente incorporarlos como propiedades, planta y equipo dada su naturaleza, pues se trata de bienes que no se emplean de forma directa en el desarrollo del cometido estatal de la entidad. Por tanto, su registro contable corresponde a un débito en la subcuenta 196090-OTROS BIENES DE ARTE Y CULTURA de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA y como contrapartida la cuenta del pasivo correspondiente.

Respecto al tratamiento contable de los equipos antiexplosivos y accesorios se reconocen en la subcuenta 165502-ARMAMENTO Y EQUIPO RESERVADO de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO, por tratarse de bienes especializados empleados por el DAS para el desarrollo de su cometido estatal.

Ahora bien, en caso de que la entidad requiera la creación de una cuenta auxiliar para identificar estos bienes, debe seguir el procedimiento establecido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para este propósito, a través de la mesa de ayuda.

CONCEPTO 110781 DE ABRIL 8 DE 2008

TEMA: **Compensaciones**

SUBTEMA: *Registro contable*

Doctora
 DIANA LUCY CASTRO TIRADO
 Grupo de Gestión Financiera
 Departamento Administrativo de la Función Pública

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20083-110781, en el cual consulta el procedimiento contable para registrar en la contabilidad tres equipos de cómputo portátiles sin costo alguno por un proveedor, como compensación por el incumplimiento en la ejecución de un contrato. Al respecto este Despacho se permite informarle lo siguiente:



CONSIDERACIONES

Desde el ámbito contable, el párrafo 122 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública define el principio de Revelación: *“Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables debe ser revelada por medio de notas (...). (Subrayado fuera de texto).*

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS como *“el valor de los ingresos 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.*

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 acredita con *“el valor causado por los diferentes conceptos”.*

En este orden de ideas, esta realidad económica debe registrarse contablemente en la misma cuenta débito de la operación inicial que originó la compensación, utilizando como contrapartida la subcuenta 481049-INDEMNIZACIONES, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, situación que se registrará en el momento en que sean recibidos los bienes objeto de su consulta.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los computadores portátiles recibidos como compensación por el incumplimiento en la ejecución del contrato deben registrarse en la misma cuenta débito de la operación inicial que originó la compensación, utilizando como contrapartida la subcuenta 481049-INDEMNIZACIONES, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

CONCEPTO 111613 DE ABRIL 8 DE 2008**TEMA: Cheques hurtados****SUBTEMA: Reconocimiento y registro**

Doctora

EUGENIA IREGUI ORTIZ

Jefe Sección de Contabilidad

Dirección Ejecutiva Seccional de Administración Judicial Bogotá - Cundinamarca

Consejo Superior de la Judicatura

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20083-111613, en la cual consulta cuál es el procedimiento contable para depurar de la cuenta de Bancos el valor de unos cheques que fueron hurtados y cobrados ante este, teniendo en cuenta que este hecho se encuentra en proceso de investigación por parte de la Fiscalía General de la Nación, y hasta la fecha no se ha recibido pronunciamiento o fallo alguno por parte de la misma, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 1º del capítulo X del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las Responsabilidades Fiscales, señala 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”*. (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, teniendo en cuenta que el hurto de los cheques es un hecho que está fuera del control de la entidad contable pública, esta deberá afectar la subcuenta 581006-PÉRDIDA EN SINIESTROS, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCLUSIÓN

Para el registro de los cheques hurtados, la entidad debe afectar la subcuenta 581006-PÉRDIDA EN SINIESTROS, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, considerando que este hecho está fuera del control de la entidad.

CONCEPTO 111441 DE ABRIL 11 DE 2008**TEMA:** Intereses de mora**SUBTEMA:** Reconocimiento contable

Doctor

JUAN CARLOS PEÑA MEDINA

Director Técnico Financiero

Instituto de Desarrollo Urbano (IDU)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación STPC 7300-67936, radicada con el expediente 20083-111441, en la cual consulta el procedimiento contable para reconocer los intereses de mora que se pudieran generar en el cobro de la contribución por valorización. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 265 y 266 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública establecen:

“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”. (Subrayado fuera de texto).

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 continuas y en las notas a los estados, informes y reportes contables”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 120 define el principio de Prudencia y hace referencia a los ingresos señalando que *“(...) deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)”*.

De los párrafos mencionados anteriormente, se colige que generalmente los ingresos deben reconocerse y registrarse como derechos en cumplimiento del principio de Devengo o Causación. Tratándose de los ingresos tributarios y no tributarios, el respectivo reconocimiento se llevará a cabo una vez hayan quedado en firme las respectivas liquidaciones y los correspondientes actos administrativos.

En cuanto a los ingresos por intereses de mora, la norma contable es taxativa al expresar que, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo el principio de prudencia, es decir, la entidad debe evaluar la posibilidad del recaudo de ese derecho. Si la probabilidad es incierta, lo que recomienda la norma es que por prudencia se registren en cuentas de orden, para evitar sobrestimar ingresos realizables.

En este orden de ideas, el párrafo 311 establece que *“Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y obligaciones. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES como *“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”*.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los ingresos deben reconocerse y registrarse como derechos en cumplimiento del principio de Devenir o Causación.

Teniendo en cuenta que los intereses de mora, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo el principio de prudencia, es decir, la entidad debe evaluar la posibilidad del recaudo de ese derecho. Si la probabilidad es incierta, lo que recomienda la norma es que por prudencia se registren como derechos contingentes en cuentas de Orden Deudoras, en la subcuenta 819003-INTERESES DE MORA, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES.

CONCEPTO 110611 DE ABRIL 16 DE 2008

TEMA: Adquisición de bienes

SUBTEMA: Reconocimiento contable

Doctora

ALBA INÉS RINCÓN GÓMEZ

Subdirección Departamento Administrativo de Seguridad (DAS)

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20083-110611, en el cual plantea que de acuerdo con lo establecido en el párrafo único, artículo 30, capítulo VII de la Resolución Orgánica 5850 de 2007, *“Los bienes y elementos que en desarrollo de las operaciones se adquieran, una vez culminada la actividad deberán entregarse al área responsable de la incorporación en los inventarios para su respectivo registro contable, ingreso a almacén y control posterior administrativo y fiscal”*; asimismo, el numeral 7, artículo 4º del Decreto 1837 de 2007 indica que cuando el contrato de adquisición corresponde a bienes devolutivos, *“(…) al cabo del cumplimiento de la misión, la entidad adquirente deberá incorporarlos a sus inventarios, siempre y cuando sean recuperables”*, y en consecuencia consulta:

1. *¿Cuál sería el registro contable a realizar cuando se adquiere el bien, teniendo en cuenta que en este momento se realiza el respectivo pago?*
2. *Si la operación o misión culmina en el mismo año en que se adquiere el bien, ¿cómo se debe registrar?*

3. Si la operación culmina con posterioridad al cierre de la vigencia fiscal, ¿cuál sería el procedimiento o registro contable a realizar?

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

CONSIDERACIONES

Por mandato constitucional, se le asignaron 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, formará 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.

Así lo ha entendido la Contraloría General de la República en cuanto al contenido de la cuenta que deben rendir los organismos ejecutores de gastos reservados, al señalar en el numeral 1º del artículo 9º de la Resolución Orgánica 5850 de 2007, que las cuentas contendrán los *“Estados contables básicos: Balance General, Estado de actividad económica y financiera y Notas a los Estados Contables. Esta información debe ser presentada conforme a las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación”*. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el inciso 6º del artículo 25 de la citada Resolución Orgánica ordena que *“El control financiero incluirá una evaluación sobre la razonabilidad de las cuentas que se reflejan en los estados contables, verificando que en su conformación se dé cumplimiento a la normatividad de Contabilidad Pública prescrita por la Contaduría General de la Nación y comprenderán el examen de registros contables, de soportes, del proceso de consolidación, del manejo de tesorería y de la ejecución presupuestal”*. (Subrayado fuera de texto).

Siendo así, 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).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO como *“el valor (...) de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; (...) 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.

La dinámica de esta cuenta establece que se acredita con *“el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos”*.

Ahora, el artículo 22 de la Resolución Orgánica 5850 de 2007 define los gastos reservados en los siguientes términos: *“Los gastos reservados son aquellos que se realizan para la financiación de actividades de inteligencia, contrainteligencia, investigación criminal, protección de testigos e informantes”*.

De igual manera, el inciso 5° de citado artículo establece que *“Los gastos reservados podrán realizarse dentro y fuera del país y se ejecutarán a través del presupuesto de funcionamiento o inversión. Se distinguen por su carácter de secreto y porque su programación, control y justificación son especializados”*. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el numeral 7 del artículo 4° del Decreto 1837 de 2007, al referirse sobre el procedimiento especial de contratación con cargo al rubro de gastos reservados, señala que *“Cuando el contrato establecido en el numeral anterior sea de adquisición de bienes devolutivos, al cabo del cumplimiento de la misión, la entidad adquirente*

deberá incorporarlos a sus inventarios, siempre y cuando sean recuperables". (Subrayado fuera de texto).

De lo expuesto se colige que desde la perspectiva contable el principio de devengo o causación impone la obligatoriedad de registrar contablemente toda transacción u operación que implica derechos y obligaciones en el momento en que surjan. No obstante lo anterior y teniendo en cuenta el carácter que se les atribuye a los gastos reservados, se recomienda reconocer inicialmente la erogación en la cuenta del gasto, toda vez que desconoce el detalle del mismo, es decir, las características físicas del bien adquirido para su registro en el grupo de propiedades, planta y equipo, atendiendo las características de razonabilidad y objetividad que debe observar la información contable.

Cuando la operación o la misión culmina en el mismo año en que se adquiere el bien, se reversa el registro del gasto, afectando el correspondiente activo en el grupo de propiedades, planta y equipo.

En caso de que la operación culmine con posterioridad al cierre de la vigencia fiscal, se afecta la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO por el valor del avalúo correspondiente y asignarle la vida útil restante de acuerdo con el numeral 12, capítulo III del título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el principio de devengo o causación impone la obligatoriedad de registrar contablemente toda transacción u operación que implica derechos y obligaciones en el momento en que surjan, pero teniendo en cuenta el carácter que se les atribuye a los gastos reservados, los bienes adquiridos en esta modalidad se reconocerán en la cuenta del gasto, toda vez que se desconoce el detalle del mismo, atendiendo las características de razonabilidad y objetividad que debe observar la información contable.

Cuando la operación culmina en el mismo año en que se adquiere el bien, debe reversar el registro del gasto, afectando el correspondiente activo en el grupo de propiedades, planta y equipo. En caso de que culmine con posterioridad al cierre de la vigencia fiscal, se afecta la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO por el valor del avalúo correspondiente y asignarle la vida útil restante.

CONCEPTO 111671 DE ABRIL 16 DE 2008

TEMA: Depreciación

SUBTEMA: *Bienes pendientes de legalizar*

Doctora
CHERLY GONZÁLEZ M.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20083-111671, en la cual consulta si es correcto contabilizar la depreciación de un activo que no se encuentra

legalizado al no tramitar la correspondiente escritura pública ante la notaría. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para responder su inquietud, es pertinente observar la Reglamentación para la Transición del Régimen de Contabilidad Pública, expedida mediante la Carta Circular 72 de 2006, y que en su numeral 3.16 establece, en lo relacionado con la homologación de la cuenta Bienes Pendientes de Legalizar, 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 forma 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 las subcuentas 312530 ó 325530-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, según corresponda al grupo patrimonial que se aplique para la entidad.

El inciso 1º, numeral 27, capítulo III del título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública 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).

Asimismo, el numeral 16, capítulo III del título II del procedimiento en mención, señala que *“Las entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, la depreciación y/o amortización se registra debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR)”*, siempre y cuando los activos objeto de depreciación o amortización no estén asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables; de lo contrario, se registra debitando las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.

En el caso de las empresas públicas, la depreciación y amortización de los activos siempre se registra *“(…) debitando la subcuenta Depreciación y Amortización, de las cuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR). (...)”*, por estar asociada directamente con las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. Por tratarse de una empresa prestadora de servicios públicos, la depreciación de los activos se registra en el grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS, en la medida que los bienes afectos al servicio se encuentran relacionados directamente con la prestación del mismo.

De otra parte, el párrafo 169 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en lo referente a las propiedades, planta y equipo,

establece que *“La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos 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).

De lo expuesto anteriormente se colige que son depreciables los activos que contribuyen al desarrollo de las funciones de cometido estatal o que pierden su capacidad normal de operación durante su vida útil, con independencia de que se encuentren o no en proceso de legalización.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que son depreciables los activos que se encuentren en proceso de legalización, siempre y cuando contribuyen al desarrollo de las funciones de cometido estatal o que los mismos pierden su capacidad normal de operación durante su vida útil.

En las empresas de servicios públicos, la depreciación de los activos relacionados directamente con la prestación del servicio se registra como costos de producción en el grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS; asimismo, en entidades del gobierno general pertenecientes al sector descentralizado, cuando los activos objeto de depreciación o amortización estén asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables. En la medida que los activos no estén asociados con actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, se registran en el patrimonio debitando la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo o 327004-Amortización de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) o 1686-AMORTIZACIÓN ACUMULADA (CR).

CONCEPTO 111707 DE ABRIL 16 DE 2008

TEMA: Entidades en proceso de liquidación

SUBTEMA: *Inventario*

Doctor
GERARDO CÁCERES MEDINA
Contador Público
IDESSA, en liquidación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20084-111707, en la cual consulta la pertinencia de incluir en la contabilidad el inventario detallado de los bienes de la entidad, puesto que se cuenta con las hojas de cálculo y fichas técnicas en las cuales estos bienes se encuentran individualizados.

CONSIDERACIONES

El párrafo 102 del Marco Conceptual del Régimen Contabilidad Pública, en lo relacionado con las características cualitativas de la información contable pública, indica que *“La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad”*.

Por su parte, el numeral 4º del capítulo XVI 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 Contabilidad Pública, establece que *“La entidad contable pública sobre la cual se ordene la liquidación debe realizar los inventarios de activos, pasivos y cuentas de orden, de conformidad con las disposiciones legales, para efectos de adelantar el respectivo proceso. La información financiera, económica, social y ambiental debe ser confrontada con la existencia y valor de los activos y pasivos establecidos en el inventario, y en caso de presentarse diferencias, deben realizarse los ajustes contables a que haya lugar”*. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, las entidades públicas, en desarrollo de su proceso de liquidación, deben elaborar el respectivo inventario de activos, pasivos y cuentas de orden. No obstante, si como resultado de la elaboración del respectivo inventario existen diferencias entre los valores obtenidos y los registrados en la contabilidad de la entidad, se debe proceder a realizar los ajustes contables correspondientes que permitan que la información sea confiable, relevante y comprensible.

Ahora bien, efectuados los registros contables, los activos deben identificarse de forma individual para lo cual, independientemente de que se incorpore un valor a nivel de subcuenta en la contabilidad, se debe garantizar la existencia de un archivo o sistema paralelo que permita obtener la información de los bienes individualmente considerados.

CONCLUSIÓN

La entidad, en desarrollo del proceso de liquidación, debe elaborar el respectivo inventario de activos, pasivos y cuentas de orden. Si como resultado de este inventario existen diferencias entre los valores obtenidos y los registrados en la contabilidad, se debe proceder a realizar los ajustes contables correspondientes que permitan que la información sea confiable, relevante y comprensible.

Es de anotar que una vez efectuados los registros contables, los activos deben identificarse de forma individual para lo cual, independientemente de que se incorpore un valor a nivel de subcuenta en la contabilidad, se debe garantizar la existencia de un archivo o sistema paralelo que permita obtener la información de los bienes individualmente considerados.

CONCEPTO 111848 DE ABRIL 17 DE 2008**TEMA: Deudores****SUBTEMA: Provisión**

Doctora

LILIANA NIÑO MORALES

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Instituto Colombiano Agropecuario (ICA)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20084-111848, en la cual solicita concepto sobre el procedimiento contable a seguir cuando la provisión de los deudores es del 100%, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 2.9.1.1.3 de las normas técnicas relativas a los activos del Plan general de Contabilidad Pública-PGCP señala que *“Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Forman 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.*

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.

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.

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”.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que el Instituto Colombiano Agropecuario (ICA) se clasifica como una entidad de gobierno general, debe tener en cuenta si los deudores están asociados o no a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables.

Así las cosas, no deben provisionarse los deudores que no se encuentren asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables; cuando el derecho se extinga se afectará directamente el patrimonio.

De otra parte, los deudores que estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables deben provisionarse según su grado de incobrabilidad, y para su reconocimiento se afectará el gasto.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que el Instituto Colombiano Agropecuario (ICA) se clasifica como una entidad de gobierno general, no deben provisionarse los deudores que no se encuentren asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables; cuando el derecho se extinga se afectará directamente el patrimonio, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 327002-PROVISIÓN PARA OTROS ACTIVOS, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (Db), y un crédito en la subcuenta de la cuenta respectiva del Grupo 14-DEUDORES.

Los deudores que estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables deben provisionarse según su grado de incobrabilidad, y para su reconocimiento se afectará el gasto mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, y un crédito en la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), subcuenta respectiva.

CONCEPTO 111709 DE ABRIL 22 DE 2008

TEMA: Inversiones

SUBTEMA: Reconocimiento contable

Doctora
ADRIANA LONDOÑO AGUDELO
Contador Público
E. S. E. Hospital Municipio de San Vicente

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20084-111709, en el cual plantea que el Hospital "(...) tiene unas inversiones en la Cooperativa de Hospitales de Antioquia (COHAN), ya que cada año el Hospital da un aporte, el cual genera rendimientos financieros, pero este dinero sólo lo puede utilizar LA E. S. E. HOSPITAL DEL MUNICIPIO DE SAN VICENTE en el momento que el Hospital se retire de la cooperativa; por lo tanto, no lo puedo considerar como efectivo". Por lo tanto, consulta la forma de retirar de la contabilidad patrimonial y presupuestal el registro de una inversión y cómo se registra el aporte anual.

Al respecto este Despacho se permite informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Aprovecho la oportunidad para indicarle que las operaciones económicas reconocidas contablemente solo se reversan en los estados contables en la medida que desaparecen los hechos que generaron dichos registros.

Realizada la anterior aclaración, le manifiesto que el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen del Contabilidad Pública describe la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS como "el valor de los aportes patrimoniales representados en cuotas o partes de interés

social o en acciones de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, las cuales no le permiten a la entidad contable pública controlar, ejercer influencia importante o compartir el control en la entidad receptora de la inversión. También registra los aportes efectuados en organismos internacionales y en entidades sin ánimo de lucro, con la finalidad de obtener servicios de apoyo que tengan un valor recuperable en el futuro". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el inciso 4º del numeral 20, capítulo I del título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que "*Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, cuando se coticen en bolsa, deben actualizarse mensualmente. En caso contrario, deben actualizarse cuando se disponga de la información sobre el valor intrínseco, que como mínimo debe ser una vez al año". (Subrayado fuera de texto).*

De lo expuesto se colige que los aportes realizados por la E. S. E. HOSPITAL DEL MUNICIPIO DE SAN VICENTE en la Cooperativa de Hospitales de Antioquia (COHAN) constituyen una inversión patrimonial en entidades no controladas, y se reconoce en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, debiendo actualizarse mínimo una vez al año. En cuanto al reconocimiento, se recomienda revisar los numerales 18 y 19 del procedimiento aludido.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los aportes en la Cooperativa de Hospitales de Antioquia (COHAN) corresponden a una inversión patrimonial en entidades no controladas, y se reconoce en la subcuenta 120750-ENTIDADES DEL SECTOR SOLIDARIO de cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, y deben ser actualizadas mínimo una vez al año.

CONCEPTO 111708 DE ABRIL 23 DE 2008

TEMA: Responsabilidades

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctor

JORGE CASTAÑEDA MONROY

Contador General

Secretaría de Hacienda

Alcaldía Mayor de Bogotá D. C.

Bogotá, D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20084-111708, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

¿Cuál es el procedimiento contable aplicable cuando la pérdida o daño de bienes públicos es atribuible a un no gestor fiscal? ¿En qué cuenta de orden se debe registrar el hecho o evento?

¿La cuenta 8361-Responsabilidades es de uso exclusivo para los casos en que se inicia un proceso de responsabilidad fiscal por parte de una Contraloría?

¿El concepto Responsabilidad solo se refiere a las de tipo fiscal?

¿Las responsabilidades de tipo fiscal solo las fijan las Contralorías?

¿Cuando se habla de Autoridad Competente solo se refiere a las Contralorías?

¿Cómo se registra el proceso de otras instancias judiciales diferentes a la Contraloría a la que la entidad debe recurrir en procura de resarcir el daño causado?

CONSIDERACIONES

1. El numeral 1º del capítulo X del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP señala 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. (Subrayado fuera de texto).*

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. (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, con independencia de que se inicie un proceso de responsabilidad fiscal, disciplinario, civil, penal, etc., la entidad debe reconocer el gasto por la pérdida de fondos y/o el faltante de bienes, para lo cual afectará la subcuenta 581006-PÉRDIDA EN SINIESTROS, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS. Adicionalmente, la entidad debe reconocer en cuentas de orden deudoras de control la contingencia por la pérdida, para lo cual afectará mediante un débito la subcuenta 836101-EN PROCESO INTERNAS, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, con contrapartida en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

2. El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP expresa que la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO *“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).

Por lo anterior, la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO debe afectarse con independencia del tipo de proceso que se inicie por la pérdida de fondos y/o el faltante de bienes y si el responsable es o no un gestor fiscal.

3. De conformidad con lo señalado en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP y en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, las Responsabilidades corresponden al valor de los faltantes de fondos o bienes y demás

responsabilidades determinadas por la autoridad competente que se establezcan a cargo de funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos; estas pueden dar lugar a procesos de responsabilidad fiscal, disciplinarios, penales, entre otros.

4. El artículo 267 de la Constitución Política expresa que *“El control fiscal es una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la Administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación”*. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1º de la Ley 610 de 2002 señala que *“El proceso de responsabilidad fiscal es el conjunto de actuaciones administrativas adelantadas por las Contralorías con el fin de determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de esta causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado”*. (Subrayado fuera de texto).

En este sentido, por mandato constitucional y legal, la Contraloría General de la República es la máxima autoridad en materia de control fiscal; por ende, solamente esta y las Contralorías territoriales podrán iniciar procesos de responsabilidad fiscal.

5. Cuando en el procedimiento para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales se habla de Autoridad Competente, se hace referencia al organismo o instancia competente ante quien se lleva el proceso de responsabilidad, es decir, las Contralorías si se da apertura a un proceso de responsabilidad fiscal, la Procuraduría General de la Nación, las Personerías o las Oficinas de Control Interno Disciplinario si se da apertura a un proceso disciplinario, o la Fiscalía General de la Nación si se da inicio a un proceso penal, etc.

6. Para el reconocimiento de los procesos judiciales distintos a los de responsabilidad fiscal, la entidad debe seguir lo señalado en el capítulo V del título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, teniendo en cuenta que el reconocimiento y registro del hecho dependerá de cada caso.

CONCLUSIÓN

1. Con independencia de que se inicie un proceso de responsabilidad fiscal, disciplinario, civil, penal, etc., la pérdida de fondos y/o el faltante de bienes debe reconocerse como un gasto, para lo cual afectará la subcuenta 581006-PÉRDIDA EN SINIESTROS, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS. Adicionalmente, la entidad debe reconocer en cuentas de orden deudoras de control la contingencia, para lo cual afectará mediante un débito la subcuenta 836101-EN PROCESO INTERNAS, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, con contrapartida en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

2. La cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO debe afectarse con independencia del tipo de proceso que se inicie por la pérdida de fondos y/o el faltante de bienes y si el responsable es o no un gestor fiscal.

3. Las Responsabilidades corresponden al valor de los faltantes de fondos o bienes y demás responsabilidades determinadas por la autoridad competente que se establez-

can a cargo de funcionarios o particulares que administren o manejen fondos o bienes públicos; estas pueden dar lugar a procesos de responsabilidad fiscal, disciplinarios, penales, entre otros.

4. La Contraloría General de la República-CGR, por mandato constitucional y legal, es la máxima autoridad en materia de control fiscal; por ende, solamente esta y las Contralorías territoriales podrán iniciar procesos de responsabilidad fiscal.

5. Cuando en el procedimiento para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales se habla de Autoridad Competente, se hace referencia al organismo o instancia competente ante quien se lleva el proceso de responsabilidad, es decir, las Contralorías si se da apertura a un proceso de responsabilidad fiscal, la Procuraduría General de la Nación, las Personerías o las Oficinas de Control Interno Disciplinario si se da apertura a un proceso disciplinario, o la Fiscalía General de la Nación si se da inicio a un proceso penal, etc.

6. Para el reconocimiento de los procesos judiciales distintos a los de responsabilidad fiscal, la entidad debe seguir lo señalado en el capítulo V del título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, teniendo en cuenta que el reconocimiento y registro del hecho dependerá de cada caso.

CONCEPTO 111844 DE ABRIL 23 DE 2008

TEMA: Libros de contabilidad

SUBTEMA: *Impresión, tenencia y custodia de los libros de contabilidad*

Doctora
LUZ ÁIDA LARA BAHAMÓN
Directora Financiera del Grupo Contable
Secretaría de Hacienda
Alcaldía Municipal
Ibagué (Tolima)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20084-111844, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

En desarrollo de la auditoría de los Estados Financieros de la vigencia 2007 que viene adelantando la Contraloría Municipal de Ibagué, han solicitado poner a disposición de la Auditoría los libros auxiliares de todos los meses del año. Sin embargo, a pesar de haberlos entregado en medio magnético y conservar las debidas copias de seguridad, reiteran que deben ser impresos. Por tanto, la entidad solicita concepto sobre la situación presentada.

La Contraloría Municipal de Ibagué ha realizado a la entidad la siguiente solicitud: *“remitir de manera inmediata el acto administrativo mediante el cual el representante legal del municipio realiza la delegación de la tenencia, conservación y custodia de los*



soportes, comprobantes y libros de contabilidad". Ante esta petición, la entidad desconoce algún tipo de norma o reglamento interno que haga mención a esta disposición, razón por la cual solicita concepto al respecto.

CONSIDERACIONES

La norma técnica relativa a la tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, definida en el numeral 9.2.4 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

"9.2.4 Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad"

350. 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, quien podrá designar mediante acto administrativo esta responsabilidad. (Subrayado fuera de texto).

351. 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).

Por tanto, las entidades contables que preparen la información contable por medios electrónicos no están obligadas a imprimir los libros de contabilidad, y cuando se requiera su exhibición, se realizará directamente en el sistema, garantizando su reproducción exacta. Además, el medio de conservación es decisión que compete al representante legal, de acuerdo con la capacidad tecnológica y operativa de la entidad contable pública.

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

Finalmente, la responsabilidad sobre la tenencia, conservación y custodia de los libros corresponde al representante legal o quien haga sus veces, quien podrá designar mediante acto administrativo esta responsabilidad.

CONCLUSIÓN

Las entidades que preparen la información contable por medios electrónicos no están obligadas a imprimir los libros de contabilidad. Por tanto, cuando se requiera su exhibición, se realizará directamente en el sistema, garantizando su reproducción exacta y su disposición a los usuarios de la información, en especial, para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las instancias respectivas.

Además, considerando que la responsabilidad sobre la tenencia, conservación y custodia de los libros corresponde al representante legal o a quien haga sus veces, si dicha instancia establece la delegación de esta responsabilidad, deberá realizarla mediante acto administrativo.

CONCEPTO 112492 DE ABRIL 29 DE 2008**TEMA:** Reconocimiento y revelación de hechos financieros, económicos, sociales y ambientales**SUBTEMA:** *Mediciones cualitativas o cuantitativas físicas*

Doctor

WILLIAM MARIÑO ARIZA

Asesor Subdirección Administrativa y Financiera

Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH)

ANTECEDENTES

Me refiero a comunicación radicada con el expediente 20084-112492, en la cual consultan si es procedente que la ANH realice la revelación solo en las notas a los estados contables de la información contenida en la Litoteca y en el Banco de Información Petrolera (BIP) como hasta la fecha lo ha venido haciendo, teniendo en cuenta que no se ha determinado una metodología de medición monetaria confiable para este tipo de bienes, y acogiendo el concepto emitido y radicado con el expediente 200510-47675.

Se sustenta la solicitud en lo expuesto por la firma Ernst & Young, contratada para realizar la respectiva investigación sobre las metodologías de carácter técnico para la valoración de la información contenida en la Litoteca y en el BIP, la cual fue recibida de ECOPETROL S. A. en cumplimiento del proceso de escisión ordenado por el Decreto 1760 de 2003. Se indican apartes de las conclusiones de la firma en mención:

“Efectuada una revisión de los resultados financieros de la actividad de suministro de información técnica, de acuerdo con datos contables de los últimos años, podemos considerar que los estudios de Sísmica y demás entregables relacionados contratados directamente por la ANH, no son objeto de capitalización y amortización por cuanto los beneficios económicos que percibe la Agencia son inferiores a los costos de administración de la misma, en razón a que las tarifas cobradas por el suministro de información representan el valor de preparación de la misma.

La ANH no tiene como objeto fundamental la venta de información técnica; este es un mecanismo que busca vincular inversionistas extranjeros que inviertan en el País en actividades de exploración y explotación y, en consecuencia, generar múltiples beneficios para el país, como lo son la generación de empleo y los demás que se percibirían de la firma de contratos de explotación. Los precios de venta de la información técnica tienen como propósito optimizar el equilibrio entre los costos de administración de dicha información y los ingresos que por el suministro de esta percibe la ANH.

Aun cuando existen metodologías de valoración de intangibles, estas se deben aplicar solo en la medida que dichos activos puedan proveer beneficios económicos a la entidad, entendiendo por beneficios económicos la generación de ingresos netos o flujos de caja positivos para la ANH, situación que en este caso no se presenta, puesto que de acuerdo con el análisis que efectuamos del comportamiento de ingresos y egresos asociados a la administración de los mismos, en los últimos 4 años no se han generado ingresos netos y los flujos de caja son negativos y esta tendencia, de acuerdo con la naturaleza de la ANH y la información recibida, no va a cambiar.

(...)

Por lo anterior, consideramos que no es prudente ni pertinente desde el punto de vista financiero contable la valuación de dicha información”.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario apoyarnos en lo señalado en algunos de los Principios de Contabilidad Pública y en las normas técnicas respectivas. Para este caso en particular, el párrafo 119 en relación con el principio de medición establece:

“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas.

Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. La cuantificación en términos monetarios debe hacerse utilizando como unidad de medida el peso, que es la moneda nacional de curso forzoso, poder liberatorio ilimitado, y sin subdivisiones en centavos. Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas”. (Subrayado fuera de texto).

En la misma dirección, el principio de revelación contenido en el párrafo 122 del PGCP 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”. (Subrayado fuera de texto).*

Por su parte, la norma técnica relativa a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales señala en el párrafo 127 que *“Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública son:*

(...)

130. 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).

Así mismo, la norma técnica relativa a los estados, informes y reportes contables señala en el párrafo 375 que *“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”.* (Subrayado fuera de texto).

Como se puede observar en las consideraciones anotadas, para determinadas transacciones, hechos y operaciones el PGCP ha contemplado el reconocimiento contable haciendo uso de una unidad de medida diferente del peso. Se incorpora en el nuevo ordenamiento contable la posibilidad de utilizar técnicas cualitativas o cuantitativas físicas que no distorsionen la realidad de las entidades contables públicas, con el propósito de lograr un reconocimiento y revelación que efectivamente interpreten las necesidades de los múltiples usuarios.

CONCLUSIÓN

Por todas las consideraciones realizadas se concluye que para el reconocimiento y revelación contable de bienes tales como los señalados en su consulta, al no disponerse de medición monetaria confiable, pueden aplicarse las normas antes referenciadas, existiendo, en consecuencia, la posibilidad de que estos bienes sean reconocidos haciendo uso de variables cualitativas o cuantitativas físicas a través de notas a los estados contables, las cuales, como señala el ordenamiento contable público, forman parte integral de los mismos.

CONCEPTO 111489 DE MAYO 7 DE 2008

TEMA: Pasivo Pensional

SUBTEMA: Fondos de reservas

Doctores
HENRY JARAMILLO MEJÍA
Gerente
LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN
Jefe División Nacional de Contabilidad
Universidad Nacional de Colombia

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20083-111489, mediante la cual plantea inquietudes respecto a la razón de ser de la clasificación de la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional como Fondo de reservas, el soporte legal, el cambio en el manejo contable de la vigencia 2007 a la 2008 y los efectos de la clasificación como Fondo de reservas, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El numeral 44 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, señala que los fondos de reservas “[e]stán 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”.

Los recursos del Sistema General de Pensiones son recibidos para su administración por las entidades administradoras del régimen solidario de prima media con prestación definida como lo establece el artículo 52 de la Ley 100 de 1993. De tal manera



que son estas entidades las que deben llevar contabilidad independiente de sus Fondos de reservas por cuanto estos no forman parte del patrimonio de la entidad que los administra y, por ende, no pueden incluirse en su información contable.

Para el efecto, 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”*.

Por otra parte, el Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, en concepto radicado con el No. 1713 del 3 de marzo de 2006, Consejero ponente Flavio Augusto Rodríguez Arce, analiza el caso de las cajas que no tienen personería jurídica y que constituyen meras dependencias de la entidad empleadora, señala que *“Las universidades del orden nacional, a través de sus cajas, están facultadas para administrar el régimen de prima media con prestación definida con respecto a los servidores públicos que a la fecha de entrar en vigencia la Ley 100 estaban afiliados a ella”*.

Ahora bien, la Corte Constitucional en Sentencia C-378/98 ha señalado respecto al fondo común de naturaleza pública integrado por los recursos del Sistema General de Pensiones que *“La Corte entiende que la definición que el inciso acusado hace del fondo común en el régimen de prestación media con prestación definida como de naturaleza pública es para denotar su contraposición con el régimen de ahorro individual, donde cada afiliado posee su cuenta de ahorro individual y como tal, su aporte no es utilizado para garantizar las pensiones de otros afiliados. A diferencia de lo que sucede con el régimen de prima media con prestación definida, en el cual los aportes entran a formar parte de un fondo común que pertenece a todos los afiliados”*. (Subrayado fuera de texto).

Conforme a lo anterior, la Caja de Previsión de la Universidad Nacional, como administradora del Régimen de Prima Media con Prestación Definida, debe llevar contabilidad independiente de sus fondos de reservas como lo establece el artículo 132 de la Ley 100 de 1993. Para el efecto aplicará el procedimiento contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública referido anteriormente, en el cual se señala que *“[e]stán constituidos como fondos de reserva (...) la Universidad Nacional”*.

Con las consideraciones jurídicas anteriores la Contaduría General de la Nación estableció que la contabilidad de las entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida se debe llevar en forma independiente y reportar la información contable de los fondos de reservas administrados y, comoquiera que dichos recursos no pertenecen a la Nación ni a la entidad que los administra, las transacciones que realicen estos fondos no constituyen operaciones recíprocas con las demás entidades contables públicas estatales.

En ese orden de ideas, el tratamiento contable de los recursos recibidos del Ministerio de Educación Nacional para el pago del pasivo pensional se reconocerá en la información contable del Fondo de reservas a través de la Cuenta 4511-APORTES ESTATALES; Subcuenta 451101-Garantía estatal en el régimen de prima media con prestación definida. Por su parte, el Ministerio de Educación Nacional debe revelarlas

a través de la Cuenta 5401-TRANSFERENCIAS AL SECTOR PRIVADO, Subcuenta 540107- Garantía estatal en el régimen de prima media con prestación definida.

Ahora bien, el pasivo pensional debe ser reconocido en la información contable del Fondo de reservas. Para el efecto, el párrafo segundo del numeral 45 del procedimiento contable referido 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 señalado 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”*.

Para este efecto, se debitan las subcuentas 640104-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales, 640105- Amortización cálculo actuarial de futuras pensiones y 640106-Amortización cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones con contrapartida en 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.

Lo anterior es consistente con lo señalado en el párrafo 235 del numeral 9.1.2.6 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, relacionado con la norma técnica de pasivos estimados, que indica: *“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, los registros corresponderán a un débito en la subcuenta 272009-Asegurador-Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, y un crédito a la subcuentas 257002-Pensiones y retroactivos pensionales, de la Cuenta 2570-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES, como lo establece el numeral 47 del procedimiento referido.

Respecto al registro de los recursos que recibirá el Fondo de reservas por la concurrencia establecida en el artículo 38 de la Ley 1151 de 2007, es necesario previamente contar con el soporte jurídico que señale el decreto reglamentario para determinar su contabilización.

Respecto a los cambios que sufre la información contable de la Universidad Nacional con la clasificación de la Caja de Previsión Social de la Universidad como Fondo de reservas, es necesario indicar que, como lo ha señalado la jurisprudencia de la Corte Constitucional, los recursos del Sistema General de Pensiones no pertenecen a la entidad que los administra, era imprescindible realizar esta separación contable que ya se exigía desde la expedición de la Ley 100 de 1993 y que se reiteró a través de la Ley 797 de 2003, la cual adicionó a la Ley 100 de 1993 el literal m) del artículo 13.

CONCLUSIÓN

La entidad debe realizar la separación de la información contable del fondo de reservas que administra fundamentada en el literal m) del artículo 13 y en el artículo 132 de la Ley 100 de 1993, en el concepto del Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, radicado con el No. 1713 del 3 de marzo de 2006, Consejero ponente Flavio Augusto Rodríguez Arce, que establece que “[l]as universidades del orden nacional, a través de sus cajas, están facultadas para administrar el régimen de prima media con prestación definida” y en el párrafo 2° del numeral 44 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 la Universidad Nacional (Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional, dependencia sin personería jurídica), es un fondo de reservas.

Por tanto, el procedimiento contable referido es el sustento para que la Universidad Nacional elabore en forma independiente la contabilidad del fondo de reservas y modifique en lo pertinente su información contable revelando los efectos de dichos cambios para atender los principios de reconocimiento y revelación.

CONCEPTO 113364 DE MAYO 13 DE 2008

TEMA: Contratos Interadministrativos

SUBTEMA: Registro contable del otrosí

Doctora
BETZABÉ NAVA SERRANO
Coordinadora del Grupo de Contabilidad
Archivo General de la Nación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación, en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable del registro del pago del personal contratado y los ajustes realizados por mayores valores calculados, producto de los otrosí realizados al convenio interadministrativo de prestación de servicios celebrado entre el Instituto de Fomento Industrial, IFI en liquidación y el Archivo General de la Nación (AGN).

CONSIDERACIONES

El AGN celebró un convenio interadministrativo de prestación de servicios con el Instituto de Fomento Industrial-IFI en Liquidación en el 2006, cuyo objeto es que el AGN, preste el servicio de administración integral de los archivos de las entidades financieras públicas en liquidación.

La Contaduría General de la Nación, mediante el expediente 20078-99509 del 3 de agosto de 2007, respecto al tratamiento contable de este tipo de convenios estableció que *“Teniendo en cuenta que la entidad recibe los recursos como producto de la celebración de los respectivos convenios en forma anticipada, se registran debitando la correspondiente subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y como contrapartida la subcuenta 291007-VENTAS de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO”.*

De otra parte, dado que dicho convenio trascendió el tiempo de ejecución estipulado inicialmente, se suscribieron los otrosí números 1, 2 y 3, mediante los cuales se amplió el plazo y el monto pactados.

El numeral 1 de las consideraciones del otrosí No. 2, indica *“Que mediante oficio con número de radicado AGN 1091 de 2007, el IFI en liquidación le manifiesta al AGN la aceptación del incremento pactado según el parágrafo 1 de la cláusula novena del citado convenio en el que como consecuencia de la prórroga superior a los seis (6) meses aprobada por el gobierno nacional para el cierre del proceso liquidatorio del IFI, se establece el ajuste al valor del contrato inicial de acuerdo con información suministrada por el AGN, la cual estableció el 5% (...)”*

Así mismo, los literales a) y b) de la cláusula primera del otrosí No. 3, establecen que *“El valor del convenio en lo que respecta a la administración integral y microfilmación, se establece en la suma de (...) \$797.322.830.00 M/CTE., incluido IVA, y corresponde a:*

a.1. La suma de (...) \$764.378.606.00, (...) que resulta de adicionarle al valor inicial del convenio, (...) la suma de \$41.903.389.00, incluido el IVA, producto del incremento del 5% para la vigencia fiscal 2007 sobre el valor total del convenio incluido IVA, en razón a la prórroga superior a 6 meses del cierre del proceso liquidatorio que autorizó el Gobierno Nacional para el IFI en liquidación mediante el Decreto No. 4544 de 2006 (...)

a.2. La suma de (...) \$32.947.224.00 M/CTE., incluido IVA, producto del incremento del 5% para la vigencia fiscal 2008 sobre el valor base del convenio sin IVA, (...) valor que será cancelado a través de la contratación del personal requerido por el AGN (...).

b. El valor del convenio por concepto de cánones de arrendamiento, el cual se establece en (...) \$52.800.000.00 M/CTE, incluido IVA y corresponde a:

b.1. La suma de \$29.700.000.00 M/CTE, incluido IVA, por concepto de los 9 meses de arriendo para la vigencia 2007 del espacio en donde el AGN custodiará el archivo del Fondo Acumulado del IFI EN LIQUIDACIÓN (...)

b.2. La suma de \$23.100.000.00 M/CTE., incluido IVA, por concepto de los 7 meses de arriendo para la vigencia 2008 del espacio en donde el AGN custodiará el archivo del Fondo Acumulado del IFI EN LIQUIDACIÓN desde el mes de enero hasta el 31 de julio de 2008. (...)

Los valores adicionados y contenidos en los literales a.1. y b.1. de la presente cláusula serán pagados por el IFI EN LIQUIDACIÓN al AGN mediante la contratación del personal descrito en el ANEXO 2 del Otrosí No. 2 del 15 de mayo de 2007. Igualmente de dichos valores se descontarán los que resultan de los ajustes a los anexos 1 (\$3.106.726.00) y 2 (\$1.932.688.00) incluido IVA, rubros que no se tuvieron en cuenta al establecer los valores de dicho personal a contratar”.

Para empezar a definir los registros contables, es importante tener en cuenta que el párrafo 117 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el principio contable del 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”.* (Subrayado fuera de texto).



En ese orden de ideas, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO en el siguiente sentido: *“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”*.

Así mismo, describe la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, en el siguiente sentido: *“Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos”*.

También describe la cuenta 4395-DEVOLUCIONES REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS, en el siguiente sentido: *“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 lo expuesto se recomienda que con la firma de los otrosí se debe registrar inicialmente su valor en cuentas de orden, para efectos de control. Una vez desembolsados los recursos, se cancelan los registros en cuentas de orden y se procederá a su reconocimiento por el valor total en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, teniendo en cuenta que aún no se ha prestado el servicio pactado en el convenio.

Dicho registro, tendrá como contrapartida la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor recibido en dinero del convenio; las subcuentas 520208-HONORARIOS O 520205-REMUNERACIÓN SERVICIOS TÉCNICOS, según corresponda de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, por el pago que realizó el IFI en liquidación del personal contratado para el desarrollo del objeto del convenio con cargo a los recursos del mismo; la subcuenta 190506-HONORARIOS de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, por el valor del personal contratado pendiente de cancelar por parte del IFI en liquidación, y la subcuenta 439590-OTROS SERVICIOS de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS, correspondiente al descuento por mayor valor calculado del convenio.

Es de anotar que en la medida en que el AGN desarrolle el objeto del convenio, debe causar el ingreso por la prestación del servicio en la subcuenta 439090-OTROS SERVICIOS de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, y el ingreso por concepto de arrendamiento en la subcuenta 480817-ARRENDAMIENTOS de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se recomienda registrar inicialmente el valor de los otrosí en cuentas de orden, para efectos de control.

Teniendo en cuenta que aún no se ha prestado el servicio pactado en el convenio, con el desembolso de los recursos, se cancelarán los registros en cuentas de orden y se procederá a su reconocimiento en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO por el valor total estipulado en los otrosí.

Dicho registro, tendrá como contrapartida la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor recibido en dinero del convenio; las subcuentas 520208-HONORARIOS o 520205-REMUNERACIÓN SERVICIOS TÉCNICOS, según corresponda de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, por el pago que realizó el IFI en liquidación del personal contratado para el desarrollo del objeto del convenio con cargo a los recursos del mismo; la subcuenta 190506-HONORARIOS de la cuenta 1905-BIENES PAGADOS POR ANTICIPADO de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, por el valor del personal contratado pendiente de cancelar por parte del IFI en liquidación; y la subcuenta 439590-OTROS SERVICIOS de la cuenta 4395-DEVOLUCIONES REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE SERVICIOS, correspondiente al descuento por mayor valor calculado del convenio.

En la medida en que el AGN desarrolle el objeto del convenio, debe causar el ingreso por la prestación del servicio en la subcuenta 439090-OTROS SERVICIOS de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS y lo concerniente al arriendo en la subcuenta 480817-ARRENDAMIENTOS de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

CONCEPTO 111687 DE MAYO 14 DE 2008

TEMA: Inversión en Entidades Liquidadas

SUBTEMA: Retiro del registro

Doctor
MIGUEL DARÍO BELTRÁN BELTRÁN
Coordinador Grupo Financiero
Ministerio de Minas y Energía

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20083-111687, en la cual solicita que se le indique el procedimiento a seguir, para el retiro del valor de la inversión del Ministerio de Minas y Energía en las electrificadoras de la costa liquidadas. Esta solicitud se origina en el Informe Anual de la Oficina de Control Interno del Ministerio.

Informa que estas entidades fueron liquidadas por los gerentes liquidadores de turno, pero tienen Patrimonio Autónomo creado y manejado por la Fiduciaria La Previsora.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, así: *“Representa el valor de los aportes patrimoniales representados en acciones, cuotas o partes de interés social de entidades en proceso de liquidación, los cuales fueron reclasificados de las inversiones patrimoniales en entidades controladas y no controladas.”*

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1207-Inversiones Patrimoniales en Entidades no Controladas y 1208-Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas”.

Y define su dinámica así: “se debita con: 1- El valor reclasificado de las inversiones patrimoniales y se acredita con: 1- El valor de la devolución parcial o total de la inversión y 2- El castigo, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en lo que corresponde al Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, establece:

“23. INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN

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. (...). En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión (...). 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.

Por su parte, las inversiones que estaban registradas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas deben reclasificarse a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación. (...). En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión (...). 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”.

Así mismo, el párrafo 120, del numeral 8. Principios de Contabilidad Pública, contenido en el Plan General de Contabilidad, del Régimen de Contabilidad Pública define el principio de prudencia, así: “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).

En consecuencia, las inversiones en entidades en liquidación deben ser retiradas del activo, una vez se conozca el acta final de liquidación de la entidad y con base en el certificado de terminación de existencia legal de la misma, expedido por la Cámara de Comercio correspondiente. Así mismo, cuando en el acta final de la liquidación, se establecen remanentes para entregar a los socios, estos deben ser reconocidos atendiendo el principio de prudencia, en relación con la probabilidad de cobro o la obtención de los títulos que acrediten el derecho y su recuperación, con el propósito de evitar la sobreestimación de los activos o la subestimación de los gastos.

Para este propósito, cuando la entidad contable pública ha provisionado el 100% de la inversión, debita la subcuenta 128036-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR), y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. Igualmente, si el acta de liquidación adjudica un activo patrimonial a la entidad inversionista y atendiendo el principio de prudencia, como lo mencionamos anteriormente, esta última reconoce el derecho debitando la subcuenta y la cuenta que corresponda, según el tipo de activo, es decir, si es un deudor, una inversión o cualquier otro tipo de bien o derecho, y acreditando la subcuenta 481008-RECUPERACIONES, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Ahora, si la entidad contable pública ha provisionado menos del 100% de la inversión y se define en el acta de liquidación un remanente de activos a su favor, debita la subcuenta 128036-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR) y la subcuenta y la cuenta que corresponda, según el tipo de activo a su favor, es decir, si es un deudor, una inversión o cualquier otro tipo de bien o derecho, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. Cuando se presente una diferencia positiva acredita la subcuenta 481008-RECUPERACIONES, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. De lo contrario, si la diferencia es negativa, debita la subcuenta 580802-PÉRDIDA EN RETIRO DE ACTIVOS, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

CONCLUSIÓN

Para el retiro de las inversiones del Ministerio de Minas y Energía en entidades liquidadas, es importante tener en cuenta que el proceso de liquidación termina con el registro de la Escritura Pública, la cual contiene el acta que aprueba la cuenta final de liquidación y adjudicación del activo patrimonial, en la forma que haya determinado la norma que decretó la liquidación o en su defecto las normas aplicables sobre la materia.

Así, las inversiones en entidades en liquidación deben ser retiradas del activo, una vez se conozca el acta final de liquidación de la entidad y con base en el certificado de terminación de la existencia legal de la misma, expedido por la Cámara de Comercio correspondiente.

Además, cuando en el acta final de la liquidación, se establecen remanentes para entregar a los socios, estos deben ser reconocidos atendiendo el principio de prudencia, en relación con la probabilidad de cobro o la obtención de los títulos que acrediten el derecho y su recuperación, con el propósito de evitar la sobreestimación de los activos o la subestimación de los gastos.

Para este propósito, cuando la entidad contable pública ha provisionado el 100% de la inversión, debita la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR), y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. Igualmente, si el acta de liquidación adjudica un activo patrimonial a la entidad inversionista y atendiendo el principio de prudencia, como lo mencionamos anteriormente, esta última reconoce el derecho debitando la subcuenta y la cuenta que corresponda, según el tipo de activo, es decir, si es un deudor, una inversión o cualquier otro tipo de bien o derecho, y acreditando la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Ahora, si la entidad contable pública ha provisionado menos del 100% de la inversión y se define en el acta de liquidación un remanente de activos a su favor, debita la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR), además para el registro del remanente, debita la subcuenta y la cuenta que corresponda, según el tipo de activo a su favor, es decir, si es un deudor, una inversión o cualquier otro tipo de bien o derecho, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. Cuando en este registro se presente una diferencia positiva acredita la subcuenta 481008-RECUPERACIONES, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. De lo contrario, si la diferencia es negativa, debita la subcuenta 580802-PÉRDIDA EN RETIRO DE activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

CONCEPTO 111721 DE MAYO 14 DE 2008

TEMA: Obras de infraestructura entregadas entre entidades contables públicas
SUBTEMA: Registro contable

Doctora

LEYLA ROJAS MOLANO

Viceministra de Agua y Saneamiento

Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20084-111721, mediante la cual cita los artículos 91 y 92 de la Ley 1151 de 2007 que hacen referencia a los planes departamentales para el manejo empresarial de los servicios de agua y saneamiento; y sobre las Inversiones de las Corporaciones Autónomas Regionales en el sector de Agua Potable y Saneamiento Básico, respectivamente. Sobre el particular manifiesta que en mesas de trabajo realizadas entre algunas Corporaciones Autónomas Regionales y ese Viceministerio ha surgido la preocupación de conocer a través de cuál cuenta contable se realizaría el registro de los recursos invertidos en infraestructura del sector Agua Potable y Saneamiento Básico, por lo cual solicita orientación al respecto.

CONSIDERACIONES

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

Es necesario precisar que el artículo 92 de la Ley 1151 de 2007 establece que "Las obras de infraestructura del sector de Agua Potable y Saneamiento Básico, financiadas con recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales podrán ser entregadas como aportes a municipios a Empresas de Servicios Públicos bajo la condición de que trata el numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994 o las normas que las modifiquen o sustituyan. En ningún caso se configurará detrimento patrimonial o situación similar cuando la Corporación Autónoma Regional, realice este tipo de aportes". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el numeral 87.9 del artículo 87 de la Ley 142 de 1994 define que *“Cuando las entidades públicas aporten bienes o derechos a las empresas de servicios públicos, podrán hacerlo con la condición de que su valor no se incluya en el cálculo de las tarifas que hayan de cobrarse a los usuarios de los estratos que pueden recibir subsidios, de acuerdo con la ley. Pero en el presupuesto de la entidad que autorice el aporte figurarán el valor de este y, como un menor valor del bien o derecho respectivo, el monto del subsidio implícito en la prohibición de obtener los rendimientos que normalmente habría producido”*. (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior significa que en efecto, la Ley establece que las inversiones en infraestructura propias del sector agua potable y saneamiento ambiental realizadas por las Corporaciones Autónomas Regionales, podrán entregarse como aportes a Municipios y a Empresas de Servicios Públicos, cuyos beneficios económicos se revertirán a favor de los usuarios de los estratos beneficiarios de subsidios como se advierte en la Ley 142 de 1994.

Por otra parte, y en relación con los registros contables que deben realizarse en caso de llevar a cabo el traslado de bienes entre las entidades contables públicas referidas en la Ley 1151, se debe tener en cuenta que dicha entrega podría significar la transferencia de la propiedad de tales bienes, caso en el cual el numeral 24 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública establece que:

“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 que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general, o la subcuenta 580808-BIENES Y DERECHOS TRASLADADOS 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-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

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”.

Por otra parte, si dicha entrega se realiza sin que medie el traslado de la propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna, en el numeral 25 del referido procedimiento establece que:

“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-PROVI-

SIONES 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.

La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública 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 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-OTROS ACTIVOS y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-OTROS ACTIVOS o 324077-OTROS ACTIVOS, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

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)".

Es decir, que para el caso de las Corporaciones Autónomas Regionales en su condición de entidades pertenecientes al gobierno general, que entreguen obras de infraestructura del sector Agua Potable y Saneamiento Básico, a los Municipios o a Empresas de Servicios Públicos previo cumplimiento de las normas legales establecidas para el efecto, deberán afectar las cuentas Propiedades, Planta y Equipo respectivas contra las cuentas del Patrimonio en caso de que ello signifique el traslado de la propiedad de los bienes entregados.

En caso de que dicha entrega no implique el traslado de la propiedad de los bienes entregados se afectarán las Cuentas de Propiedades, Planta y Equipo, contra el Patrimonio y simultáneamente controlarlas en las cuentas de Orden respectivas.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo establecido en la Ley 1151 del 2007, en efecto, las inversiones en infraestructura propias del sector agua potable y saneamiento ambiental realizadas por las Corporaciones Autónomas Regionales, podrán entregarse como aportes a Municipios y a Empresas de Servicios Públicos, cuyos beneficios económicos se revertirán a favor de los usuarios de los estratos beneficiarios de subsidios como se advierte en la Ley 142 de 1994.

Las Corporaciones Autónomas Regionales en su condición de entidades pertenecientes al gobierno general, que entreguen obras de infraestructura del sector Agua Potable y Saneamiento Básico a los Municipios o a Empresas de Servicios Públicos, previo cumplimiento de las normas legales establecidas para el efecto, deberán afectar las cuentas Propiedades, Planta y Equipo respectivas contra las cuentas del Patrimonio, en caso de que el traslado implique la propiedad de los bienes, siempre que ello signifique el traslado de la propiedad de los bienes entregados, de conformidad con lo establecido en el procedimiento referente al reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública.

En caso de que dicha entrega no implique el traslado de la propiedad de los bienes entregados se afectarán las Cuentas de Propiedades, Planta y Equipo, contra el Patrimonio y simultáneamente controlarlas en las cuentas de Orden respectivas.

CONCEPTO 112416 DE MAYO 14 DE 2008

TEMA: Pasivo Pensional Entidades Financieras en Liquidación

SUBTEMA: Actualización del cálculo actuarial

Doctor
PABLO MUÑOZ GÓMEZ
Gerente Liquidador
Banco Cafetero en Liquidación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20084-112416, mediante la cual solicita concepto respecto a la pertinencia de que la entidad en liquidación revele en su información contable de 2007 la actualización del cálculo actuarial que aún no ha sido aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, teniendo en cuenta lo siguiente:

Como entidad financiera vigilada por la Superintendencia Bancaria, hoy Financiera de Colombia, estaba obligada a revelar en su información contable el cálculo actuarial previamente aprobado por esta entidad de vigilancia, por lo tanto, en la actualidad registra el cálculo actuarial con fecha de corte 31 de diciembre de 2004, amortizado totalmente atendiendo la normatividad del mencionado organismo.

Como consecuencia de decisiones de los órganos de la jurisdicción laboral y constitucional ha sido necesario incorporar en los estudios actuariales, nuevas condiciones y premisas no contempladas en el Cálculo actuarial aprobado por la Superintendencia Bancaria.

Durante los años 2006 y 2007 ha sido necesario realizar actualizaciones sucesivas del cálculo actuarial para incorporar las contingencias, tales como: Reliquidación de pensiones por la indexación de la primera mesada, el pago de retroactivos dejados de cancelar, la compatibilidad de las pensiones originalmente consideradas como pensiones compartidas.

El 19 de diciembre de 2007 se remitió nuevamente al Ministerio de Hacienda y Crédito Público el cálculo actualizado a 31 de diciembre de 2007.

Después de dicha actualización se han presentado dos circunstancias, las cuales fueron consultadas al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que obligarían a recalcular el valor del cálculo actuarial actualizado a 31 de diciembre de 2007.

El soporte de la contabilización de la actualización del cálculo actuarial es el acto administrativo de aprobación emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En desarrollo del Principio de prudencia la entidad ha revelado con suficiencia y oportunidad las cifras resultantes de los ejercicios actuariales tanto en los informes de gestión de los años 2005 a 2007 como en las Notas a los Estados financieros de los mismos años.

Fogafín, de acuerdo con la obligación impuesta por el Decreto 610 de 2005 y con lo previsto en el Decreto 4889 de 2007, ha girado ya al Seguro Social a título de anticipo de la conmutación pensional, una suma de \$170.000 millones.

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 señala 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”*. ((Subrayado fuera de texto).

De tal manera que el cálculo actuarial es un pasivo estimado y por tanto, su cuantía no es exacta ya que depende de muchas variables como salarios proyectados, tiempos de vida estimados, cumplimiento de requisitos para el acceso al derecho pensional, inclusión de todas las historias laborales, etc.

Lo anterior es consistente con lo señalado en el párrafo 235 del numeral 9.1.2.6 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, relacionado con la norma técnica de pasivos estimados, que indica: *“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”*.

En esa medida, en la información contable debe reconocerse y revelarse el valor del cálculo actuarial elaborado por personal idóneo.

Ahora bien, el procedimiento contable citado también señala la obligatoriedad de actualizar el cálculo actuarial al prescribir: *“El valor del cálculo actuarial debe actualizarse anualmente en la contabilidad de las entidades contables públicas empleadoras, por lo menos al cierre del período contable”*.

Así las cosas, las entidades contables públicas empleadoras deben actualizar anualmente los cálculos actuariales y reconocer en la información contable las diferencias que se deriven de dicha actualización.

No obstante, debemos tener en cuenta que en virtud del artículo 95 del Decreto 663 de 1993, modificado por el artículo 38 de la Ley 510 de 1999, las entidades financieras están reguladas en materia contable y financiera por el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, razón por la cual en varios conceptos se ha expresado que *“es necesario tener en cuenta que en la actualidad existen organismos de inspección, vigilancia y control que tienen la potestad de regulación contable aplicable a las entidades bajo su jurisdicción, como es el caso de la Superintendencia Financiera, que por virtud de lo establecido en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero tiene la potestad de fijar las reglas contables que deben seguir las instituciones vigiladas, función que debe entenderse conforme a los lineamientos generales que fije el Contador General de la Nación en cumplimiento de su función constitucional de determinar las normas contables que deben regir en el país*.

En ese orden de ideas y como resultado del análisis anterior, los entes públicos de naturaleza financiera, vigilados por la Superintendencia Financiera, deben aplicar las normas que en materia contable expida dicho organismo y reportar a la Contaduría General de la Nación, realizando, cuando haya lugar, un proceso de homologación”⁶.

“[E]n atención a que los entes públicos de naturaleza financiera se encuentran sujetos a las disposiciones contables que para el efecto expide la Superintendencia Bancaria, organismo encargado de tutelar la actividad especializada que desarrollan, 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 PGCP, a nivel de reporte, deberán enviar a la Contaduría General de la Nación”⁷

De otra parte, cuando se determina la liquidación de una entidad financiera, la función de inspección, vigilancia y control se traslada al Fondo de Garantías de Instituciones Financieras, FOGAFÍN en virtud del literal e) numeral 2 del artículo 316 del Decreto 663 de 1993 reglamentado por el Decreto 281 de 2006, entidad que realiza la función asignada aplicando para el efecto lo definido por el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

De conformidad con lo anterior, la entidad financiera en liquidación continúa presentado su información contable al FOGAFÍN elaborada bajo los criterios expuestos por dicho Estatuto a nivel de documento fuente y a la Contaduría General de la Nación a nivel de reporte.

En este orden de ideas y considerando que a las entidades en liquidación se les otorga un plazo prudencial para la realización de dicho proceso no es procedente que la

⁶ Concepto 20082-110105 del 15 de abril de 2008.

⁷ Concepto 20039-23616 del 23 de septiembre de 2003.



Contaduría General de la Nación solicite la información de estas entidades a nivel de documento fuente, lo que implicaría la aplicación estricta del procedimiento contable al que hemos hecho alusión en los párrafos precedentes dado que esta información puede revelarse a través de las Notas a los Estados Contables como lo establece el párrafo 366 del numeral 2.9.3.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, que señala: *“Los estados contables básicos revelan información cuantitativa en la estructura de su informe y cualitativa en las notas a los mismos”*. ((Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el párrafo 375 del numeral 2.9.3.1.5, señala que *“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 (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, es posible garantizar el conocimiento de los usuarios de la información contable pública a través de la publicidad de los Estados Contables ya que atendiendo sus competencias el Contador General de la Nación, mediante la Resolución 356 de 2007, expidió el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en cuyo numeral 7, capítulo II del Título III, establece que *“El representante legal debe garantizar la publicación de los estados contables básicos certificados, junto con la declaración de la certificación, en las dependencias de la respectiva entidad, en un lugar visible y público. Cuando sean dictaminados, deben ir acompañados del respectivo dictamen del revisor fiscal. (...)”*

Asimismo, el inciso 1º del numeral 16 señala que “Las notas a los estados contables básicos son parte integral de éstos y forman con ellos un todo indisoluble. Estas notas son de carácter general y específico y tienen como propósito dar a conocer información adicional sobre las cifras presentadas, (...)”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Las entidades contables públicas empleadoras deben actualizar anualmente los cálculos actuariales y reconocer en la información contable las diferencias que se deriven de dicha actualización.

No obstante, algunas entidades contables públicas empleadoras son reguladas en materia contable por otras entidades, tales como: la Superintendencia Financiera de Colombia, para el caso de las entidades financieras, entidades a las que le reportan información a nivel de documento.

En casos como el señalado no es posible obligar a la aplicación estricta 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.

En ese orden de ideas y considerando que las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos y complementan la información revelada en ellos, no consideramos procedente modificar la información contable del año 2007 para revelar la actualización del cálculo actuarial que aún no ha sido aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCEPTO 112379 DE MAYO 15 DE 2008**TEMA: Estados contables****SUBTEMA: Presentación de convenios**

Doctora
 LUZ AMPARO RODRÍGUEZ PEÑA
 Contadora
 Serviciudad ESP
 Dosquebradas (Risaralda)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20084-112379, en la cual consulta qué presentación se le debe dar a los convenios, y si deben incorporarse dentro de los servicios que presta la entidad. Asimismo, si la empresa puede firmar convenios con otras entidades por conceptos no relacionados con la actividad de su cometido estatal; y qué presentación deben tener estos convenios en los estados contables. Al respecto este Despacho se permite indicar lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 61 del numeral 2.3 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, define el proceso contable: *“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. Para ello, el proceso contable captura datos de la realidad económica y jurídica de las entidades contables públicas, los analiza metodológicamente, realiza procesos de medición de las magnitudes de los recursos de que tratan los datos, los incorpora en su estructura de clasificación cronológica 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).

El párrafo 63 del citado numeral, establece que *“La revelación es la etapa que sintetiza y representa la situación, los resultados de la actividad y la capacidad de prestación de servicios o generación de flujos de recursos, en estados, informes y reportes contables confiables, relevantes y comprensibles. Para garantizar estas características de los estados, informes y reportes contables, la revelación implica la presentación del conjunto de criterios o pautas particulares, seguidas en la etapa previa de reconocimiento, así como la manifestación de la información necesaria para la comprensión de la realidad que razonablemente representa la información contable pública. Los estados, informes y reportes contables se refieren a entidades contables públicas individuales agregadas y consolidadas. (...)”.*

El párrafo 387, en relación con los informes contables por segmentos, señala que *“Este informe revela la situación y los resultados de una actividad o grupo de actividades de la entidad contable pública que son diferenciables y para las cuales es apropiado presentar información contable separada, con el fin de evaluar la gestión*



pasada, cumplida por la entidad para alcanzar sus objetivos, y para tomar decisiones respecto de la futura asignación de recursos”.

Para resolver su inquietud en lo referente a la presentación que se debe dar a los convenios, en el sentido si se incorpora dentro del servicio que presta o se refleja por separado, la norma técnica contable obliga a la revelación de las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que inciden en el desarrollo de la actividad comercial de la entidad, para la cual se recomienda la implementación de un sistema de informes contables por segmentos. En este sentido, las partes intervinientes del convenio inicialmente deben reconocer contablemente los derechos y/o obligaciones pactadas, teniendo en cuenta si corresponden a recursos entregados en administración o para ser ejecutados en desarrollo de un proyecto de inversión, y con los informes que periódicamente se suministran, en relación con la legalización de los recursos, proceder a la disminución del saldo del depósito.

De otra parte, soportado en el inciso segundo del artículo 18 de la Ley 142 de 1994, que consagra “(...) las empresas de servicios públicos que tengan objeto social múltiple deberán llevar contabilidad separada para cada uno de los servicios que presten; y el costo y la modalidad de las operaciones entre cada servicio deben registrarse de manera explícita”, se permite inferir que los convenios que se suscriben en desarrollo de uno de sus objetos sociales, deben revelarse en la contabilidad del respectivo servicio público y no por separado, con ocasión de distinguir los ingresos, gastos y costos relacionados con dicha actividad.

Con respecto a la pregunta qué presentación en los estados contables deben tener los convenios suscritos con otras entidades por conceptos no relacionados con la actividad de la empresa, es de anotar que las normas técnicas relativas a los estados, determinan que los criterios para su preparación se encuentran enmarcados en los propósitos, objetivos, características cualitativas, principios y normas técnicas que sustentan el SNCP.

Asimismo, el párrafo 363 del numeral 2.9.3 del Régimen de Contabilidad Pública, en lo referente a las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, expresa que: “Los estados, informes y reportes contables están conformados por los estados contables básicos, los estados contables consolidados, los informes contables específicos, los informes contables complementarios y los reportes contables”.

De lo anterior, se colige que los convenios suscritos que no tengan relación con la actividad de la empresa, deben considerarse en la preparación de la información contable de la empresa y por consiguiente deben seguir los criterios de preparación y presentación de los estados contables señalados en la norma técnica contable, y a efecto de la revelación debe considerar su impacto en la información contable teniendo en cuenta la materialidad de las cifras y la naturaleza de la misma, con su respectiva revelación en las notas a los estados contables.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que deben ser reveladas todas las transacciones, hechos y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, que inciden en el desarrollo de la actividad comercial de la entidad. En este sentido, las partes intervinientes del convenio deben reconocer contablemente los derechos y/o obligaciones derivadas del mismo, teniendo en cuenta si corresponden a recursos entregados en administración o para ser ejecutados en desarrollo de un proyecto de inversión.

Los convenios que se suscriben en desarrollo de uno de sus objetos sociales, deben revelarse en la contabilidad del respectivo servicio público y no por separado, con ocasión de distinguir los ingresos, gastos y costos relacionados con dicha actividad, implementando un sistema de informes contables por segmentos.

Los convenios suscritos que no tengan relación con la actividad de la empresa, deben revelarse en los estados contables de la empresa y por consiguiente deberá seguir los criterios de preparación y presentación de los estados contables señalados en la norma técnica contable. Asimismo, debe considerar su impacto en la información contable teniendo en cuenta la materialidad de las cifras y la naturaleza de la misma, con su respectiva revelación en las notas a los estados.

CONCEPTO 113180 DE MAYO 19 DE 2008

TEMA: Ingresos

SUBTEMA: *Contraprestación por el uso del espectro radioeléctrico*

Doctor
JULIO CÉSAR CÁRDENAS URIBE
Contralor Delegado
Contraloría General de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20085-113180 en la cual consulta sobre el procedimiento que el Fondo de Comunicaciones utiliza para el reconocimiento de los ingresos por concepto de contraprestaciones por las licencias o concesiones que se otorgan para el uso del espectro radioeléctrico, y que son liquidadas por los operadores. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Sobre el tema objeto de consulta este Despacho se pronunció mediante concepto radicado con el expediente número 200712-107771, dirigido a la Doctora Yency Esperanza Castillo G. Coordinadora Grupo de Contabilidad del Fondo de Comunicaciones, del cual anexo fotocopia, y donde se concluyó que “El Fondo de Comunicaciones debe reconocer las contraprestaciones por concepto de concesiones para la prestación de servicios de telecomunicaciones, con base en los principios de Devengo o Causación y Prudencia, esto es, en el momento en que surja el derecho y sin sobreestimar los ingresos.

Por lo anterior y dado que conforme al Decreto 1972 de 2003, las contraprestaciones por concepto de la concesión para la prestación de servicios de telecomunicaciones se establecen en función de un porcentaje sobre los ingresos fijados con arreglo a la clase o naturaleza del servicio de telecomunicaciones concedido, y que son los operadores quienes deben liquidar y pagar la contraprestación a su cargo por trimestres calendario, dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre, el reconocimiento de la contraprestación se debe efectuar en el momento de la presentación de la autoliquidación, que es cuando se genera el derecho.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, teniendo en cuenta que la Contraloría General de la República consulta también sobre el reconocimiento de los ingresos por el uso del espectro radioeléctrico,

a continuación se enuncian algunos artículos del Decreto 1972 de 2003 que hacen referencia al tema:

El artículo 2° del Decreto en comento, define entre otros los siguientes términos:

a) Contraprestación: *Son todos los recursos, derechos, cánones, tasas, tarifas y compensaciones o participaciones que una persona natural o jurídica, pública o privada, debe pagar o cumplir a favor del Fondo de Comunicaciones adscrito al Ministerio de Comunicaciones por concepto de las concesiones, autorizaciones, permisos y registros en materia de telecomunicaciones;*

b) Concesionarios: *Son los operadores habilitados para prestar servicios de telecomunicaciones y aquellas personas habilitadas para desarrollar actividades de telecomunicaciones;*

d) Concesión: *-Título habilitante- Acto mediante el cual el Ministerio de Comunicaciones otorga en forma temporal a una persona natural o jurídica, pública o privada la facultad de prestar servicios de telecomunicaciones o desarrollar actividades de telecomunicaciones;*

f) Permiso: *Acto administrativo que faculta por un término definido a una persona natural o jurídica para usar una o varias porciones específicas del espectro radioeléctrico para la prestación de servicios o el desarrollo de actividades de telecomunicaciones;*

Además, el artículo 31 del Decreto establece “*La contraprestación por el permiso para usar el espectro radioeléctrico asignado por el Ministerio de Comunicaciones tiene como fin lograr para el Estado una retribución justa, objetiva y permanente, así como propender al aprovechamiento racional y eficiente del espectro.*”

El otorgamiento del permiso por parte del Ministerio de Comunicaciones para usar el espectro radioeléctrico asignado da lugar al pago de una contraprestación anual en función de fórmulas objetivas según determinación que haga el Ministerio de Comunicaciones, (...)” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el Capítulo I del Título IV de Decreto en comento contiene las normas comunes a los concesionarios para el trámite, oportunidad para la liquidación, el pago de contraprestaciones para servicios y actividades de telecomunicaciones.

En este sentido, el artículo 47 que trata de la utilización de formularios de liquidación, establece que “*Para facilitar los trámites y oportunidades de liquidación y el pago de las contraprestaciones, los concesionarios deberán diligenciar los formularios especiales que para el efecto disponga el Ministerio de Comunicaciones*”. (Subrayado fuera de texto).

Además, el artículo 48 determina las condiciones legales de la liquidación, para lo cual señala: “*Tanto la liquidación de las contraprestaciones como los formularios diligenciados para ese fin se entenderán presentados bajo la gravedad del juramento y deberán contener información veraz y fidedigna sobre las materias cuya remisión se solicita y que sirven de base para la determinación de las contraprestaciones, debidamente abonada con la firma del concesionario o de su representante legal cuando se trate de una persona jurídica*”. (Subrayado fuera de texto).

Respecto a los permisos para usar el espectro radioeléctrico, el numeral 53.3 del artículo 53 que trata de la oportunidad en el pago de las contraprestaciones a cargo de los operadores de servicio de telecomunicaciones, establece que: “Los operadores de

servicios de telecomunicaciones que cuenten con permisos para el uso del espectro radioeléctrico deberán liquidar y pagar las contraprestaciones a su cargo por este concepto en anualidades anticipadas dentro de los tres (3) primeros meses de cada año, según calendario que para el efecto establezca el Ministerio de Comunicaciones". (Subrayado fuera de texto).

A continuación se menciona la normativa contable, definida en el Régimen de Contabilidad Pública que sirve de referente teórico para el reconocimiento de esta operación:

El marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, define el proceso contable 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. Para ello, el proceso contable captura datos de la realidad económica y jurídica de las entidades contables públicas, los analiza metodológicamente, realiza procesos de medición de las magnitudes de los recursos de que tratan los datos, los incorpora en su estructura de clasificación cronológica 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.*

Además, el principio de contabilidad pública de Registro enunciado en el párrafo 116 define: *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.*

Así mismo, el principio de contabilidad pública de Devengo o Causación, definido en el párrafo 117 del marco conceptual, establece 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."*

Y, el principio de Prudencia contenido en el párrafo 120 del PGCP, establece: *"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).

Ahora bien, el párrafo 265 de la norma técnica de ingresos indica que "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." (Subrayado fuera de texto).

Respecto a los soportes de contabilidad, el párrafo 337 de la norma técnica relativa a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, estipula que *"Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensa-*



bles 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).

Y el párrafo 338 indica 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

De la normativa señalada se concluye que tratándose de la contraprestación que los operadores pagan trimestralmente por las concesiones de los servicios de telecomunicaciones, este Despacho reitera lo definido en el concepto radicado con expediente número 200712-107771. Adicionalmente, a la argumentación presentada en las consideraciones del concepto en comento, se debe atender lo definido en el proceso contable, en el sentido que el reconocimiento de los hechos, operaciones y transacciones se hace de manera cronológica y conceptual observando los principios y normas técnicas definidas en el Régimen de Contabilidad Pública, con base en los documentos soporte.

Por lo anterior, no es correcto que el Fondo cause los ingresos del último trimestre de la contraprestación por concesiones que se liquidan en forma trimestral, con un valor estimado, sino que el reconocimiento debe hacerse con base en las autoliquidaciones presentadas por los operadores, que se constituyen en el documento soporte de las transacciones, en las fechas señaladas en el Decreto 1972 de 2003. Lo anterior implica que para el 2008, se deben efectuar los ajustes a que haya lugar.

De otra parte, con respecto a los ingresos originados en la contraprestación por permisos para usar el espectro radioeléctrico, el reconocimiento se hace igualmente con la liquidación anual que el operador presenta dentro de los tres primeros meses del año.

CONCEPTO 112980 DE MAYO 21 DE 2008**(Se deja sin vigencia por expedición del concepto 20098-133711 del 28-09-09)****TEMA: 1. Convenio de Cooperación técnica y financiera****SUBTEMAS: 1.1 Registro contable****1.2 Corrección de estados contables**

Doctora

LILIANA PATRICIA PATERNINA MACEA

Gerente (e)

Hospital de Usme I nivel ESE

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20085-112980, en la cual nos indica que el 1° de octubre de 2007 se firmó el Convenio de cooperación técnica y financiera No. 0794-2007 con el Fondo Financiero Distrital de Salud – Secretaría Distrital, de Salud, cuyo objeto consiste en la “Construcción y Dotación del Hospital del Segundo Nivel”, Primera Fase del proyecto, por valor de \$9.126 millones, y que se contabilizó en la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

El 31 de diciembre de 2007, el Contador para esa fecha, reclasificó el valor del Convenio a la cuenta del ingreso 4110-NO TRIBUTARIO, reversando el registro inicialmente efectuado en el pasivo.

Teniendo en cuenta lo anterior, se pregunta si es procedente o no el reenvío de la información reportada a 31 de diciembre de 2007, y las posibles consecuencias que se puedan derivar del reproceso de la información, toda vez que el Contador que firmó los estados financieros, ya no se encuentra vinculado con el Hospital.

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

CONSIDERACIONES**1. Registro contable de los recursos del convenio de cooperación técnica y financiera.**

Los numerales 3, 4, 6, 7, 8 9, 13 y 15 de la Cláusula Segunda, OBLIGACIONES DE LA ESE, establece como obligaciones del Hospital “(...) *la ejecución de la primera fase del proyecto y la correspondiente ejecución de los recursos del presente convenio dando aplicación a los procedimientos de contratación legalmente señalados para las ESE., acorde con los principios de Selección Objetiva, Economía, Transparencia, y Cleridad. Acreditar los documentos donde conste la incorporación en su presupuesto de los recursos provenientes del Fondo Financiero Distrital de Salud (...). Abrir cuenta única para el manejo de los recursos, no hacer unidad de caja y mantener contabilidad separada de los recursos destinados para este fin. Rendir informes mensuales sobre la ejecución de los recursos y avances en la ejecución del proyecto a la Dirección de Planeación y Sistemas de la SDS, dentro de los diez (10) primeros días de cada mes. Reembolsar –si fuere el caso– al FONDO los saldos no ejecutados al finalizar el plazo de ejecución de la primera fase del proyecto objeto del presente convenio*”.

El párrafo 264 del numeral 9.1.4.1 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, define los ingresos, como: “Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública. susceptibles de



incrementar el patrimonio público durante el período 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).

Soportado en la anterior norma contable, se infiere que el ente ejecutor del proyecto no debe reconocer en el estado contable como ingresos No Tributarios los recursos provenientes del convenio, teniendo en cuenta que cumple una función de intermediación, en este caso de administrador, máxime si tiene en cuenta lo expresado en las normas técnicas de las cuentas de actividad financiera, económica y social, en cuanto que los Ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, provenientes del desarrollo de la actividad ordinaria, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el período contable.

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, como *“el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos*. (Subrayado fuera de texto).

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección”. Lo anterior se utiliza para corregir errores en el reconocimiento de ingresos durante el proceso contable ordinario.

Ahora, teniendo en cuenta que el Hospital reconoció y causó el ingreso en vigencias anteriores, no hay lugar a reversión, toda vez que la reversión opera cuando el reconocimiento y causación se realiza en la misma vigencia. Así las cosas, el registro se corrige afectando la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIO ANTERIORES, con naturaleza contraria en el monto del ingreso a disminuir.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC, describe la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, 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 acredita con *“El valor de los recursos recibidos*”.

Y se debita con *“El valor de los recursos reintegrados*”; y *“El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado*”.

De lo expuesto, se colige que la participación del Hospital en la ejecución del Convenio, es a título de ente administrador o ejecutor de los recursos del Convenio, y en consecuencia el reconocimiento contable de las operaciones se registra en la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y por lo tanto no es viable la utilización de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

2. Corrección de estados contables

Respecto al reenvío de la información a la Contaduría General de la Nación, sobre el particular el Contador se ha pronunciado mediante el Expediente 20084-111704 del

13 de mayo de 2008, del cual anexo fotocopia, en los siguientes términos: “(...) *la información contable de un período podrá ser modificada por hechos existentes antes de la fecha de cierre del mismo, que hayan sido conocidos entre la fecha de cierre y la de emisión de los estados contables, y que por su materialidad impacte los estados contables, de conformidad con lo establecido en el principio contable y la Norma Técnica de Hechos Posteriores al Cierre*”.

CONCLUSIONES

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye:

El ente ejecutor del proyecto no debe reconocer en el estado contable como ingresos los recursos provenientes del convenio, teniendo en cuenta que cumple una función de intermediación, y, por lo tanto, para el año 2008 el mayor valor de los ingresos reconocidos y causados en el año 2007 debe corregirse utilizando la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, con el objeto de garantizar confiabilidad de la información contable pública.

Teniendo en cuenta que la participación del Hospital en la ejecución del Convenio, es a título de ente administrador o ejecutor de los recursos del Convenio, y en consecuencia el reconocimiento contable de las operaciones se registra en la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, sin modificación del presupuesto.

La información contable de un período podrá ser modificada por hechos existentes antes de la fecha de cierre del mismo, que hayan sido conocidos entre la fecha de cierre y la de emisión de los estados contables, y que por su materialidad impacte los estados contables, de conformidad con lo establecido en el principio contable y la Norma Técnica de Hechos Posteriores al Cierre.

CONCEPTO 113134 DE MAYO 21 DE 2008

TEMA: Convenios Interadministrativos

SUBTEMA: Registro de recursos

Doctor

LUIS LIZCANO CONTRERAS

Director General

Corporación Autónoma Regional de la Frontera Nororiental (CORPONOR)

Cúcuta (Norte de Santander)

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20085-113134, mediante la cual solicita “concepto técnico en materia contable” en relación con una observación realizada por la Comisión de Auditoría Integral de la Contraloría General de la República.

Esta observación se refiere al registro de unos “recursos transferidos por la Gobernación del Norte de Santander en virtud del convenio interadministrativo No. 00241, suscrito el 10 de diciembre de 2007, con el fin de desarrollar proyectos de obra pública en algunos municipios relacionados con el saneamiento básico ambiental (...). (op.cit).



Al respecto me permito informarle:

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP contiene entre los principios de contabilidad pública los siguientes:

“117. Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan (...). 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.

118. Asociación. 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. (...).

(...) 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. (...). 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. (...). (Subrayado fuera de texto).

En lo que corresponde a las normas técnicas, el RCP (sic) contiene:

“9.1.1.3 Deudores

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 prestación de servicios, (...).

(...) 9.1.2.3 Cuentas por pagar

223. Noción. Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

224. Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...). Las cuentas por pagar se registran en el momento en que (...) se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales. (...).

(...) 226. Las cuentas por pagar se revelan en función de los hechos que originan la obligación, tales como: (...) depósitos, avances y anticipos (...).

(...) 9.1.4.1 Ingresos

264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el período contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.

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

(...) 267. El reconocimiento de 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." (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos en lo que corresponde a su descripción y dinámicas define para el grupo 14 y entre otras cuentas, lo siguiente:

"14 DEUDORES PRESTACIÓN DE SERVICIOS. DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en la prestación de servicios, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

(...) 2453 RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. DESCRIPCIÓN. Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los recursos reintegrados.
- 2- El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de los recursos recibidos".

De lo anterior se infiere que los registros contables originados en la realización de convenios interadministrativos deben efectuarse teniendo en cuenta los principios de causación, prudencia y asociación, con el propósito de reflejar en los estados contables la realidad de la situación financiera y de resultados de la entidad contable pública para así evitar que se sobreestimen los activos y los ingresos, así como la subestimación de los pasivos y los gastos.

Es decir, no es procedente registrar ingresos y deudores, por el hecho de que se haya definido en el convenio la entrega de unos recursos, teniendo en cuenta que los ingresos se reconocen hasta que se hayan prestado los servicios, pues es en ese momento cuando surgen los derechos de cobro y estos son imputables en el período contable que corresponda a la prestación del servicio.

CONCLUSIÓN

Los registros contables originados en la realización de convenios interadministrativos deben efectuarse teniendo en cuenta los principios de causación, prudencia y asociación, con el propósito de reflejar en los estados contables la realidad de la situación financiera y de resultados de la entidad contable pública para así evitar que se sobreestimen los activos y los ingresos, así como la subestimación de los pasivos y los gastos.

Por lo tanto, no es procedente registrar ingresos y deudores, por el hecho de que se haya definido en el convenio la entrega de unos recursos, teniendo en cuenta que los ingresos se reconocen hasta que se hayan prestado los servicios, pues es en ese momento cuando surgen los derechos de cobro y estos son imputables en el período contable que corresponda a la prestación del servicio.

Así las cosas y con base en la copia del convenio suministrada por la entidad, CORPONOR debe reconocer el valor de los recursos recibidos en el momento en que sean girados por la Gobernación y recogidos en las cuentas de efectivo de la Corporación, los que conforme lo indica en su comunicación fueron consignados en enero de 2008. Para el efecto, registra un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, considerando que no se trata de un anticipo, sino que recibe la totalidad de los recursos convenidos.

Así mismo y como lo indica la dinámica de la cuenta, enunciada en las consideraciones de esta comunicación, a medida que se van ejecutando los recursos y se realizan las actas parciales de avance en las cuales se liquidan los costos de los proyectos, CORPONOR debita la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es de aclarar, que cuando se reciban recursos antes de la prestación de los servicios y para efectos del registro contable, se requiere establecer si se reciben a título de anticipo o para ser administrados durante el proceso de ejecución del convenio, por cuanto las cuentas a imputar son diferentes, lo que en ningún momento representa un ingreso para la entidad.

CONCEPTO 110700 DE JUNIO 4 DE 2008

TEMA: Inversiones

SUBTEMA: *Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas*

Doctor

FABIÁN YEZID POVEDA C.

Jefe Unidad de Información Contable y Tributaria (E)

ECOPETROL S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20083-110700, en la cual manifiesta algunas inquietudes acerca del procedimiento contable a seguir cuando se adquiere una inversión patrimonial con el fin del ejercer el control, y el costo de adquisición supera el valor intrínseco. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de la Resolución 145 de 2008, de la cual anexo copia, que sustituye el numeral 9. RECONOCIMIENTO DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, establece que:

“Las inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reconocerse por su costo de adquisición, siempre que éste sea menor que el valor intrínseco. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y se acredita la subcuenta

110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando el costo de adquisición de las acciones, cuotas o partes de interés social sea superior al valor intrínseco, la inversión se debe registrar por el valor intrínseco y la diferencia con respecto al costo de adquisición como crédito mercantil. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y la subcuenta 197001-CRÉDITO MERCANTIL, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, y se acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El reconocimiento del crédito mercantil está sujeto al cumplimiento de las condiciones contenidas en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles. El mayor valor pagado debe reflejar los beneficios económicos futuros esperados originados en el buen nombre, personal especializado, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios, localización favorable y las expectativas de nuevos negocios, entre otros.

Con el fin de reflejar la realidad económica de la operación y su asociación directa con los beneficios económicos que se espera tener de la inversión, el crédito mercantil debe ser amortizado con base en metodologías de reconocido valor técnico, durante el plazo en que, según el estudio técnico realizado para la adquisición, se espera recuperar la inversión.

Al cierre de cada período contable, la entidad contable pública debe evaluar el crédito mercantil a efectos de verificar si las condiciones de generación de beneficios económicos futuros se mantienen; en caso contrario, debe proceder al retiro de este activo para lo cual se debita la subcuenta 197501-Crédito mercantil, de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR) y se acredita la subcuenta 197001-CRÉDITO MERCANTIL, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, registrando la diferencia en la subcuenta 580802-PÉRDIDA EN RETIRO DE ACTIVOS, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. En notas a los estados contables se deben revelar las razones por las cuales se retira el crédito mercantil. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones anteriormente señaladas, cuando se efectúa una inversión patrimonial para adquirir el control de otra entidad, pagando un monto superior al valor intrínseco, con la expectativa de generar beneficios económicos futuros originados en el buen nombre, personal especializado, reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios, localización favorable y las expectativas de nuevos negocios, entre otros, el mayor valor pagado se reconoce como crédito mercantil.

El crédito mercantil es objeto de amortización con base en metodologías de reconocido valor técnico, y debe evaluarse al cierre del período contable con el fin de establecer si las condiciones de generación de beneficios económicos futuros se mantienen, y en caso contrario, proceder al retiro del activo.

CONCEPTO 112483 DE JUNIO 5 DE 2008**TEMA: Propiedades, planta y equipo****SUBTEMA: Traspaso de bienes de uso permanente sin contraprestación**

Doctora
LUZ MARINA AGUDELO VIEDA
Subdirectora de Gestión Financiera
Ministerio de Educación Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20084-112483, en la cual solicita que se le indique el procedimiento que debe efectuar la entidad teniendo en cuenta que presenta patrimonio negativo y que al aplicar el procedimiento establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, impactaría considerablemente el patrimonio.

CONSIDERACIONES

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 que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, anota 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).”

En ese orden de ideas, los bienes de uso permanente sin contraprestación son los que entrega una entidad pública a otra entidad pública sin que medie el traslado de propiedad. Ahora bien, la entidad que recibe los bienes los debe incorporar como activos y la entidad que entrega debe retirar de su contabilidad el costo histórico registrado en la respectiva cuenta y subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO,

las cuentas valuativas asociadas al bien (depreciación, provisión y valorización, si hay lugar a ello) y registrar la diferencia debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, para el caso de las entidades públicas que forman parte del gobierno general.

Por tanto, teniendo en cuenta que el registro contable de este tipo de traslado de bienes genera una disminución en el patrimonio a través de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, es procedente que esta cuenta presente saldo negativo y por ende afecte el patrimonio.

Por su parte, el numeral 25 del procedimiento citado en lo relacionado con la entidad de gobierno general que entrega bienes para el uso permanente sin contraprestación a una empresa pública, indica que *“La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública 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 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-OTROS ACTIVOS y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-OTROS ACTIVOS o 324077-OTROS ACTIVOS, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda. (...)”*.

Así las cosas, de acuerdo con conversaciones telefónicas sostenidas con la Doctora Mirella Camelo, contadora de la entidad, se estableció que existen contratos de comodato celebrados con instituciones educativas privadas que corresponden al traslado de bienes para el uso permanente de estas entidades sin que exista una contraprestación, por lo cual les aplica el mismo tratamiento contable de bienes entregados a terceros enunciado en el párrafo anterior, sin que haya lugar a afectar la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que para el caso de los bienes que el Ministerio de Educación entrega a otras entidades del gobierno general para su uso permanente sin contraprestación, el registro contable corresponde al retiro de su costo histórico registrado en la respectiva cuenta y subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO al igual que el de sus cuentas valuativas (depreciación, provisión y valorización, si hay lugar a ello) y registrar la diferencia debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. En consecuencia es viable que en aplicación de este procedimiento esta cuenta presente saldo negativo, y por ende afecte de forma negativa el patrimonio.

Ahora bien, es importante tener en cuenta que para el caso de bienes de uso permanente sin contraprestación que entrega a instituciones educativas privadas, se retira el valor del costo histórico, el de las cuentas valuativas y la diferencia se registra en la subcuenta respectiva de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. Por

tanto, en el momento de entrega de estos bienes a particulares no debe afectarse la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, ya que al finalizar el contrato de comodato deben ser restituidos en las condiciones pactadas.

CONCEPTO 112484 DE JUNIO 5 DE 2008

TEMA: Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas
SUBTEMA: *Diferencia en Cambio*

Doctor

FABIÁN YEZID POVEDA C.

Jefe Unidad de Información Contable y Tributaria (e)

ECOPETROL S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20084-112484, en la cual consulta el tratamiento contable de la diferencia en cambio de las inversiones patrimoniales en entidades controladas en el exterior, teniendo en cuenta que ECOPETROL ha adquirido compañías para participar en procesos de adjudicación de campos, y puede pasar tiempo sin que la compañía inicie actividades, por lo que no se presentan variaciones patrimoniales. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 9 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, establece 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”*.

El artículo 2º de la Resolución 205 de 2008, de la cual se anexa copia, que sustituye el numeral 10. ACTUALIZACIÓN DE INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, señala que *“Las inversiones patrimoniales en entidades controladas, asociadas o entidades bajo control conjunto deben actualizarse por el método de participación patrimonial. Este método supone que la entidad inversora tiene el poder de disponer de los resultados del ente emisor en el período siguiente y no tiene la intención de enajenarla en el futuro inmediato; por su parte, no existe restricción alguna sobre el ente emisor para la distribución de sus resultados. Tratándose de inversiones en entidades del exterior, el método de participación debe aplicarse en la moneda legal colombiana, previa conversión de los estados contables de la entidad controlada”*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, la cuenta 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL *“Representa el valor correspondiente a la variación patrimonial, originada en las partidas patrimoniales diferentes a resultados, que presentan las entidades receptoras de la inversión y que, por la aplicación del método de participación patrimonial, debe ser registrado por la entidad inversora.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS”.

CONCLUSIÓN

La diferencia en cambio de las inversiones en entidades controladas en el exterior queda incorporada en las variaciones patrimoniales obtenidas como resultado de aplicar el método de participación patrimonial en la moneda legal colombiana, previa conversión de los estados contables de la entidad controlada. Es decir, que al no presentarse variaciones porque la entidad controlada no ha iniciado actividades, como es el caso que manifiesta ECOPETROL, con el procedimiento descrito, la variación por diferencia en cambio queda reconocida en el componente de variaciones originadas en otras partidas patrimoniales, y registrada en la subcuenta 324335-Inversiones en entidades del exterior, de la cuenta 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL.

CONCEPTO 112639 DE JUNIO 5 DE 2008

TEMA: Inversiones

SUBTEMA: *Inversiones Patrimoniales en Entidades No Controladas*

Doctora
ADRIANA CARABALÍ ZAPATA
Subsecretaria de Contabilidad
Departamento del Valle del Cauca
Santiago de Cali - Valle

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20084-112639, en la cual consulta el registro contable de la diferencia por \$652.452, entre el valor de la inversión en la Empresa Castilla Industrial S. A. y el valor de la inversión producto de la fusión de dicha empresa con Río Paila S. A. Lo anterior, teniendo en cuenta que con la fusión, la participación de la Gobernación se vio disminuida de \$5.577.000 a \$4.954.548. Sobre el particular, me permito informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Con relación a las características cualitativas de la información contable pública, el párrafo 102 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que *“La información contable pública está orientada a satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confianza, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confianza son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; (...)”*

De acuerdo con el PGCP, la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad se definen de la siguiente manera:

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

105. *Objetividad.* La información contable pública es objetiva cuando su preparación y presentación se fundamenta en la identificación y la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, ajustados a la realidad de las entidades contables públicas, sin sesgos, permitiendo la obtención de resultados e interpretaciones análogas. (...)

106. *Verificabilidad.* La información contable pública es verificable cuando permite comprobar su razonabilidad y objetividad a través de diferentes mecanismos de comprobación. El SNCP debe garantizar la disposición del insumo básico para alcanzar los objetivos de control, mediante la aplicación de procedimientos necesarios para confirmar o acreditar la procedencia de los datos registrados, las transacciones, hechos y operaciones revelados por la información contable pública, con sujeción a los principios, normas técnicas y procedimientos del Régimen de contabilidad pública”.

De otra parte, el párrafo 117 del PGCP establece 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 120 del PGCP señala el principio de Prudencia de la siguiente manera: “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 numeral 18 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, establece que “Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas comprenden los títulos participativos clasificados como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, los cuales no le permiten a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante sobre el ente emisor. (...)”

El párrafo 20 del citado procedimiento establece que “La actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas surge de la comparación periódica del costo de la inversión frente a su valor intrínseco, cuando las inversiones se clasifiquen como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, y contra la cotización en bolsa, si las inversiones se clasifican como de alta y media bursatilidad.

Cuando el valor intrínseco o la cotización en bolsa superen el costo se constituye una valorización. En caso contrario, debe disminuirse la valorización constituida hasta agotarla, y más allá de ese valor deben reconocerse gastos por provisiones”.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones anteriormente señaladas y con el fin de que se cumplan las características cualitativas de la información contable pública, en especial la de Confiabilidad, y los principios de contabilidad de Devengo o Causación y Prudencia, la Gobernación del Valle del Cauca debe retirar la inversión en la Empresa Castilla Industrial S. A. por valor \$5.577.000 e incorporar la inversión en la entidad producto de la fusión por valor de \$4.954.548. La diferencia de \$652.452 debe reconocerse en la subcuenta 580802-PÉRDIDA EN RETIRO DE ACTIVOS, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Asimismo, debe continuar aplicando el procedimiento para la actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, con el fin de reconocer las provisiones o valorizaciones a que haya lugar.

CONCEPTO 114309 DE JUNIO 5 DE 2008**TEMA: Concesión Servicio de Alumbrado Público****SUBTEMA: Reconocimiento**

Doctor
VICENTE PUERTO MARTÍNEZ
Subsecretario Contaduría Municipal
Alcaldía Municipal de San José de Cúcuta
San José de Cúcuta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20086-114309 en la cual anexa información adicional con el fin de dar trámite al oficio radicado con el expediente 20085-113942, donde consulta sobre el reconocimiento de las operaciones originadas en el contrato mediante el cual el Municipio de San José de Cúcuta entregó en concesión el suministro, instalación, expansión, mantenimiento y administración de la infraestructura de alumbrado. Para lo cual, cedió y pignoró durante 20 años el impuesto de alumbrado público y entregó al concesionario el inventario de los bienes a utilizar para el cumplimiento del contrato. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES**CONTRATO DE CONCESIÓN**

El numeral 4 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993 define el Contrato de Concesión de la siguiente forma: *“Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la*

participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden”.

Por su parte, el numeral 4.2 de la sentencia C-250 de 1996 de la Corte Constitucional señala lo siguiente:

“4.2 Remuneración en el contrato de concesión para el concesionario.

El contrato de concesión es, pues, un contrato del Estado cuya finalidad es el uso de un bien público o la prestación de servicios públicos, que en principio, como así lo dispone el estatuto superior, le corresponde prestar al Estado. Su objeto está directamente relacionado por tanto, con el interés general, el cual está representado en una eficiente y continua prestación de los servicios y en la más oportuna y productiva explotación de los bienes estatales. (...)

Cabe destacar, como ya se indicó, que una particularidad del contrato de concesión, es que debe contener obligatoriamente la cláusula de reversión -que constituye una prerrogativa exorbitante de obligatoria inclusión en los contratos de explotación y concesión de bienes del Estado-, en cuya virtud los bienes y demás elementos directamente afectados a la concesión o explotación de los bienes estatales pasan a ser de propiedad de la entidad contratante, una vez terminado el plazo contractual -que es el término o período que las partes estiman suficiente para recuperar los costos del proyecto, intereses de capital empleado y demás gastos financieros y operativos-, sin compensación alguna.

Como lo ha anotado la doctrina que existe sobre la materia, la eficacia jurídica del plazo pactado de duración del contrato permite la amortización de la inversión, por cuanto como es de la naturaleza del contrato, todo concesionario actúa por cuenta y riesgo propio, y como quiera que ha destinado un conjunto de bienes y elementos para llevar a cabo el objeto del contrato, tiene que amortizar el capital durante el término de la concesión o incluso antes, según ocurra la reversión o la transferencia.

Jurídicamente la transferencia se justifica en la medida en que ella obedece a que el valor de tales bienes está totalmente amortizado, siempre y cuando se encuentren satisfechos los presupuestos del vencimiento del término. Ese valor de los bienes que se utilicen para el desarrollo y ejecución del contrato de concesión, se paga por el Estado al momento de perfeccionar la concesión.

Dentro del proceso administrativo, es del caso manifestar que la adjudicación del contrato administrativo da lugar al posterior acuerdo de voluntades en el momento de perfeccionarse el contrato, aspecto que demuestra que el interesado en contratar con el Estado debe prever las circunstancias económicas referidas a cada contrato al presentar la propuesta respectiva.

Para el caso del contrato de concesión, el monto del mismo se fija de manera unilateral por el concesionario y aquel se estudia por la Administración -concedente- con base en criterios de selección objetiva, como precio, plazo, cumplimiento, equipos, etc., que deben enmarcarse dentro de criterios de razonabilidad y justicia para las partes.

Por consiguiente, el valor económico y pecuniario de los equipos y bienes que en razón de la cláusula de reversión se traspasan a la Administración, se encuentra plenamente compensado desde el momento de la firma del contrato, situación que no

sucede con la expropiación, por cuanto en ésta, al decretarse por razones de equidad, el legislador previo el lleno de los requisitos constitucionales, adopta la decisión de expropiar el bien del cual es titular un particular, sin reconocer en beneficio de éste, indemnización ni compensación alguna". (Subrayado fuera de texto).

IMPUESTO DE ALUMBRADO PÚBLICO

El impuesto de alumbrado Público fue autorizado al Municipio de Bogotá por la Ley 97 de 1913, extendida tal autorización a los demás Municipios del país a través de la Ley 84 de 1915 y regulado por la Comisión de Regulación de Energía y Gas en su circular 043 de 1995.

En este sentido, el artículo 1º de la Ley 97 DE 1913, establece que *"El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental: (...)*

d) Impuesto sobre el servicio de alumbrado público".

Y, el artículo 1º de la Ley 84 de 1915, determina que *"Los Concejos Municipales tendrán las siguientes atribuciones, además de las que les confiere el artículo 169 de la Ley 4ª de 1913.*

a) Las que le fueron conferidas al Municipio de Bogotá por el artículo 1º de la Ley 97 de 1913, excepto de la que trata el inciso b) del mismo artículo, siempre que las Asambleas Departamentales los hayan concedido o les concedan en lo sucesivo dichas atribuciones".

CONTRATO DE CONCESIÓN PARA EL SUMINISTRO, INSTALACIÓN, EXPANSIÓN, MANTENIMIENTO Y ADMINISTRACIÓN DE LA INFRAESTRUCTURA DEL ALUMBRADO PÚBLICO CELEBRADO ENTRE EL MUNICIPIO DE SAN JOSÉ DE CÚCUTA Y EL CONCESIONARIO.

La cláusula segunda del contrato de concesión para el suministro, instalación, expansión, mantenimiento y administración de la infraestructura del alumbrado público celebrado entre el municipio de San José de Cúcuta y el Concesionario, establece que *" El Objeto del presente contrato es: Entregar en CONCESIÓN, la Operación y Mantenimiento de la infraestructura del SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO del Municipio, incluyendo el suministro, instalación, reemplazo, renovación, expansión de las luminarias y de los accesorios eléctricos y, en fin, todo lo inherente y relacionado con el servicio del alumbrado público para la repotenciación del sistema en todo el territorio del Municipio, (...)"* (subrayado fuera de texto).

La cláusula décima primera, determina que *"(...) EL CONTRATANTE retribuirá al CONCESIONARIO el costo mensual del suministro e instalación de las nuevas luminarias (reposición o repotenciación) y la operación y mantenimiento del contrato de concesión, con el recaudo del servicio del alumbrado público el cual será facturado por la empresa de servicios públicos que designe el CONTRATANTE recaudado a través del sistema financiero local y administrado por la empresa fiduciaria designada por el CONCESIONARIO para el manejo de los fondos de esta concesión. El CONTRATANTE cederá y pignorará a favor del CONCESIONARIO los derechos sobre el*

valor total mensual de la facturación del servicio de alumbrado público, deducidos los gastos de consumo de energía y otros contenidos en los pliegos de condiciones (...) (Subrayado fuera de texto).

La cláusula vigésima cuarta, en lo que se refiere a la reversión del contrato, de conformidad con el artículo 19 de la Ley 80 de 1993 y el artículo 65 de la Ley 43 de 1994, indica que “(...) a) *Los Bienes relacionados en el anexo 1 literal a) son los que mediante inventario el cedente entrega al concesionario para su utilización en la concesión material del presente contrato, los cuales una vez finalizada la misma, serán devueltos al concedente.* b) *Los bienes relacionados en el anexo 1 literal b) son los que el concesionario utilizará para el cumplimiento del contrato y que serán revertidos al concedente a la terminación del contrato*”.

La cláusula vigésima sexta que trata de la forma de pago al concesionario y el manejo económico, señala que “*El CONTRATANTE está obligado a pagar el valor de las actividades ejecutadas por el CONCESIONARIO en desarrollo de la concesión. Para este efecto el CONTRATANTE utilizará los recursos provenientes del recaudo que el CONTRATANTE efectúa de la TAP, (...) es obligación del CONTRATANTE directamente o a través de contrato con una empresa de servicios públicos domiciliarios efectuar la facturación y el recaudo de la mencionada tasa. Del valor del recaudo se deducirá el valor de energía consumida por el alumbrado público y el remanente, si existe, será depositado en una fiducia debidamente constituida con una empresa autorizada por la Superintendencia Bancaria.*

Para el manejo económico, además de los recursos provenientes del recaudo del TAP, el concesionario financiará las actividades derivadas del contrato de concesión con recursos propios y del crédito, (...)”.

RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA

De acuerdo con lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP la información contable pública debe observar unas características que garanticen su confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Para el efecto, el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del RCP, contiene los principios y normas técnicas que garantizan el cumplimiento de las características de la información. En este sentido, el párrafo 117 del RCP define el principio de Causación o Devengo 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 período”. (Subrayado fuera de texto).

Además, el párrafo 118 define el principio de Asociación, de la siguiente forma: “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 contables”. (Subrayado fuera de texto).

A continuación se señala la norma técnica y descripciones de las cuentas que se utilizan para el reconocimiento de las operaciones originadas en el contrato de concesión:

El párrafo 152 RCP que contiene la norma técnica de Deudores señala 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”*. (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, del Grupo 13-RENTAS POR COBRAR, representa *“el valor de los ingresos tributarios, anticipos y retenciones pendientes de recaudo, determinados en las declaraciones tributarias y en las liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme”*. Incluye la subcuenta 130545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público.

La cuenta 4105-TRIBUTARIOS, constituye *“el valor de los ingresos exigidos sin contraprestación directa, determinados en disposiciones legales por la potestad que tiene el Estado de establecer gravámenes”*. Contiene la subcuenta 410545-Impuesto sobre el servicio de alumbrado público.

La cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, incorpora *“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”*.

La cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, representa *“el valor de los ingresos recibidos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de pasivos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, tales como los ingresos por concesiones y la prima en la colocación de bonos y títulos. Esta prima se amortizará durante el tiempo de maduración de los bonos y títulos colocados. También representa el valor de la corrección monetaria diferida por el ajuste por inflación de los bienes de capital en período improductivo, tales como las construcciones en curso, y el impuesto diferido que debe amortizarse en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron”*.

CONCLUSIÓN

El reconocimiento de las operaciones relacionadas con el contrato de concesión para el suministro, instalación, expansión, mantenimiento y administración de la infraestructura del alumbrado público del municipio de San José de Cúcuta se detallan a continuación:

1. Bienes entregados al concesionario

Los bienes que el contratante entrega al concesionario para el desarrollo del contrato, se reconocen debitando la subcuenta 192011-BIENES MUEBLES ENTREGADOS EN CONCESIÓN, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditando la subcuenta que corresponda de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

2. Bienes adquiridos por el concesionario para el cumplimiento del contrato

Las expansiones, adiciones y mejoras de las luminarias y de los accesorios eléctricos, que cumplan las características de propiedades, planta y equipo se registran con un



débito en la subcuenta 192011-BIENES MUEBLES ENTREGADOS EN CONCESIÓN, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y un crédito en la subcuenta 291511-CONCESIONES, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, en la medida que se vayan ejecutando los recursos del impuesto de alumbrado público o los que el concesionario aporte para desarrollar el proyecto en las condiciones del contrato.

3. Causación de los derechos por el impuesto de alumbrado público

Con base en el principio de causación o devengo, el derecho por el impuesto de alumbrado público se debe reconocer por el valor total, con un débito en la subcuenta 130545-IMPUESTO SOBRE EL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y un crédito en la subcuenta 410545-IMPUESTO SOBRE EL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO, de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

4. Recaudo del impuesto

Una vez la empresa de servicios públicos domiciliarios recaude el impuesto, el Municipio reclasifica la renta por cobrar. En este sentido, el registro correspondiente es: un débito a la subcuenta 147065-DERECHOS COBRADOS POR TERCEROS, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 130545-IMPUESTO SOBRE EL SERVICIO DE ALUMBRADO PÚBLICO, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL.

5. Gastos por servicio de energía, interventoría, y otros gastos contenidos en los pliegos de condiciones

El gasto por servicio de energía consumida por el alumbrado público, la interventoría y los otros gastos que son deducidos del valor recaudado, se registran así:

La causación del servicio de energía, con un débito en la subcuenta 521115-SERVICIOS PÚBLICOS, de la cuenta 5211-GENERALES, y crédito en la subcuenta 242504-SERVICIOS PÚBLICOS, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Los costos por la interventoría que están a cargo del contratante, los cuales deben ser cancelados por la Fiduciaria que designe el contratista, se registran con un débito en la subcuenta 521166-INTERVENTORÍAS, AUDITORÍAS Y EVALUACIONES, de la cuenta 5211-GENERALES, y con un crédito en la subcuenta 242553-SERVICIOS, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Similar tratamiento tendrán los otros gastos contenidos en los pliegos de condiciones que son descontados por la empresa de servicios públicos domiciliarios.

6. Pago de los gastos con cargo al impuesto de Alumbrado Público y remuneración del Concesionario

El pago de los gastos con cargo al impuesto de alumbrado público, así como la remuneración al concesionario se registran con débito en las subcuentas 242504-SERVICIOS PÚBLICOS, 242553-SERVICIOS, de la cuenta 2425-ACREEDORES, y 291511-CONCESIONES, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, con crédito en la subcuenta 147065-DERECHOS COBRADOS POR TERCEROS, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

7. Reversión del contrato

Una vez termine el contrato, el concesionario entrega al contratante el inventario de los bienes que se recibieron y adquirieron en desarrollo del contrato, para lo cual re-

gistra un débito en la subcuenta de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, que corresponda, con crédito en la subcuenta 192011-BIENES MUEBLES ENTREGADOS EN CONCESIÓN, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

Finalmente, me permito informarle que los numerales 5, 7,8, 9, así como el reconocimiento por la baja de bienes del numeral 3o de su comunicación, no se contestaron, en la medida en que la consulta se refiere al reconocimiento de las operaciones originadas en el contrato de concesión. Por tanto, con el fin de dar respuesta a los numerales en comento, se requiere que por favor amplíe la consulta y anexe la información pertinente.

CONCEPTO 112415 DE JUNIO 6 DE 2008

TEMA: Cuentas de Presupuesto y Tesorería

SUBTEMA: Registro de los Recursos de Balance

Doctora
NANCY CEBALLOS SÁNCHEZ
Profesional Universitario
Municipio Villa del Rosario
Villa del Rosario – Norte de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20084-112415, a través de la cual consulta sobre el tratamiento contable del 2007 y 2008 en las cuentas de Presupuesto y Tesorería de los recursos del FOSYGA que en el año 2007 quedaron pendientes de recaudar, pero que la entidad los incorporó al presupuesto del año 2008 en el rubro de recursos de balance.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a los interrogantes planteados, es necesario reseñar algunas normas contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, específicamente referidas a las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, así:

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.

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. También definen criterios para el reconocimiento y revelación del recaudo de ingresos no aforados, hasta tanto se surta el proceso de incorporación al presupuesto. Igualmente definen criterios para el reconocimiento y revelación de las reservas presupuestales, las cuentas por pagar y las vigencias futuras.

315. *Las cuentas de presupuesto y tesorería se reconocen por los valores establecidos en las diferentes etapas del proceso presupuestal, originados en leyes, ordenanzas, acuerdos, actos administrativos y documentos internos y externos, exigidos en el proceso.*

320. *El presupuesto de ingresos y tesorería comprende las etapas de aprobación y ejecución. Se ejecuta con los recaudos, los cuales pueden ser en efectivo, en títulos y otras cancelaciones cuando las normas presupuestales aplicables a la entidad así lo contemplan.*

321. *Los recaudos en efectivo constituyen la materialización de la ejecución presupuestal de ingresos. Adicionalmente, se reconocen en concepto separado, los recaudos en exceso de los valores aprobados, así como los recaudos por conceptos no previstos en el presupuesto. (Subrayado fuera de texto).*

322. *El reconocimiento contable de las cuentas de presupuesto de ingresos debe realizarse por los valores que afectan los diferentes conceptos, de conformidad con lo establecido en las normas mediante las cuales se expiden y reglamentan los presupuestos de las entidades contables públicas.*

La anterior reseña normativa es para indicar que al no presentarse los recaudos de los recursos del Fosyga durante el año 2007 entonces no hubo ejecución presupuestal de dichos ingresos, y por tanto las cuentas de presupuesto de ingresos que reflejan esta ejecución no debieron afectarse, significando entonces que este valor debió quedar dentro de los ingresos aprobados y los ingresos por ejecutar, por lo cual las correspondientes cuentas y valores debieron cerrarse al terminar la vigencia fiscal.

Ahora bien, si la entidad incorporó este valor en el presupuesto de ingresos del año 2008, significa que en este año debe estar registrado dicho valor en las correspondientes cuentas 0207-RECURSOS DE CAPITAL APROBADOS (DB) en la subcuenta que identifique el concepto respectivo y como contrapartida la cuenta 0219-RECURSOS DE CAPITAL POR EJECUTAR (CR) en la subcuenta que corresponda. Esto teniendo en cuenta que los recursos no fueron recaudados en la tesorería.

Se hace la anterior aclaración en la medida que, desde el punto de vista presupuestal, los Recursos del Balance configuran recursos efectivos que fueron recaudados en la vigencia anterior y que como quedaron sin ejecutarse deben incorporarse al presupuesto de la vigencia siguiente. Si esto es así, es decir, si los recursos figuran efectivamente en la caja de la entidad, el registro contable en las cuentas de presupuesto y tesorería corresponde a: 0207-RECURSOS DE CAPITAL APROBADOS (DB) en la subcuenta que identifique el concepto respectivo y como contrapartida la cuenta 0231-EJECUCIÓN EN TÍTULOS Y OTROS (CR) en la respectiva subcuenta 023104-Recursos de capital, por cuanto no corresponden a recaudos de esta vigencia, sino de la anterior.

CONCLUSIONES

De la normativa señalada y las consideraciones anotadas se concluye que:

Al no presentarse los recaudos de los recursos del Fosyga durante el año 2007 entonces no hubo ejecución presupuestal de dichos ingresos, y por tanto las cuentas de presupuesto de ingresos que reflejan esta ejecución no debieron afectarse, significando entonces que este valor debió quedar dentro de los ingresos aprobados y los ingresos por ejecutar, por lo cual las correspondientes cuentas y valores debieron cerrarse al terminar la vigencia fiscal.

Ahora bien, si la entidad incorporó este valor en el presupuesto de ingresos del año 2008, en el rubro de recursos de balance, significa que en este año debe estar registrado dicho valor en las correspondientes cuentas 0207-RECURSOS DE CAPITAL APROBADOS (DB) en la subcuenta que identifique el concepto respectivo y como contrapartida la cuenta 0219-RECURSOS DE CAPITAL POR EJECUTAR (CR) en la subcuenta que corresponda. Esto teniendo en cuenta que los recursos no fueron recaudados en la tesorería.

Se hace la anterior aclaración en la medida que desde el punto de vista presupuestal, los Recursos del Balance configuran recursos efectivos que fueron recaudados en la vigencia anterior y que como quedaron sin utilizar, deben incorporarse al presupuesto de la vigencia siguiente. Si esto es así, es decir, si los recursos figuran efectivamente en la caja de la entidad, el registro contable en las cuentas de presupuesto y tesorería corresponde a: 0207-RECURSOS DE CAPITAL APROBADOS (DB) en la subcuenta que identifique el concepto respectivo y como contrapartida la cuenta 0231-EJECUCIÓN EN TÍTULOS Y OTROS (CR) en la respectiva subcuenta 023104-Recursos de capital, por cuanto no corresponden a recaudos de esta vigencia, sino de la anterior.

CONCEPTO 111962 DE JUNIO 9 DE 2008

TEMA: Concesión del servicio de tránsito y transporte

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
CLAUDIA CALDERA MIRANDA
Asesor Contable
ALCALDÍA DE PLANETA RICA
Planeta Rica (Córdoba)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20084-111962, en la cual señala que el municipio de Planeta Rica entregó en concesión la administración de la secretaría de tránsito y transporte y solicita orientación en el manejo contable de la concesión, debido a que en el presupuesto de ingresos y gastos tienen partidas para ejecutar por este concepto. Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

A continuación me permito relacionar los apartes legales, contractuales y las normas del Régimen de Contabilidad Pública, pertinentes para dar respuesta a su consulta.

El artículo 209 de la Constitución Política dispone que *“La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones”*. (Su-brayado fuera de texto).

El artículo 23 de la Ley 80 de 1993 dispone que *“Las actuaciones de quienes intervengan en la contratación estatal se desarrollarán con arreglo a los principios de transpa-*

rencia, economía y responsabilidad y de conformidad con los postulados que rigen la función administrativa. (...) (Subrayado fuera de texto).

El literal c) del numeral 5º, del artículo 24 de la Ley 80, señala que, en virtud del principio de transparencia en los pliegos de condiciones o términos de referencia, “Se definirán con precisión las condiciones de costo y calidad de los bienes, obras o servicios necesarios para la ejecución del objeto del contrato”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, los numerales 3 y 7, del artículo 25 de la misma ley indican que en virtud del principio de economía: “3o. Se tendrá en consideración que las reglas y procedimientos constituyen mecanismos de la actividad contractual que buscan servir a los fines estatales, a la adecuada, continua y eficiente prestación de los servicios públicos y a la protección y garantía de los derechos de los administrados.(...)”

7o. La conveniencia o inconveniencia del objeto a contratar y las autorizaciones y aprobaciones para ello, se analizarán o impartirán con antelación al inicio del proceso de selección del contratista o al de la firma del contrato, según el caso”. (Subrayado fuera de texto).

Los numerales 1 y 2 del artículo 30 de la misma ley establecen que la licitación se efectuará conforme a las siguientes reglas: “1o. El jefe o representante de la entidad estatal ordenará su apertura por medio de acto administrativo motivado.

De conformidad con lo previsto en el numeral 12 del artículo 25 de esta ley, la resolución de apertura debe estar precedida de un estudio realizado por la entidad respectiva en el cual se analice la conveniencia y oportunidad del contrato y su adecuación a los planes de inversión, de adquisición o compras, presupuesto y ley de apropiaciones, según el caso. Cuando sea necesario, el estudio deberá estar acompañado, además, de los diseños, planos y evaluaciones de prefactibilidad o factibilidad.

2o. <Aparte tachado derogado por el artículo 32 de la Ley 1150 de 2007. Entra a regir a partir del 16 de enero de 2008> La entidad interesada elaborará los correspondientes pliegos de condiciones o términos de referencia, de conformidad con lo previsto en el numeral 5o. del artículo 24 de esta ley, en los cuales se detallarán especialmente los aspectos relativos al objeto del contrato, su regulación jurídica, los derechos y obligaciones de las partes, la determinación y ponderación de los factores objetivos de selección y todas las demás circunstancias de tiempo, modo y lugar que se consideren necesarias para garantizar reglas objetivas, claras y completas”. (Negrilla y subrayado fuera de texto).

El numeral 4º del artículo 32, de la Ley 80 establece que “Son contratos estatales todos los actos jurídicos generadores de obligaciones que celebren las entidades a que se refiere el presente estatuto, previstos en el derecho privado o en disposiciones especiales, o derivados del ejercicio de la autonomía de la voluntad, así como los que, a título enunciativo, se definen a continuación: (...)”

4o. Contrato de Concesión

Son contratos de concesión los que celebran las entidades estatales con el objeto de otorgar a una persona llamada concesionario la prestación, operación, explotación, organización o gestión, total o parcial, de un servicio público, o la construcción, explotación o conservación total o parcial, de una obra o bien destinados al servicio o uso público, así como todas aquellas actividades necesarias para la adecuada prestación o funcionamiento de la obra o servicio por cuenta y riesgo del concesionario y bajo

la vigilancia y control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en derechos, tarifas, tasas, valorización, o en la participación que se le otorgue en la explotación del bien, o en una suma periódica, única o porcentual y, en general, en cualquier otra modalidad de contraprestación que las partes acuerden". (Subrayado fuera de texto).

El inciso segundo del artículo 7°, de la Ley 769 de 2002, establece que "Las autoridades de tránsito podrán delegar en entidades privadas el aporte de pruebas de infracciones de tránsito, el recaudo de las multas correspondientes, la tramitación de especies venales y todos los trámites previstos en las normas legales y reglamentarias, salvo la valoración de dichas pruebas". (Negrilla y subrayado fuera de texto).

La Sentencia No. C-167/95 de la Corte Constitucional dispone lo siguiente: "**PARTICULARES EN EJERCICIO DE FUNCIONES ADMINISTRATIVAS.** Para los efectos de la función administrativa, las personas jurídicas privadas deben actuar teniendo en cuenta las finalidades señaladas en el ordenamiento jurídico y utilizando explícitamente los medios autorizados, tales como las normas administrativas; por tanto, los recursos económicos provenientes del ejercicio de las funciones públicas, tienen el carácter de fondos públicos y, por ende, están sujetos a controles específicos, entre otros el que ejerce la Contraloría General de la República a través del control fiscal de los particulares que manejan fondos o bienes de la Nación". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 20, del artículo 25 de la Ley 80 de 1993, señala que "Los fondos destinados a la cancelación de obligaciones derivadas de contratos estatales podrán ser entregados en administración fiduciaria o bajo cualquier otra forma de manejo que permita la obtención de beneficios y ventajas financieras y el pago oportuno de lo adeudado". (Subrayado fuera de texto).

La cláusula primera del contrato de concesión No. 001 de 2007, indica que "Este contrato tiene por objeto contratar la concesión para **"IMPLEMENTAR, OPERAR MANTENER EL SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN Y SOPORTE TÉCNICO, MANEJO Y EXPEDICIÓN DE ESPECIES VENALES, ADMINISTRACION DE PATIOS, GRUAS, AGENTES DE TRÁNSITO O GUARDAS, RECAUDO DE LOS RECURSOS MEDIANTE COBRO PREJURÍDICO Y COACTIVO Y COBRO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR EL ORGANISMO DE TRÁNSITO, OPERAR LOS RECURSOS NECESARIOS PARA EL CORRECTO FUNCIONAMIENTO DE LA SECRETARÍA DE TRÁNSITO Y TRANSPORTE DE PLANETA RICA, CÓRDOBA"**., por un período de veinte (20) años. La atención de los trámites de tránsito y transporte, que se realizan al interior de la **SECRETARÍA MUNICIPAL DE TRÁNSITO Y TRANSPORTE DEL MUNICIPIO DE PLANETA RICA**, por parte del **CONTRATISTA se efectuarán mediante el montaje, implementación, mantenimiento y operación de un sistema integrado de información que soporte la operación comercial así como también la infraestructura que se requiera en la SECRETARÍA MUNICIPAL DE TRÁNSITO Y TRANSPORTE DEL MUNICIPIO DE PLANETA RICA CORDOBA** para los procesos administrativos, operativos y financieros". (Subrayado fuera de texto).

La cláusula tercera, relacionada con la vigencia y el plazo de ejecución, expresa que "La vigencia y plazo del presente contrato será de veinte (sic) años (20) años contados a partir de la suscripción del acta de inicio. **PARÁGRAFO.- a su vez el CONTRATISTA para el logro de la inversión inicial** queda autorizado para endosar a una entidad bancaria o financiera los derechos económicos de este contrato, a fin de que por este



medio, por demás de garantía logre solventar la inversión inicial, con la obtención de un crédito bancario o financiero, el cual deberá únicamente ser destinado al desarrollo del contrato de concesión firmado con el MUNICIPIO DE PLANETA RICA, CÓRDOBA". (Subrayado fuera de texto).

El literal b) de la cláusula cuarta señala que "(...) Dado que el **CONTRATISTA** asumirá todos los costos de asistencia legal durante el proceso a seguir, la liquidación para el pago del porcentaje deberá realizarse de manera automática según el producido al término de cada día que reporten todos los puntos de recaudo de que disponga el **CONTRATISTA**. Debe dejarse constancia escrita de los movimientos realizados tanto en las cuentas del **CONTRATISTA** como en las del **MUNICIPIO DE PLANETA RICA, CORBOBA**, para los fines de control y auditoría". (Subrayado fuera de texto).

El literal c) del numeral 6. de la cláusula séptima, establece en la obligación del contratista de instalar y mantener la operación, cumplir con la siguiente función: "Generación e impresión diaria de los informes y reportes solicitados por cada una de las áreas de gestión de la **SECRETARÍA MUNICIPAL DE TRÁNSITO Y TRANSPORTE DEL MUNICIPIO DE PLANETA RICA, CÓRDOBA**, relacionados con los procesos de liquidación, pago y cobro de las obligaciones tributarias relacionadas con el registro automotor. Esto incluye la entrega semanal y mensual de un archivo magnético del estado actual del archivo digital maestro y las transacciones realizadas durante los períodos de corte en caso de ser requerido por el **MUNICIPIO DE PLANETA RICA CÓRDOBA**".

El literal f) del numeral 6. de la cláusula mencionada anteriormente señala la función de "Procesamiento diario de la información que se genere por concepto de pagos en bancos".

El literal g) del mismo numeral dispone la función de "Recaudo diario que se efectuará mediante encargo fiduciario que los contratantes establezcan con una entidad bancaria o en los puntos de atención al cliente dentro de las instalaciones de la **SECRETARÍA MUNICIPAL DE TRÁNSITO Y TRANSPORTE DEL MUNICIPIO DE PLANETA RICA, CÓRDOBA**, y/o centros de acopio que de común acuerdo y por escrito establezcan los **CONTRATANTES**".

El numeral 13. de la cláusula 7, del contrato de concesión 001, indica que "El contratista recibirá en comodato y adecuará las actuales instalaciones del organismo de tránsito". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 15, de la misma cláusula señala que "El **CONTRATISTA**, estará en la obligación de implementar en sesenta días el funcionamiento tecnológico del organismo de tránsito, tiempo en el cual hará el empalme de información y manejo integral, y 180 días para la implementación total de la infraestructura exigida en este contrato y por los pliegos de la licitación respectivos". (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 117 del Régimen de Contabilidad Pública define el principio de Causación o Devengo así: "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 118 define el principio de Asociación, de la siguiente forma “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 contables”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 130 señala que “la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”. (Negrilla y subrayado fuera de texto).

El párrafo 152 RCP señala 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”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 189, relacionado con el concepto de otros activos 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).

La cuenta 1970-ACTIVOS INTANGIBLES, del Catálogo General de Cuentas-CGC “Representa el valor de los costos de adquisición o desarrollo del conjunto de bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios. También incluye los intangibles formados, es decir, los que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo y que se caracterizan por generar ventajas comparativas frente a otras entidades”.

La cuenta 5211-GENERALES, “Representa 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”. (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, del CGC, “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).

La cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR) del CGC, “Representa el valor acumulado de las amortizaciones gra-

duales 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”.

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

Es pertinente anotar que si bien existen diversas formas de concesión, el contrato objeto de la consulta es poco usual en los términos pactados, si se tiene en cuenta que conceptualmente la concesión se configura porque la administración pública no tiene los recursos suficientes para construir o mejorar la infraestructura con el fin de prestar un determinado servicio a su cargo, por lo tanto, acude al sector privado, que se supone cuenta con los recursos para invertir, los cuales a su vez serán recuperados en la medida en que se explote dicho servicio, toda vez que los recursos que genera son de naturaleza pública y se configuran en la fuente de pago al concesionario.

No obstante, en este caso se desconoce por completo cuál es el valor de la inversión que hace el concesionario y qué espera recuperar en el futuro con la explotación del servicio, puesto que lo que se indica en la cláusula tercera es la autorización para el endoso de los derechos económicos que genera el contrato de concesión con el fin de lograr la inversión inicial, pero reitero, no se conoce cuál es ese valor.

Sólo para efectos de ilustración, si se parte de la base que el valor de la inversión que el concesionario coloca en el proyecto se conoce, y que este tiene un destino exclusivo para el desarrollo del objeto del contrato, evidentemente se tiene una financiación por parte del sector privado a una obra o servicio público a cargo del Estado, financiación que la entidad contable pública empieza a amortizar cuando inicie la etapa de explotación del servicio, puesto que en este punto se inicia la recuperación de la mencionada inversión privada en el lapso pactado.

Una vez culminado el plazo del contrato, se supone que la entidad pública ya no tiene más obligación para pagar al concesionario y este a su vez ya no tiene nada que cobrar a la entidad porque ya recuperó su inversión y adicionalmente los bienes generados como consecuencia del contrato pasan a ser de propiedad de la entidad pública sin que medie algún pago adicional.

En este escenario teórico los registros contables que proceden son:

Si el concedente entrega bienes, reconocerles una condición distinta que es el uso por parte de un tercero, con un débito en la subcuenta 192011-Bienes muebles entregados en concesión, o 192012-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y un crédito en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Reconocer la inversión privada con un débito en la subcuenta 192011-Bienes muebles entregados en concesión, o 192012-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, o en la subcuenta 197008-Software, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, si en el contrato también se obtiene software,

caso en el cual se debe detallar a nivel auxiliar la condición de ser un derecho obtenido por medio de contrato de concesión en uso por parte de terceros, y un crédito en la subcuenta 291511-Concesiones, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS. Para llevar a cabo estos registros el concesionario debe proveer la información que requiera el concedente, para lo cual el concedente debe reglamentar los procedimientos administrativos que correspondan para obtener la información, toda vez que si por ejemplo existe un intangible este debe reconocerse de acuerdo con el procedimiento establecido en el Capítulo VI, procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de activos intangibles.

Una vez se inicia la explotación por parte del concesionario, se debe reconocer la amortización del pasivo diferido con un débito en la subcuenta 291511-Concesiones, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS y un crédito en la subcuenta 411017-Formularios y especies valoradas, 411034-Derechos de tránsito, 411054-Matrículas de vehículos, 411055-Revisión de vehículos, 411056-Calcomanías de vehículos, 411057-Placas de vehículos, 411058-Traspaso de vehículos o 411090-Otros ingresos no tributarios, según corresponda, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, con independencia de los registros que corresponden en las cuentas de presupuesto y tesorería. Sin embargo, no es este el caso debido a que lo que existe es un valor simbólico del contrato, el cual no cumple con el párrafo 130 respecto de la medición monetaria confiable. Al finalizar el contrato, aparece otra de las características del contrato de concesión y es que deben contener una cláusula de reversión, mediante la cual los bienes y elementos directamente afectados a la concesión pasan a ser de propiedad de la entidad contratante, sin que por ello la entidad pública deba efectuar pagos adicionales, por lo tanto, contablemente este hecho se reconoce con un débito en la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 192011-Bienes muebles entregados en concesión, o 192012-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. Si existiera alguna diferencia esta se registrará con contrapartida en la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Sobre el intangible formado, a nivel auxiliar debe indicarse que el contrato de concesión ha finalizado y en consecuencia ya no es objeto de explotación por parte de un tercero.

Continuando con lo pactado, se identifica otra particularidad y es que este contrato de concesión contempla la entrega de bienes en comodato por parte de la administración pública a un particular, esta situación tampoco es usual en este tipo de contrato.

Por lo tanto, con base en lo especificado en el contrato de concesión No. 001 de 2007, y en virtud de los principios contables de Causación y Asociación, un contrato de esta naturaleza debe estar plenamente reconocido en la contabilidad del municipio de Planeta Rica, toda vez que la definición del contrato de concesión también implica el control por parte de la entidad concedente y este sólo puede darse en la medida en que los hechos estén plenamente reconocidos en la contabilidad, por lo cual los registros contables atienden a lo pactado en este contrato, los cuales corresponden a:

1. Registro contable de los bienes entregados en comodato al concesionario

En relación con los bienes que se entregan en comodato, la alcaldía debe reconocer este hecho en la contabilidad con un débito en las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y un crédito en



la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien entregado del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta 192005-Bienes muebles entregados en comodato o 192006-Bienes inmuebles entregados en comodato, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, según corresponda.

Si los bienes entregados tienen reconocida valorización, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

Los bienes así registrados son objeto de cálculo y registro de amortización, para lo cual se debita la subcuenta 312807-Amortización de otros activos, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y se acredita la subcuenta 192505-Bienes muebles entregados en comodato o 192506-Bienes inmuebles entregados en comodato, según corresponda, de la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR).

2. Causación de la remuneración al concesionario

Sobre la base del estudio técnico realizado para el contrato, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 80, en particular los apartes citados en las consideraciones y teniendo en cuenta que el objeto, señalado en la cláusula primera del contrato, contempla que *“por parte del **CONTRATISTA se efectuarán mediante el montaje, implementación, mantenimiento y operación de un sistema integrado de información que soporte la operación comercial, así como también la infraestructura que se requiera en la SECRETARÍA MUNICIPAL DE TRÁNSITO Y TRANSPORTE DEL MUNICIPIO DE PLANETA RICA, CÓRDOBA, para los procesos administrativos, operativos y financieros**”*. Es decir, hay bienes y un software en la ejecución del contrato, y estos activos son comprados con el producto de los recursos públicos recaudados, por lo tanto debe existir necesariamente una discriminación de los conceptos que conforman el valor cobrado por el contratista. También señala el objeto del contrato el mantenimiento del sistema el cual se configura como un gasto en la contabilidad de la entidad pública.

En la discriminación de valor cobrado por el contratista debe ser posible establecer cuánto corresponde a la compra de activos, equipos y software, cuánto a la adecuación y/o mantenimiento de la propiedad entregada en comodato, cuánto al pago de desarrolladores del software, etc.

Así las cosas, el valor de la remuneración que corresponde a la adquisición de activos se debe reconocer con un débito en la subcuenta 192011-Bienes muebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

En relación con el software, este intangible se debe reconocer con un débito en la subcuenta 197008-Software, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, detallando a nivel auxiliar la condición de uso por parte de terceros, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Ahora bien, con base en que el objeto del contrato desarrolla funciones administrativas propias del cometido estatal de la alcaldía, por cuanto la implementación y opera-

ción y mantenimiento del sistema de información y sus actividades conexas, a pesar de adelantarse bajo la modalidad de contrato de concesión, lo que están remunerando es justamente que haya continuidad en la prestación del servicio público dentro de la misma alcaldía, acudiendo a la delegación de estas funciones en particulares, el valor de la remuneración que corresponde a gastos debe reconocerse con un débito en el concepto de gasto relacionado, que pueden ser 521109-Comisiones, honorarios y servicios, 521112-Materiales y suministros, 521113-Mantenimiento, Impresos, publicaciones, suscripciones y afiliaciones, 521148-Procesamiento de la información, o la subcuenta que identifique el concepto, de la cuenta 5211-GENERALES, con un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

3. La causación de los derechos

Entendiendo que una vez instalada la infraestructura necesaria para la prestación de los servicios, se inicia la etapa de explotación de los mismos, los derechos por los ingresos no tributarios del Municipio deben reconocerse con un débito en las subcuentas 140114-Formularios y especies valoradas, 140129-Derechos de tránsito, 140153-Matrículas de vehículos, 140154-Revisión de vehículos, 140155-Calcomanías de vehículos, 140156-Placas de vehículos, 140157-Traspaso de vehículos, o 140190-Otros deudores por ingresos no tributarios, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, según corresponda a la clase de derecho, con un crédito en las subcuentas 411017-Formularios y especies valoradas, 411034-Derechos de tránsito, 411054-Matrículas de vehículos, 411055-Revisión de vehículos, 411056-Calcomanías de vehículos, 411057-Placas de vehículos, 411058-Traspaso de vehículos o 411090-Otros ingresos no tributarios, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, con independencia de los registros que corresponden en las cuentas de presupuesto y tesorería.

4. Recaudo

Teniendo en cuenta lo establecido en los literales f) y g) del numeral 6, de la cláusula séptima, con el recaudo de los derechos se debita la subcuenta 142401-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y se acreditan las subcuentas 140114-Formularios y especies valoradas, 140129-Derechos de tránsito, 140153-Matrículas de vehículos, 140154-Revisión de vehículos, 140155-Calcomanías de vehículos, 140156-Placas de vehículos, 140157-Traspaso de vehículos, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y subcuenta 140702-Servicios de transporte, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, según corresponda.

5. Pago de la remuneración al concesionario

El municipio debe reconocer el pago al concesionario, de la remuneración con un débito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y un crédito en la subcuenta 142401-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

6. Finalización del contrato

Al finalizar el contrato, se debita la subcuenta y cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 192011-Bienes muebles entregados en concesión, o 192012-Bienes inmuebles entregados en concesión, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. Si existiera alguna diferencia esta se registrará con contrapartida en la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Sobre

el intangible formado, a nivel auxiliar debe indicarse que el contrato de concesión ha finalizado y, en consecuencia, ya no es objeto de explotación por parte de un tercero.

CONCEPTO 113250 DE JUNIO 13 DE 2008

TEMA: Ingresos

SUBTEMA: Margen en la contratación de servicios de salud

Doctor

GUILLERMO SIERRA PENAGOS

Subdirector de Contabilidad

ESE. Hospital Universitario de la Samaritana

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20085-113250, en la cual consulta por qué en los contratos de capitación el margen de excedentes en la contratación de servicios de salud se reconoce como otros ingresos ordinarios en la subcuenta 480808-Margen en la contratación de servicios de salud, cuando los correspondientes costos y gastos están siendo contabilizados en las cuentas de costos y gastos operacionales y no en otros, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 3º del Capítulo XIII, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, expresa 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”*.

El numeral 2.9.1 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala 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.* (Subrayado fuera de texto).

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 porque 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).

Para efectos de revelación en los estados contables de la entidad contable pública, las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales. Las opera-

cionales 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 revelan por separado”. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el numeral 2.9.1.4 de la misma norma técnica, 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”.* (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece que en la Clase 4-INGRESOS *“se incluyen los grupos que representan flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el período 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, en cumplimiento de las funciones de cometido estatal.”.* (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas, del Plan General de Contabilidad Pública, clasifica los ingresos de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del ingreso, la ocurrencia de eventos extraordinarios y las relaciones con otras entidades del sector público, en: Ingresos fiscales, venta de bienes, venta de servicios, transferencias, recursos de los fondos de reservas de pensiones, operaciones interinstitucionales, y otros ingresos.

La cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD *“Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación de los servicios de salud y conexos, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Los ingresos se reconocen en los centros de costos que integran cada una de las unidades funcionales”.* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS *“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).

CONCLUSIÓN

El margen en la contratación de servicios de salud se debe reconocer en la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, por cuanto se trata de un ingreso que no corresponde a la prestación del servicio propiamente dicho, sino que se origina en la forma como la Institución Prestadora de Salud-IPS lleva a cabo la contratación de la prestación de los servicios de salud. Lo anterior significa que si bien este ingreso se origina en actividades ordinarias, al elaborar el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental se clasifica como no operacional, ya que corresponde a una actividad complementaria que permite el adecuado desarrollo de la actividad básica o principal.

CONCEPTO 113652 DE JUNIO 13 DE 2008**TEMA: Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación****SUBTEMA: Actualización**

Doctora
PIEDAD ATUESTA CEPEDA
Contador General
Federación Nacional de Cafeteros de Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación PCG08C08181 radicada con el expediente 20085-113652, en la cual solicita autorización para continuar actualizando las inversiones que posee el Fondo Nacional del Café en entidades controlantes y no controlantes; teniendo en cuenta que durante el proceso de liquidación se realizan operaciones que generan utilidades o pérdidas significativas, las cuales no quedarían reconocidas en la contabilidad de manera oportuna de ser suspendidas. Al respecto este Despacho se permite informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Sobre el particular, es pertinente recordarle que no es obligatoria la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública por parte de los fondos de fomento, de conformidad con el parágrafo del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, que contiene la regulación contable pública de tipo general y específico expedida por el Contador General de la Nación.

En este orden de ideas, es de indicar que el artículo 4º de la Resolución 145 de 2008, mediante la cual se modifica 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. (...)*

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 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, 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”. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, establece que “las inversiones que estaban registradas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas deben reclasificarse a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación. (...).

En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas y acreditando la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, 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 VALORIZACIONES 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).

Teniendo en cuenta que la norma contable es imperativa cuando señala que las inversiones patrimoniales en entidades en liquidación no son objeto de actualización en razón a que constituyen recursos que están invertidos en entidades sometidas a un proceso especial, cuyo objeto es la realización de sus activos y cancelación de sus pasivos, ordenando reclasificar a las subcuentas correspondientes de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN, y dado que la actualización de las inversiones patrimoniales por el método de participación patrimonial supone que la entidad inversora tiene el poder de disponer de los resultados del ente emisor en el período siguiente, y no existe restricción alguna sobre el ente emisor para su distribución, consideramos que no procede la actualización de las inversiones patrimoniales en entidades en liquidación por el método de participación.

Ahora, teniendo en cuenta que la Federación desea controlar las utilidades o pérdidas a que están sujetas las inversiones en entidades en liquidación durante el proceso, se recomienda su registro en las cuentas de Orden Deudoras de Control, utilizando la subcuenta 839090-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL para reconocer dicha información a efectos de ser revelados en las notas a los estados contables.

CONCLUSIÓN

De conformidad con el ordenamiento normativo expuesto, no es posible autorizar la actualización de las inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, teniendo en cuenta que las actualizaciones de las inversiones patrimoniales por el método de participación patrimonial supone que la entidad inversora tiene el poder de disponer de los resultados del ente emisor en el período siguiente, y que no existe restricción alguna sobre el ente emisor para su distribución.

CONCEPTO 113805 DE JUNIO 13 DE 2008**TEMA:** Cuentas de Presupuesto y Tesorería**SUBTEMA:** Reconocimiento de ingresos y gastos por fondos especiales

Doctor
LUCAS GONZÁLEZ
Contador
Municipio de Tópaga

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20085-113805, en la cual plantea que mediante Acuerdo municipal, el Municipio constituyó el Fondo de Seguridad y Vigilancia, el Fondo Agropecuario, el Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso, el Fondo Mixto de Maquinaria y el Fondo de Cesantías, cuyos recursos se aforan en el presupuesto de ingresos como fondos especiales y se apropian en el presupuesto de gastos como inversión - fondos especiales, desagregado por cada fondo. De otra parte, el Municipio recauda directamente los ingresos por concepto de guías de degüello de ganado mayor, de los cuales el 60% corresponde al Departamento y el 40% al Municipio. Teniendo en cuenta lo anterior, se consulta en qué cuenta de la Clase Cero se registran los recursos en cada uno de los fondos, tanto en el ingreso como en el gasto; y cuál sería el registro contable del recaudo de las guías de degüello de ganado mayor.

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 354 de 2007.

Con relación a las normas presupuestales es preciso indicar que el artículo 30 del Estatuto Orgánico del Presupuesto establece: *“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 (Ley 225 de 1995 artículo 27)”*. (Subrayado fuera de texto).

El inciso 2º del artículo 36 señala que *“En el proyecto de presupuesto de inversión se indicarán los proyectos establecidos en el Plan Operativo Anual de Inversión, clasificado según lo determine el Gobierno Nacional”*. Subrayado fuera de texto).

El artículo 8º, establece que el Plan Operativo Anual de Inversión *“(…) señalará los proyectos de inversión clasificados por sectores, órganos y programas. Este plan guardará concordancia con el Plan Nacional de Inversiones. (...)”*

Asimismo, el artículo 109 del mencionado decreto señala que *“Las entidades territoriales al expedir las normas orgánicas de presupuesto deberán seguir las disposiciones de la Ley Orgánica del Presupuesto, adaptándolas a la organización, normas constitucionales y condiciones de cada entidad territorial”*.

Por su parte, las normas contables expedidas por el Contador General de la Nación y que se expresan en el 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 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.

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 0209-INGRESOS POR FONDOS ESPECIALES APROBADOS como *“el valor de los recursos aprobados en el presupuesto que la entidad contable pública estima recaudar durante la vigencia fiscal por concepto de fondos especiales, los cuales se destinan a lo establecido en las normas que los crean, afectándose con las adiciones y reducciones aprobadas de acuerdo con las normas.*

La contrapartida para el registro del presupuesto de ingresos aprobados corresponde a la cuenta 0222-Ingresos por Fondos Especiales por Ejecutar (Cr)”.

En este orden de ideas, como el Catálogo General de Cuentas no contiene los conceptos específicos para reconocer y revelar los recursos para cada fondo en la cuentas de la Clase Cero, se registran en las subcuentas 020991- OTROS FONDOS ESPECIALES TERRITORIALES de la cuenta 0209-INGRESOS POR FONDOS ESPECIALES APROBADOS (DB), 022291- OTROS FONDOS ESPECIALES TERRITORIALES de la cuenta 0222-INGRESOS POR FONDOS ESPECIALES POR EJECUTAR (CR) y 022991-OTROS FONDOS ESPECIALES TERRITORIALES de las cuenta 0229-RECAUDOS EN EFECTIVO POR FONDOS ESPECIALES, en la medida que requiere dicho registro con base en las etapas de la ejecución presupuestal del ingreso. Lo anterior implica la implementación de códigos auxiliares a partir del 7º dígito para identificar cada uno de los conceptos del ingreso de cada Fondo.

Con respecto a la aplicación de los recursos en el gasto, la entidad contable pública deberá seguir los lineamientos establecidos en el estatuto presupuestal, de manera que el presupuesto de inversiones refleje los proyectos a realizar clasificados por sectores, programas y subprogramas, en concordancia con el Plan Operativo Anual de Inversiones.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe el grupo 05-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN APROBADOS, en los siguientes términos: *“Para identificar la situación en la cual se encuentran los proyectos de inversión y su financiación se han definido tres grupos, así: 05-Gastos de Inversión Aprobados, 06-Gastos de Inversión Ejecutados y 07-Gastos de Inversión Pagados. 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 Préstamo destinación específica

02 Recursos del crédito externo previa autorización

03 Recursos corrientes

04 Préstamo destinación específica autorizado

05 Recursos para preservar la seguridad democrática

06 Donaciones

07 Fondos especiales

90 Otros recursos del tesoro”.

Así las cosas, en la estructura del Catálogo General de Cuentas, las cuentas en el presupuesto de gastos de inversión revelan el sector o área en donde se lleva a cabo la acción estatal, y las subcuentas la acción realizada, o a realizar, y a nivel de códigos auxiliares se identifica la fuente de financiamiento. Para el caso que nos ocupa, debe utilizar la cuenta auxiliar 07 Fondos especiales.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los recursos por fondos especiales se reconocen en las subcuentas 020991- OTROS FONDOS ESPECIALES TERRITORIALES de la cuenta 0209-INGRESOS POR FONDOS ESPECIALES APROBADOS (DB), 022291- OTROS FONDOS ESPECIALES TERRITORIALES de la cuenta 0222-INGRESOS POR FONDOS ESPECIALES POR EJECUTAR (CR) y 022991-OTROS FONDOS ESPECIALES TERRITORIALES de la cuenta 0229-RECAUDOS EN EFECTIVO POR FONDOS ESPECIALES, en la medida que requiere dicho registro con base en las etapas de la ejecución presupuestal del ingreso. Lo anterior implica la implementación de códigos auxiliares a partir del 7° dígito para identificar cada uno de los conceptos del ingreso de cada Fondo.

Para el registro de los gastos de inversión, se deben utilizar las cuentas que correspondan de los grupos 05-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN APROBADOS, 06-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN EJECUTADOS Y 07-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN PAGADOS, teniendo presente que las cuentas revelan el sector o área en donde se lleva a cabo la acción estatal, y las subcuentas la acción realizada, o a realizar, y a nivel de códigos auxiliares se identifica la fuente de financiamiento. Para el caso que nos ocupa, debe utilizar la cuenta auxiliar 07 Fondos especiales.

Para responder su inquietud con respecto al registro contable del 40% del recaudo de ingresos por concepto de Guías de degüello de ganado mayor, es indispensable

que nos suministre copia del Convenio de recaudo suscrito o el acto administrativo mediante el cual se delega dicha función, a fin de establecer si este porcentaje del recaudo corresponde a una remuneración o comisión, o una cesión parcial de este tributo hacia el Municipio, y así determinar el registro que debe realizar y las cuentas que deberá afectar.

CONCEPTO 113824 DE JUNIO 13 DE 2008

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora

LUCY MARIELA DÍAZ CEBALLOS

Contadora

Instituto de Investigaciones Ambientales del Pacífico Jhon Von Newman-IIAP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20085-113824, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su consulta que el Instituto posee estaciones ambientales para el fomento de las investigaciones, las cuales se han construido en terrenos que no son de propiedad de la entidad, sino que son utilizados de conformidad con convenios celebrados con los consejos comunitarios, señala además que la entidad adquiere muebles y enseres para dotar dichas estaciones, y que tanto estas como las estaciones ambientales son registradas en la subcuenta 550804-Investigación de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE. Por la anterior consulta:

¿Se deben seguir registrando las compras de bienes muebles en la subcuenta 550804-Investigaciones como gasto público social, o se deben registrar en las cuentas del Grupo 16-Propiedades, planta y equipo?

¿Se debe seguir registrando el valor de las construcciones de las estaciones ambientales en el gasto, o en el Grupo 16-Propiedades, planta y equipo, teniendo en cuenta que el terreno no es de propiedad de la entidad, y no se podría tener un documento que pueda registrarse en la Oficina de Instrumentos Públicos, o elevarlo a escritura pública?

¿Es posible elevar a escritura pública y registrar en la Oficina de Instrumentos Públicos solamente la edificación?

CONSIDERACIONES

1. 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 *“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).

El numeral 2.9.1.1.5 del mismo texto normativo, 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-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala 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". (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, los muebles y enseres adquiridos para dotar a las estaciones ambientales, deben reconocerse afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, según la naturaleza del bien, y no en el Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, toda vez que estos bienes son utilizados para el normal funcionamiento y operación de la entidad, y no para la asignación o entrega a la comunidad.

2. El Catálogo General de Cuentas 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". (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, un activo es reconocido como propiedades, planta y equipo, en el Grupo 16 del catálogo General de Cuentas-CGC, cuando cumple con las características de propiedad, se usan en la prestación de servicios o en la producción de bienes, o en la administración del ente público, no están destinados para la venta y su vida probable estimada en condiciones normales excede de un año.

Así las cosas, la entidad debe reconocer como propiedades, planta y equipo las estaciones ambientales, para lo cual debe afectar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, con independencia de que los terrenos sean de propiedad de terceros.

En cuanto al reconocimiento de los terrenos, el Catálogo General de Cuentas, 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 como-

dato, así como los que reciben las entidades del gobierno general de las empresas”.
(Subrayado fuera de texto).

Por lo tanto, teniendo en cuenta que los terrenos sobre los cuales se construyen las estaciones ambientales son de propiedad de particulares, y se catalogan como bienes de uso permanente y sin contraprestación, toda vez que se firman contratos de comodato, se deben reconocer mediante un débito la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

3. Teniendo en cuenta que una de las características de los bienes que forman parte de las propiedades, planta y equipo es la condición de propiedad, la cual se establece a partir de los títulos que la acreditan, que para el caso de los bienes inmuebles corresponde a escrituras y a la inscripción en la Oficina de Instrumentos Públicos, es obligación de las entidades contables públicas tener los soportes contables con los documentos idóneos que acrediten la propiedad. Por tanto se debe adelantar este proceso de acuerdo con las normas vigentes.

CONCLUSIÓN

1. Los muebles y enseres adquiridos por el Instituto de Investigaciones Ambientales del Pacífico para dotar a las estaciones ambientales de la entidad, deben reconocerse como propiedades, planta y equipo, afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1665-MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA, según la naturaleza del bien, toda vez que estos bienes son utilizados para el normal funcionamiento y operación de la entidad.

2. El instituto debe reconocer como propiedades, planta y equipo las estaciones ambientales, para lo cual afectará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, con independencia de que los terrenos sean de propiedad de terceros.

Ahora, los terrenos que recibe la entidad, de parte de particulares, mediante contratos de comodato, se reconocen mediante un débito la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

3. Teniendo en cuenta que una de las características de los bienes que forman parte de las propiedades, planta y equipo es la condición de propiedad, la cual se establece a partir de los títulos que la acreditan, que para el caso de los bienes inmuebles corresponde a escrituras y a la inscripción en la Oficina de Instrumentos Públicos, es obligación de las entidades contables públicas tener los soportes contables con los documentos idóneos que acrediten la propiedad. Por tanto se debe adelantar este proceso de acuerdo con las normas vigentes.

CONCEPTO 113978 DE JUNIO 13 DE 2008**TEMA:** Conciliaciones Bancarias**SUBTEMA:** *Dependencia encargada de realizarla*

Doctor

FERNANDO TRUJILLO REY

Asesor Grupo Tesorería

DIRECCIÓN DE TRÁNSITO DE BUCARAMANGA

Bucaramanga (Santander)

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20085-113978, en la cual solicita establecer quién es el responsable de la elaboración de las conciliaciones bancarias.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta debemos remitirnos a los literales a),b),e) y f) del artículo 2º de la Ley 87 de 1993, los cuales establecen los objetivos del sistema de control interno:

a) Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los 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;

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". (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, la entidad contable pública, en desarrollo del sistema de control interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, para lo cual debe implantar los criterios que garanticen la adecuada utilización, con el fin de protegerlos y evitar riesgos que los afecten.

En consecuencia, la entidad tiene la autonomía necesaria para resolver lo relacionado con el establecimiento de la responsabilidad en la elaboración de las conciliaciones bancarias, mediante la aplicación de los manuales de funciones y procedimientos, en donde se debe designar al responsable de esta función.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones expuestas, y realizado el análisis correspondiente, se concluye que la entidad contable pública es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, por lo que debe implantar los controles que garanticen la adecuada utilización de los mismos, con el fin de protegerlos y evitar riesgos que los afecten.

Ahora bien, como la entidad pública posee la autonomía necesaria para el establecimiento de la responsabilidad en la elaboración de las conciliaciones bancarias, es esta quien debe designar al responsable de la ejecución de esta función.

CONCEPTO 113232 DE JUNIO 16 DE 2008

TEMA: Aportes en entidades asociadas

SUBTEMA: *Tratamiento contable*

Doctor
JOHN FREDY TORO GONZÁLEZ
Gerente Departamental
Contraloría General de la República
Gerencia Departamental de Antioquia
Medellín – Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20085-113232, mediante la cual manifiesta que como resultado de la Auditoría Gubernamental modalidad regular vigencia 2007, realizada por la Contraloría General de la República, Gerencia Departamental de Antioquia a la Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia – CORANTIOQUIA, se evidenció que dicha entidad realizó aportes por valor de \$1.469,09 millones en entidades de economía mixta, sin ánimo de lucro, los cuales fueron registrados en la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE que hace parte del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

Con base en lo anterior, solicita concepto sobre el registro adecuado para el reconocimiento de este tipo de aportes, dada la diferencia conceptual existente en la descripción de la cuenta de Gasto Público Social y la de Inversiones e Instrumentos derivados.

CONSIDERACIONES

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

Es importante destacar que en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, se definen las condiciones macro que orientan los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública para los fines relacionados con el control de recursos públicos y rendición de cuentas entre otros, definiendo el entorno que caracteriza a las entidades del Sector Público Colombiano. En tal sentido, el párrafo 22 contenido en el numeral 1.2 del RCP, en cuanto al entorno económico dispone que *“Este entorno se caracteriza según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas”*.

En el párrafo 24 se establece que *“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).

Por otra parte, el párrafo 143 del Régimen, en relación con la norma técnica relativa a las Inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos dispone 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.

Por su parte el numeral 7 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, en cuanto a las Inversiones Patrimoniales define que "Las inversiones patrimoniales corresponden a los recursos colocados en títulos participativos de entidades nacionales o del exterior, representados en acciones o cuotas o partes de interés social, que pueden permitirle o no, a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante en las decisiones del ente emisor".

En este orden de ideas y dado que de acuerdo con la información suministrada en su comunicación, el capital de las entidades denominadas Corporación Parque Regional Ecoturístico Arvi–CEPRE y la Agencia para el Desarrollo Regional de Antioquia –ADRA, no está representado en acciones, cuotas o partes de interés social, es decir, no son empresas societarias, no es pertinente el reconocimiento de los aportes que realiza la Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia, como una participación en el Patrimonio, lo cual significa que tampoco se registra como una Inversión en CORANTIOQUIA. Esto sin perjuicio de que dichas entidades se caractericen por tener personería jurídica, autonomía administrativa y financiera y capital independiente.

Ahora bien, para efectos de revelar los aportes realizados en entidades no societarias, se debe indicar que en el Catálogo General de Cuentas –CGC, que hace parte del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública se definió la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, estableciendo que *"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"*, y entre las subcuentas que hacen parte de esta cuenta, se encuentra la 580809-APORTES PARA LA CONSTITUCIÓN DE ENTIDADES NO SOCIETARIAS.

Lo anterior significa que los recursos aportados por la Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia para la constitución de las entidades denominadas Corporación Parque Regional Ecoturístico Arvi–CEPRE y la Agencia para el Desarrollo Regional de Antioquia –ADRA, se deben reconocer como un gasto, afectando la subcuenta 580809-APORTES PARA LA CONSTITUCIÓN DE ENTIDADES NO SOCIETARIAS, que forma parte de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS.

CONCLUSIONES

Dado que de acuerdo con la información suministrada en su comunicación, el capital de las entidades denominadas Corporación Parque Regional Ecoturístico Arvi –CEPRE y la Agencia para el Desarrollo Regional de Antioquia –ADRA, no está represen-

tado en acciones, cuotas o partes de interés social, es decir, no son empresas societarias, no es pertinente el reconocimiento de los aportes que realiza la Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia, como una participación en el Patrimonio, lo cual significa que tampoco se registra como una Inversión en CORANTIOQUIA.

Los recursos aportados por la Corporación Autónoma Regional del Centro de Antioquia para la constitución de las entidades denominadas Corporación Parque Regional Ecoturístico Arví-CEPRE y la Agencia para el Desarrollo Regional de Antioquia –ADRA, se deben reconocer como un gasto, afectando la subcuenta 580809-APORTES PARA LA CONSTITUCIÓN DE ENTIDADES NO SOCIETARIAS, que forma parte de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS.

CONCEPTO 113988 DE JUNIO 16 DE 2008

TEMA: Gastos Reservados

SUBTEMA: Reconocimiento

Doctora
ALBA INÉS RINCÓN GÓMEZ
Profesional Administrativo
Departamento Administrativo de Seguridad-DAS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20085-113988 en la cual solicita que se le indique si es posible realizar un registro contable adicional al que se efectúa en el momento del reconocimiento, para los bienes que se adquieren con gastos reservados, teniendo en cuenta que es fundamental que estos bienes estén amparados con póliza de seguros, siendo requisito esencial el comprobante de ingreso al almacén. Lo anterior, teniendo en cuenta que de acuerdo con la respuesta a la consulta radicada con expediente 20083-110611, se concluye que los bienes adquiridos bajo esta modalidad se reconocen como gasto.

Para el efecto, la Doctora Alba Inés Rincón Gómez, precisó en correos electrónicos que *“Para el proceso de adquisición de los bienes que se utilizan en operaciones de inteligencia, contrainteligencia, investigación criminal y protección de testigos e informantes, el DAS tiene una dependencia especial en el nivel central que tiene asignado el presupuesto de gastos reservados, el cual se ejecuta de dos maneras diferentes: La primera, cuando la dependencia adquiere directamente los bienes muebles e inmuebles para la operación. La segunda, cuando entrega recursos en dinero a la unidad que desarrollan la operación para adquirir los bienes y posteriormente legalizados a la dependencia especial del nivel central mensualmente o cuando se termine la operación, para incorporarlos en la contabilidad”*.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con la información suministrada por la doctora Alba Inés Rincón, es necesario precisar los registros contables si se trata de bienes adquiridos directamente



por la dependencia especial para el control de gastos reservados del nivel central o si corresponde a recursos en dinero que se entregan a la unidad que desarrolla la operación para que realice las adquisiciones necesarias y posteriormente las legalice.

Para el primer caso, la dependencia que tiene asignado el presupuesto de gastos reservados y adquiere directamente los bienes muebles e inmuebles los debe reconocer en la subcuenta que corresponda de las cuentas del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, atendiendo los principios, normas técnicas y procedimientos definidos en el Régimen de Contabilidad Pública, en especial la relativa a las propiedades, planta y equipo, que señala: “Comprende 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. (...).”

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.

Para el segundo caso, es importante señalar que el artículo 6° de la Ley 1097 de 2006, establece: “LEGALIZACIÓN DE GASTOS RESERVADOS. En aquellos casos en que por circunstancias de tiempo, modo y lugar o atendiendo a condiciones de seguridad no sea posible la obtención de todo o parte de los soportes, los gastos podrán ser respaldados para efectos de su legalización, solamente en aquellos casos de infiltración y penetración a grupos al margen de la ley, con una relación detallada de gastos e informes respectivos de resultados, avalada por el responsable del mismo, por el Comandante de la unidad táctica u operativa y/o sus equivalentes”. (Subrayado fuera de texto).

Además, el artículo 7° de la Ley en comento, respecto al sistema de control interno, determina que “Las entidades que ejecuten gastos reservados, diseñarán e implementarán los mecanismos de control interno que garanticen la adecuada ejecución de los recursos con apego a la reglamentación general, a los manuales de funciones y procedimientos propios y el cumplimiento óptimo de su función. (...)”

PARÁGRAFO. Las dependencias encargadas de la labor de evaluación presentarán informes semestrales a los responsables de la ejecución de gastos reservados y al jefe de la entidad ejecutora. En desarrollo del control posterior dichos informes serán soportes para la Contraloría General de la República”. (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el numeral 7 del artículo 4° del Decreto 1837 de 2007, que trata sobre el procedimiento especial para la celebración de contratos de gastos reservados, dispone que “Cuando el contrato establecido en el numeral anterior, sea de adquisición de bienes devolutivos, al cabo del cumplimiento de la misión, la entidad adquirente deberá incorporarlos a sus inventarios, siempre y cuando sean recuperables”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, sobre el tema objeto de consulta, la Contaduría General de la Nación se pronunció mediante expediente número 20083-110611, dirigido a la Doctora Alba Inés Rincón Gómez, profesional administrativo de la Subdirección del DAS, donde se concluye que “(...) *teniendo en cuenta el carácter que se le atribuye a los gastos reservados, los bienes adquiridos en esta modalidad se reconocerán en la cuenta del gasto, toda vez que se desconoce el detalle del mismo, atendiendo las características de razonabilidad y objetividad que debe observar la información contable.*

Cuando la operación culmina en el mismo año en que se adquiere el bien, debe reversar el registro del gasto, afectando el correspondiente activo en el grupo de propiedades, planta y equipo. En caso que culmine con posterioridad al cierre de la vigencia fiscal, se afecta la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, por el valor del avalúo correspondiente y asignarle la vida útil restante”. (Subrayado fuera de texto).

En este sentido, cuando los bienes adquiridos en desarrollo de las operaciones de inteligencia, contrainteligencia, investigación criminal y protección de testigos e informantes, que tienen el carácter legal de reservados, se legalicen e incorporen al inventario de la entidad, se deben reconocer de acuerdo con la naturaleza del bien, en la subcuenta que corresponda de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Lo anterior, sin perjuicio del control administrativo que se debe dar por parte de la dependencia encargada de desarrollar la operación, a los bienes que por su destinación tienen el carácter de reservados y el posterior control cuando se incorporen a los inventarios de la entidad.

CONCLUSIÓN

De las consideraciones se concluye que no es necesario realizar registros contables adicionales para el reconocimiento de los bienes adquiridos en desarrollo de las operaciones de de inteligencia, contrainteligencia, investigación criminal y protección de testigos e informantes, que tienen el carácter legal de reservados, toda vez que el reconocimiento debe ser en la subcuenta que corresponda, de las cuentas del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, bien sea al momento de su adquisición o con la legalización que realice la unidad que tiene a cargo la operación.

CONCEPTO 113958 DE JUNIO 18 DE 2008

TEMA: Libros de Contabilidad

SUBTEMA: Entidades en liquidación

Doctor
MANUAL HERZÁN DUARTE RODRÍGUEZ
Jefe Oficina Control Interno
Caja Agraria en Liquidación

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20085-113958, en la cual solicita concepto sobre la obligatoriedad de llevar los libros de contabilidad en forma impresa por parte de las entidades en liquidación forzosa administrativa.



CONSIDERACIONES

Para atender su consulta debemos remitirnos a al numeral 9.2.3 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual, con relación a los 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”.

El párrafo 351 del numeral 9.2.4 en relación con la tenencia, conservación y custodia de los libros de contabilidad 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”.*

De otra parte, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión, en relación con los libros de contabilidad dispone que “Las operaciones derivadas del proceso de liquidación deben registrarse en los mismos libros de contabilidad de la entidad contable pública, sobre la cual se ordenó el respectivo proceso”.

En ese orden de ideas, y atendiendo la normatividad anteriormente expuesta, las entidades contables públicas que se encuentran en proceso de liquidación deben reconocer sus operaciones en los mismos libros de contabilidad que venían haciéndolo antes de iniciar ese proceso; de igual forma, deben aplicar las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, lo cual implica que la conservación de los libros puede efectuarse, a elección del representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta.

CONCLUSIONES

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que las entidades contables públicas que se encuentran en proceso de liquidación, en virtud de la aplicación de las normas técnicas correspondientes, a elección del representante legal, podrán conservar los libros de contabilidad, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta.

CONCEPTO 112182 DE JUNIO 21 DE 2008

TEMA: Convenios Comisión Nacional de Televisión-Fondo para el Desarrollo de la Televisión

SUBTEMA: *Tratamiento Contable*

Doctora
KATHY OSORIO GUAQUETA
Gerente
Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20084-112182, en la cual consulta el registro contable de los recursos que recibe RTVC de la Comisión Nacional de Televisión-Fondo para el Desarrollo de la Televisión, así como de la ejecución de los mismos. También consulta el tratamiento contable de los rendimientos financieros generados por los recursos aportados por parte de la Comisión Nacional de Televisión, y del reintegro de los saldos no ejecutados. Sobre el particular, me permito informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 1° del Acuerdo No. 001 de 2002, de la Junta Directiva de la Comisión Nacional de Televisión, señala *“De conformidad con el artículo 17 de la Ley 182 de 1995, el Fondo para el Desarrollo de la Televisión es una cuenta especial, adscrita y administrada por la Comisión Nacional de Televisión”*.

El artículo 2° del citado acuerdo establece como objetivo del Fondo *“la promoción de la televisión pública a través de la asignación de recursos para el fortalecimiento de los operadores públicos del servicio de televisión y la programación cultural a cargo del Estado, con el propósito de garantizar el pluralismo informativo, la competencia, la inexistencia de prácticas monopolísticas en el uso del espectro electromagnético utilizado para el servicio de televisión y la prestación eficiente de dicho servicio”*. (Subrayado fuera de texto).

Conforme al artículo 6° del Acuerdo, *“Con cargo a recursos del Fondo para el Desarrollo de la Televisión, sólo podrán ser evaluados y financiados, proyectos referidos a las siguientes materias:*

1. *Infraestructura técnica.*
2. *Producción de programas.*
3. *Capacitación de personal técnico, de producción y artístico.*
4. *Adquisición de derechos de emisión.*
5. *Investigación en temas directamente relacionados con televisión pública”*.

Según el artículo 7° del Acuerdo 001 de 2002 (modificado por el artículo 1° del Acuerdo 00001 de 2003), los beneficiarios de los recursos del Fondo son:

1. *El Instituto Nacional de Radio y Televisión –INRAVISIÓN– o quien haga sus veces.*
2. *Las Organizaciones Regionales de Televisión (Canales Regionales de Televisión).*

3. *La Compañía de Informaciones Audiovisuales, en su calidad de productor de programación educativa y cultural a cargo del Estado, de acuerdo con el parágrafo primero del artículo 61 de la Ley 182 de 1995. (...)*

Al respecto, es importante mencionar que el artículo 4° 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, señala que “Con el fin de garantizar la continuidad en la prestación de los servicios de Televisión y Radio a su cargo el Estado deberá: (...)

2. El Instituto Nacional de Radio y Televisión –INRAVISIÓN– en Liquidación deberá subrogar en el nuevo Gestor del servicio de radio y televisión, los contratos y convenios en ejecución suscritos con la Comisión Nacional de Televisión para el cumplimiento de su objeto y en los casos en que hubiere lugar con los usuarios de los servicios de radio y televisión. (...).

4. La Comisión Nacional de Televisión reasignará y girará al nuevo Gestor, los recursos para financiar los diferentes proyectos de inversión presentados por INRAVISIÓN para su desarrollo y ejecución. (...).

Parágrafo. *Sin perjuicio de lo establecido en el presente artículo y con el fin de garantizar la continuidad en la prestación del servicio, mediante el presente Decreto se transfieren al Gestor del servicio todas aquellas funciones asignadas por Ley a INRAVISIÓN y que se precisen para la operación del servicio público de Televisión y Radio Nacional”.*

El artículo 5° del citado Decreto establece que “*Para todos los efectos previstos en el presente Decreto se entiende por Gestor del servicio público de radio y televisión a la sociedad RADIO TELEVISIÓN NACIONAL DE COLOMBIA-RTVC*”.

Asimismo, el parágrafo del artículo 4° del Decreto 3531 de 2004, por el cual se suprime la Compañía de Informaciones Audiovisuales-Audiovisuales, y se ordena su disolución y liquidación, señala que “*Sin perjuicio de lo establecido en este artículo y con el fin de garantizar la continuidad en la prestación del servicio, mediante el presente decreto se transfieren al Gestor del servicio todas aquellas funciones asignadas por ley a Audiovisuales y que se precisen para la prestación del servicio público de televisión*”.

El artículo 5° del citado Decreto establece que “*Para todos los efectos previstos en el presente decreto se entiende por Gestor del Servicio Público de televisión a la sociedad Radio Televisión Nacional de Colombia-RTVC*”.

El artículo 8° del Acuerdo 001 de 2002 señala las siguientes modalidades de asignación de recursos:

1. Asignación no reembolsable. Es aquella modalidad de asignación de recursos que podrá otorgarse en los siguientes casos:

Para proyectos de infraestructura técnica presentados por Inravisión o los operadores regionales de televisión, y para proyectos de producción de programas educativos y culturales a ser presentados por Inravisión en Señal Colombia, o por los operadores regionales de televisión.

2. Asignación reembolsable. Las entidades enumeradas en el artículo anterior podrán solicitar ante la Junta Directiva de la Comisión Nacional de Televisión, una asignación reembolsable para los proyectos mencionados en el artículo 6° del presente acuerdo

o para proyectos de inversión destinados a la prestación del servicio. La asignación reembolsable se someterá a las siguientes condiciones:

La forma, cuantía y términos de los reembolsos, será pactada en un convenio interadministrativo celebrado entre la Comisión Nacional de Televisión y la entidad beneficiaria. Los recursos asignados mantendrán su poder adquisitivo de acuerdo con la variación del Índice de Precios al Consumidor. En los convenios no podrá pactarse el cobro de rendimientos financieros como contraprestación por la asignación de los recursos, sin perjuicio de lo estipulado en el numeral 7° del artículo 4° del presente acuerdo. El plazo máximo para el reembolso total de los recursos será de treinta y seis (36) meses. En el convenio se pactarán multas a imponer por la Comisión Nacional de Televisión por mora en el pago de los reembolsos. (...)

El artículo 10 del Acuerdo establece que *“Los recursos del Fondo para el desarrollo de la Televisión se asignarán únicamente a los proyectos debidamente registrados en el Banco de Proyectos del Fondo para el Desarrollo de la Televisión, mediante resolución motivada adoptada por la Junta Directiva”.*

Conforme al artículo 20 del Acuerdo, *“Las entidades beneficiarias de los recursos del Fondo para el Desarrollo de la Televisión, deberán destinarlos exclusivamente a los fines previstos en el proyecto cuya financiación haya sido aprobada por la Junta Directiva de la Comisión Nacional de Televisión, en los términos del respectivo convenio y del proyecto registrado.*

Para el manejo de los recursos adjudicados, las entidades beneficiarias deberán constituir una cuenta de ahorros especial por cada proyecto para el manejo de los recursos adjudicados en una entidad financiera de calificación que corresponda a grado de inversión, vigilada por la Superintendencia Bancaria. Igualmente, el manejo podrá realizarse a través de entidades públicas descentralizadas de fomento y desarrollo regional.

Los registros contables generados por la ejecución de los recursos asignados, deberán realizarse en cuentas auxiliares por proyecto, con miras a facilitar su verificación por parte de la Comisión Nacional de Televisión”.

El artículo 23 del Acuerdo establece que *“Los rendimientos financieros generados por los recursos aportados desde el momento de su desembolso por parte de la Comisión Nacional de Televisión, deberán ser reintegrados en su totalidad al Fondo, dentro del plazo establecido por la División de Promoción y Desarrollo de la Televisión Pública, el cual no podrá ser superior a dos (2) meses, contados desde la fecha en que se encuentre ejecutoriada la resolución que declare la liquidación unilateral o se suscriba el acta de liquidación de mutuo acuerdo”.* (Subrayado fuera de texto).

El artículo 24 del Acuerdo señala que *“Si al finalizar la ejecución del convenio celebrado entre la Comisión Nacional de Televisión y la entidad beneficiaria de los recursos, resultaren saldos en dinero sin ejecutar, esta última procederá al reintegro inmediato de los mismos, dentro del plazo establecido por la División de Promoción y Desarrollo de la Televisión Pública, el cual no podrá ser superior a dos (2) meses, contados desde la expedición de la resolución de liquidación del convenio”.* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el 12 de diciembre de 2006 la Subdirectora de Asuntos Legales de la Comisión Nacional de Televisión conceptuó acerca de la propiedad de los bienes adquiridos por RTVC en desarrollo del Acuerdo 001 de 2002, concluyendo que “Los



bienes que adquieren los terceros mediante proyectos aprobados a través del Fondo para el Desarrollo de la Televisión, no pertenecen a la Comisión Nacional de Televisión, por cuanto los recursos que se entregan para dicho fin entran a formar parte del patrimonio de ese tercero, según se especifique en los actos de adjudicación”.

En cuanto a la regulación contable, el párrafo 70 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala que “La regulación de principios, normas técnicas y procedimientos tiene como objeto definir los criterios que deben observarse en el desarrollo del proceso contable definidos en el Régimen de Contabilidad Pública”.

El párrafo 264 del PGCP señala 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 párrafo 278 del PGCP establece que “Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores”.

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

La cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS del Catálogo General de Cuentas “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 estas, en los plazos y condiciones convenidos”.

La cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES “Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos”. (Subrayado fuera de texto).

La descripción del grupo 23-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS señala “Bajo esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de las operaciones que no exigen las formalidades propias de las operaciones de crédito público (...)”.

La estructura de este grupo permite registrar las operaciones de financiamiento identificando si son internas o externas, y si son de corto o largo plazo.

La cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO “Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes 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.

CONCLUSIÓN

Los recursos no reembolsables que recibe RTVC, como gestor de los servicios de radio y televisión en reemplazo de INRAVISIÓN y AUDIOVISUALES, del Fondo para el Desarrollo de la Televisión que administra la Comisión Nacional de Televisión-CNTV, con el objeto de financiar proyectos de infraestructura técnica y de producción de programas educativos y culturales, constituyen un ingreso por concepto de transferencias. El registro contable de esta operación se efectúa debitando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y acreditando la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. El reconocimiento de este ingreso debe efectuarse cuando RTVC conozca que la Comisión Nacional de Televisión-Fondo para el Desarrollo de la Televisión ha expedido el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

Lo anterior, considerando que si bien la asignación de los recursos a los beneficiarios está condicionada al registro de los proyectos en el Banco de Proyectos del Fondo para el Desarrollo de la Televisión, y a que las entidades beneficiarias de los recursos los destinen exclusivamente a los fines previstos en el proyecto cuya financiación haya sido aprobada por la Junta Directiva de la Comisión Nacional de Televisión, en los términos del respectivo convenio y del proyecto registrado, los recursos recibidos se originan en traslados sin contraprestación directa, los cuales incrementan el patrimonio de RTVC.

De otra parte, dado que los recursos son ejecutados directamente por los beneficiarios, previa celebración del convenio respectivo, RTVC debe reconocer las ejecuciones relacionadas con cada proyecto, para lo cual debe registrar los activos, pasivos y gastos que correspondan, aplicando los principios, normas técnicas y procedimientos, contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP. Los registros contables generados por la ejecución de los recursos asignados deberán realizarse en cuentas auxiliares por proyecto, con miras a facilitar su verificación por parte de la Comisión Nacional de Televisión.

En relación con los rendimientos financieros que generen los recursos recibidos, toda vez que conforme al Acuerdo 001 de 2002 estos recursos hacen parte del Fondo para el Desarrollo de la Televisión, el registro contable se efectúa debitando la subcuenta 111006-Cuenta de ahorro, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Este pasivo se cancelará con el giro de los recursos al Fondo.

La devolución de los saldos de los recursos de los proyectos adjudicados que no fueron utilizados en la ejecución del proyecto se registra debitando la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, si la devolución se presenta en el período contable en el que se reconoció el ingreso por la transferencia, o la subcuenta 481557-Transferencias, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, si la transferencia se reconoció en períodos anteriores, y acreditando la subcuenta 111006-Cuenta de ahorro, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Las asignaciones reembolsables, dadas sus características, se registran debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando las subcuenta 230612-Préstamos del gobierno

general, de la cuenta 2306-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE CORTO PLAZO o la subcuenta 230706-Préstamos del gobierno general, de la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO.

Finalmente, considerando que RTVC no ha registrado los bienes y derechos adquiridos, producto de la ejecución de los proyectos, debe proceder a incorporarlos. Para el efecto debe incrementar los activos debitando las cuentas y subcuentas conforme a su naturaleza y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, y revelando en notas a los estados contables la información adicional que se considere necesaria. Asimismo, debe ajustar el valor de las cuentas de orden, teniendo en cuenta que al incorporar las ejecuciones dentro de la contabilidad de RTVC no es necesario dicho control.

CONCEPTO 114085 DE JUNIO 23 DE 2008

TEMA: Ajuste de ejercicios anteriores

SUBTEMA: *Tratamiento contable*

Doctor

LIBARDO LOZANO TORRES

Contador

EMPRESA DE ENERGÍA DE BOYACÁ S.A. ESP.

Tunja (Boyacá)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20085-114085, en la cual solicita aclaración del tratamiento contable de las cuentas 4815 y 5815, denominadas AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, teniendo en cuenta que la Contraloría General de la República ha hecho observación sobre este tema.

Su consulta está encaminada a que se aclare lo siguiente:

“1. Si la cuenta 4815 – Ajustes Ejercicios Anteriores solo debe acreditarse con los ingresos no registrados en períodos anteriores o también se debita con la reversión de un ingreso registrado en una vigencia anterior, o se debita por la cuenta 5815 - Ajuste Ejercicios Anteriores.

2. Si la cuenta 5815 - Ajustes Ejercicios Anteriores solo debe debitarse con los gastos dejados de registrar en periodos anteriores o si se acredita con reversión de un gasto registrado en una vigencia anterior o se afecta la cuenta 4815 - Ajustes Ejercicios Anteriores, con movimiento crédito”. (op. cit.).

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en lo que corresponde a las descripciones y dinámicas de las cuentas establece:

4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES. *DESCRIPCIÓN.* Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no

reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

Y, 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES. DESCRIPCIÓN. 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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

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

De lo anterior se infiere que la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES está definida para registrar en el período, los ajustes a hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que correspondan a ingresos no reconocidos y para la corrección de valores registrados por este mismo concepto, en vigencias anteriores.

Así mismo, la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES está definida para registrar en el período, el valor del ajuste a los gastos de la vigencia anterior, y por la corrección de valores registrados como gastos, por hechos relacionados con vigencias anteriores.

CONCLUSIÓN

El Catálogo General de Cuentas es la herramienta fundamental para efectuar los registros contables, por cuanto incluye las descripciones de las cuentas y sus dinámicas, lo cual facilita la etapa de reconocimiento de los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales, durante el proceso contable.

En consecuencia, respondemos su pregunta de la misma manera en que fue planteada:

1. La cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES debe acreditarse por los ingresos no registrados en períodos anteriores o los mayores valores de ingresos, no reconocidos en vigencias anteriores. Se debita con el ajuste a un mayor valor reconocido como un ingreso, en una vigencia anterior. En ningún caso se debita por ajustes a las cuentas de gastos de vigencias anteriores.

2. La cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES se debita por los gastos dejados de registrar o mayores valores de estos, que corresponden a períodos anteriores. Se acredita por el menor valor de un gasto registrado en una vigencia anterior. En ningún caso se acredita por ajustes a las cuentas de ingresos de vigencias anteriores.

CONCEPTO 114080 DE JUNIO 26 DE 2008

TEMA: Retención en la fuente

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
ANDREA SALAMANCA CAMARGO
Contadora Pública

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20085-114080, en la cual nos informa que el tratamiento contable establecido en el artículo 76 de la Ley 633 del 2000 y en el Decreto 406 de 2001, para efectos de la causación y pago de la retención en la fuente en las entidades que forman parte del Presupuesto General de la Nación debe ser aclarado, pues considera que no es procedente aplicar el principio de causación en unos casos y en otros no.

CONSIDERACIONES

El párrafo 17 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el Entorno Jurídico establece que *“El Sector Público está condicionado por un entorno jurídico que regula su naturaleza, fines estatales, operación, creación, transformación y liquidación. Este entorno otorga facultades e impone limitaciones para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por estar sujeto al principio de legalidad”*. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el párrafo 20 anota 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”*.

En ese orden de ideas, el entorno jurídico de las entidades públicas implica el cumplimiento de las diferentes normas que rigen sus operaciones, situación que condiciona el reconocimiento de sus diferentes operaciones.

Por su parte, el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, en lo relacionado con la retención en la fuente, anota que *“Las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación operarán bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales”*

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

Del mismo modo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, mediante el Concepto 104513 de diciembre 3 de 2001, establece que *“Como la retención en la fuente tiene por objeto que el impuesto se recaude en lo posible en el momento en que se cause, y teniendo en cuenta que las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación no podían descontar ni consignar oportunamente las retenciones por carencia de recursos, se adoptó el nuevo mecanismo con el fin de atender tal circunstancia.*

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

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

(...) en este caso si bien es contraria la disposición al tratamiento contable al que se sujetan hoy las entidades tanto públicas como privadas, respecto a la causación, considera el despacho que es una norma que regula un tema especial para las entidades públicas como es el de las retenciones en la fuente y obedece a los diversos mecanismos que debe garantizar el Estado para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, en el expediente 28079 de agosto 4 de 2005, la Contaduría General de la Nación indica que *“En virtud del principio de causación, la retención en la fuente se causa, generalmente, en el momento del reconocimiento y registro del hecho económico, de tal forma que al registrar los pasivos correspondientes, que se derivan de la adquisición de bienes o servicios, se registra el valor neto a pagar a cada uno de ellos, es decir, que se discrimina la DIAN, por la retención en la fuente, y el proveedor respectivo.*

No obstante, en virtud del artículo 76 de la Ley 633 de 2000, reglamentado por el artículo 15 del Decreto 406 de 2001, para las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación la retención en la fuente se causa en el momento del pago. Es decir, que cuando se registra la adquisición de bienes o servicios se registra el valor bruto a pagar al proveedor y en el momento del pago se hace la discriminación respectiva”.

De tal manera que para efectos del reconocimiento de la retención en la fuente se debe observar el entorno jurídico que afecta el tratamiento contable como lo son las normas expedidas en materia tributaria.

Por tanto, el hecho de que las entidades públicas que forman parte del Presupuesto General de la Nación, causen y practiquen la retención en la fuente en el momento en que efectúan el pago, no implica que se desconozca el principio de causación sino que el hecho económico se debe revelar teniendo en cuenta el entorno jurídico en materia tributaria que rige a estas entidades, el cual establece un criterio particular para su reconocimiento con el fin de facilitar la cancelación de la retención en la fuente y evitar el cobro de intereses de mora.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que de conformidad con lo establecido en el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, y el artículo 15 del Decreto 406 de 2001, las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación deben causar y practicar la retención en la fuente bajo el sistema de caja, es decir, cuando se realice el pago sujeto a retención.

Este tratamiento no implica que se desconozca el principio de causación sino que debe atenderse el entorno jurídico en materia tributaria que rige a estas entidades, el cual establece un criterio particular para el reconocimiento de la retención en la fuente con el fin de facilitar su pago y evitar el cobro de intereses de mora.

CONCEPTO 114180 DE JUNIO 26 DE 2008

TEMA: Préstamos condonables

SUBTEMA: Reconocimiento contable

Doctor
CÉSAR SANES AYALA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20086-114180, en la cual plantea que la Gobernación de Córdoba, suscribió un convenio de desempeño con el Ministerio de la Protección Social para la ejecución del programa de “Reorganización, Rediseño y Modernización de la Red de Prestación de Servicios de Salud”, por 10 años, bajo la modalidad de préstamo condonable si se cumple con el plan de desempeño, dineros que son girados directamente a los hospitales; en caso contrario se hace efectivo el pagaré suscrito entre las partes. Teniendo en cuenta lo anterior, se consulta cuál es la contabilización de dichos recursos.

CONSIDERACIONES

El párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública-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).

Asimismo, el párrafo 122 en el principio de Revelación señala 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; (...)

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO como *“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 contrapartida corresponde a las subcuentas que integra la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras”.

Asimismo, el numeral 5 de la dinámica de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, establece que esta cuenta se acredita con *“El valor de las obligaciones condonadas”.*

De las normas expuestas, se colige que los desembolsos del préstamo se reconocen y revelan como un pasivo, en la subcuenta 230706-PRÉSTAMOS DEL GOBIERNO GENERAL de la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO, en atención a los principios contables de Devengo o Causación y Revelación, teniendo en cuenta que el préstamo será condonado solo hasta cuando se cumple el plan de desempeño.

En síntesis, la entidad contable pública se libera del pago de la obligación con la expedición del acto administrativo de condonación, hecho económico que se reconoce efectuando un registro débito en la subcuenta 230706-PRÉSTAMOS DEL GOBIERNO GENERAL de la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO y como contrapartida un crédito en la subcuenta 310502-DEPARTAMENTO, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los desembolsos del préstamo se reconocen y revelan como un pasivo en la subcuenta 230706-PRÉSTAMOS DEL GOBIERNO GENERAL de la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO, en atención a los principios contables de Devengo o Causación y Revelación, teniendo en cuenta que el préstamo será condonado solo hasta cuando se cumple el plan de desempeño.

Cuando se cumplen las condiciones y se condone la obligación, se debita la subcuenta 230706-PRÉSTAMOS DEL GOBIERNO GENERAL de la cuenta 2307-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNAS DE LARGO PLAZO y se acredita la subcuenta 310502-DEPARTAMENTO de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO 114228 DE JUNIO 26 DE 2008**TEMA: Responsabilidades****SUBTEMA: Tratamiento contable**

Doctor

ÓSCAR ALBERTO YEPES TORRES

Subdirector Administrativo y Financiero

Comisión Nacional de Televisión-CNTV

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20086-114228, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

En el tratamiento contable de la cuenta de Responsabilidades que anteriormente se registraba en las cuentas 1950, 1955, 291509, es posible la utilización de la cuenta 3206, dado que a la luz de la normatividad vigente del Plan General de Contabilidad Pública, no observamos claridad para el caso específico de la CNTV, en razón a que la norma relaciona la cuenta 3105 y 3208-CAPITAL FISCAL para entidades no societarias y 390502 para entidades societarias.

CONSIDERACIONES

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 1° 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 1° 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 tanto, en desarrollo del proceso de homologación, si la entidad tenía saldos en las cuentas 1950-RESPONSABILIDADES y 1955-PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES, debió realizar la reclasificación a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL con fecha 1° de enero de 2007.

De otra parte, es necesario remitirnos a los numerales 1, 4, 5 y 6 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, contenido en el Capítulo X del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado mediante Resolución 356 de 2007, los cuales establecen:

“1. RETIRO DE FONDOS, BIENES O DERECHOS DE LA CONTABILIDAD POR LA PÉRDIDA

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 EN PROCESO, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora esta reconoce el pago de la indemnización el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia.

4. RECONOCIMIENTO EN CUENTAS DE ORDEN POR LA APERTURA DEL PROCESO DE RESPONSABILIDAD FISCAL

Cuando se notifica el inicio de un proceso de responsabilidad fiscal por parte del organismo de control respectivo, en cumplimiento de las normas legales vigentes, la entidad contable pública afectada reconoce en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Tratándose de la pérdida de un bien, el valor por el cual se debe afectar la cuenta de orden es el que determine el órgano de control correspondiente. Este valor no es susceptible de actualización.

Si el proceso de responsabilidad se inicia por la diferencia entre el valor que la compañía aseguradora reconoce y el valor de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, la entidad contable pública deberá ajustar el valor reconocido en las cuentas de orden, de tal manera que revelen el saldo que queda pendiente de recuperar.

Este registro permanecerá en la contabilidad hasta que el proceso sea fallado, se ordene su archivo, o se reintegre el valor en efectivo o el bien respectivo.

5. REGISTRO DEL FALLO SIN RESPONSABILIDAD

En este caso la entidad contable pública, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe proceder a cancelar los registros contables que están en cuentas de or-



den, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO.

Este mismo registro también se realiza si en cualquier etapa del proceso de responsabilidad fiscal el organismo competente ordena el archivo del proceso.

6. REGISTRO DEL FALLO CON RESPONSABILIDAD

En este caso la entidad contable pública, con el acto administrativo que soporta el fallo, debe proceder inicialmente a cancelar los registros contables que están en cuentas de orden, debitando la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acreditando la subcuenta 836102-Ante autoridad competente, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y adicionalmente registra un débito en la subcuenta 147084-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y un crédito en la subcuenta 481050-Responsabilidades fiscales, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor establecido en el respectivo fallo”.

En este sentido, cuando la entidad conozca de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos debe afectar 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.

Igualmente, la entidad contable pública debe reconocer la contingencia mediante un débito en la subcuenta 836101-Internas, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCLUSIÓN

Cuando la entidad conozca de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, independiente de la situación jurídica a adelantar, debe reconocerse la pérdida afectando la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros 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 la entidad afectada 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 EN PROCESO, subcuenta correspondiente de acuerdo con la instancia de investigación.

CONCEPTO 115140 DE JUNIO 26 DE 2008**TEMA: Propiedades, planta y equipo****SUBTEMA: Cambio del método de depreciación**

Coronel
GUSTAVO ARMANDO VARGAS JIMÉNEZ
Director Financiero
Ejército Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20086-115140, en la cual consulta si es viable el cambio de método de depreciación para la maquinaria utilizada en la producción y para las aeronaves del Ejército Nacional, activos que en la actualidad se deprecian aplicando el método de línea recta.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el numeral 5 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, el cual indica que *“La depreciación y amortización deben determinarse sistemáticamente mediante la aplicación de métodos de reconocido valor técnico que reflejen el patrón de consumo de los beneficios económicos, o del potencial de servicio que el activo incorpora. El método adoptado debe aplicarse en forma consistente durante el período contable, con independencia de las consideraciones tributarias o de rentabilidad.*

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

Del tal manera que la vida útil y el método de depreciación que será utilizado para depreciar las propiedades, planta y equipo, 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.

Así mismo, la vida útil y el método de depreciación debe ser revisado periódicamente por la entidad y debe cambiarse por el que se ajuste a las condiciones del bien, en el evento en que el método no refleje adecuadamente el beneficio económico esperado o el potencial de servicio del activo. En caso de realizar el cambio de método de depreciación, el efecto contable debe reconocerse en el período en el cual se llevó a cabo e informar de esta situación en notas a los estados contables.

CONCLUSIÓN

La entidad contable pública debe definir el método de depreciación que será utilizado para depreciar sus propiedades, planta y equipo, 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.

Ahora bien, dado que el beneficio económico esperado o el potencial de servicio de un activo puede variar por circunstancias como el uso, la obsolescencia o el avance tecnológico, la entidad deberá revisar periódicamente esta situación, y de llegar a establecer que el método de depreciación no refleja de forma adecuada las condiciones del bien, debe cambiarlo por uno que se ajuste a estas condiciones. No obstante, en caso de realizar el cambio de método de depreciación, el efecto contable debe reconocerse en el período en el cual se llevó a cabo e informar de esta situación en notas a los estados contables.

Es de anotar que el cambio del método de depreciación es un proceso interno de la entidad, basado en sus criterios y políticas contables.

CONCEPTO 115608 DE JUNIO 26 DE 2008

TEMA: Bienes pendientes de legalizar

SUBTEMA: *Depreciación y mejoras*

Doctor

CARLOS ENRIQUE ROJAS LISCANO

Contador

Red de Salud del Norte ESE

Santiago de Cali (Valle del Cauca)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20086-115608, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

La Empresa Red de Salud del Norte E.S.E., creada mediante Acuerdo Municipal, ha funcionado desde diciembre de 2003 en los inmuebles del Municipio de Cali. A principios de 2007, en reunión realizada con el Área de Contabilidad de la Alcaldía Municipal, se acordó trasladar a la E.S.E. Norte alguno de los bienes inmuebles propiedad del Municipio de Cali, los cuales fueron reconocidos como bienes pendientes de legalizar. A la fecha no se ha producido el título traslativo de dominio, pues falta autorización del Concejo Municipal que venció en diciembre de 2004.

A pesar de tener en uso los bienes, no se están depreciando, por no tener documento alguno que respalde la propiedad legal a nombre de la E.S.E.. Es de anotar, que se han efectuado reparaciones locativas, estudios de sismorresistencia y avalúo catastral, que representan una valorización para el inmueble y se vienen contabilizando como activos diferidos a cinco años.

Por tanto, ¿es posible que no se diferían estos gastos, sino que se contabilicen como un costo del activo, es decir, que se capitalice el valor del activo hasta tanto no se tenga la propiedad y llevarlo al cargo diferido de acuerdo con la vida útil del inmueble?

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos a los numerales 1, 2, 4 y 27 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Capítulo III del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado mediante Resolución 356 de 2007, los cuales establecen:

“1. ADICIONES Y MEJORAS

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

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios o la subcuenta 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.

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 las subcuentas 240101-Bienes y servicios o 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.

2. REPARACIONES Y MANTENIMIENTO

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

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

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



4. DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN

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

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

27. BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR

Los bienes pendientes de legalizar corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada.

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 las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, se debita la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”.

En estos términos, aunque la propiedad de los bienes inmuebles no ha sido formalizada, y considerando que no existe discusión sobre la misma, dado que el Municipio estableció su traslado, la entidad deberá reconocer la depreciación de los bienes de acuerdo con su uso y desgaste. Las adiciones y mejoras y/o reparaciones y mantenimiento deberán reconocerse como mayor valor del activo o gasto, respectivamente, de acuerdo con los criterios establecidos para cada concepto en los numerales 1 y 2 del procedimiento de propiedades, planta y equipo.

Así mismo, la entidad deberá adelantar las gestiones administrativas y legales para legalizar la propiedad de los bienes y proceder a reclasificarlos a la subcuenta que identifique la naturaleza del bien.

CONCLUSIÓN

La entidad deberá reconocer la depreciación por el uso y desgaste de los bienes inmuebles recibidos del Municipio, considerando que son propiedades, planta y equipo, utilizados en desarrollo de su cometido estatal, cuya propiedad se encuentra pendiente de legalización entre el Municipio y la entidad.

Por su parte, las adiciones y mejoras y/o reparaciones y mantenimiento relacionados con los bienes deberán reconocerse como mayor valor del activo o gasto, respectivamente, de acuerdo con los criterios establecidos para cada concepto en el procedimiento de propiedades, planta y equipo.

Además, la entidad deberá adelantar las gestiones necesarias para legalizar la propiedad de los bienes y proceder a reclasificarlos a la subcuenta que identifique la naturaleza del bien legalizado, con contrapartida en la subcuenta que identifique la naturaleza del bien pendiente de legalizar, de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Así mismo, deberá debitar la subcuenta 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y acreditar la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”.

CONCEPTO 115783 DE JUNIO 26 DE 2008

TEMA: Deudores

SUBTEMA: Provisiones

Coronel (R)
ALFONSO RUEDA CELIS
Director General
Fondo Rotatorio de la Policía Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20086-115783, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su consulta que durante la presente vigencia en la entidad se practicó la Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral, por parte de la Contraloría General de la República, a través de la cual se estableció el siguiente hallazgo:

“La provisión de deudores es superior a las Deudas de Difícil Recaudo, en \$8,1 millones, situación que contraviene lo estipulado en los principios y normas de contabilidad de general aceptación, las cuales permiten únicamente la provisión hasta el 100% de las deudas en mención, esta situación se presenta debido a deficiencia en el sistema de Control Interno Contable”.

Expone además que *“Este hallazgo es originado porque la entidad en la cuenta contable 1475 Deudas de Difícil Cobro a 31 de diciembre de 2007, figura con un saldo de \$460.77 millones de pesos, y en el saldo de la cuenta 1480 provisión para deudores con un saldo de \$468.84 millones de pesos, por lo que los señores auditores afirman que el saldo de esta última debe ser igual o inferior a las deudas de difícil cobro”.*

Por lo anterior, solicita concepto en relación a si el Fondo Rotatorio de la Policía Nacional está contraviniendo lo estipulado en las normas de contabilidad pública en lo referente a las provisiones de deudores.

CONSIDERACIONES

El numeral 2.9.1.1.3 de las Normas Técnicas relativas a los activos, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que los *“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.

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.

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).

El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades del 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 mismo, el numeral 2.8 de los Principios de contabilidad pública, del mismo texto normativo señala en relación con 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 previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el periodo actual o en periodos anteriores”.

En ese orden de ideas, se hace necesario distinguir tres momentos distintos a saber:

- Reclasificación a deudas de difícil cobro.

El Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa que la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO “Representa el valor de las deudas a favor de la entidad contable pública pendientes de recaudo, que por su antigüedad y morosidad han sido reclasificadas de la cuenta deudora principal”. (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, la entidad debe determinar el riesgo de incobrabilidad, independientemente de su antigüedad. Por lo tanto, cuando considere una cuenta incobrable, debe reclasificarla de la cuenta deudora principal a la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

- Registro de la provisión

A su vez, establece que la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR) “Representa el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores”. (Subrayado fuera de texto).

De la definición se establece que los valores a provisionar, no corresponden únicamente a la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, sino que se deberá tener en cuenta también que, con base en el análisis general o individual de todas las cuentas del grupo de deudores objeto de provisión, pueda provisionarse un valor mayor al registrado en la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, pero no superar al

valor de la sumatoria de las cuentas del grupo de deudores objeto de provisión, como son las cuentas 1406-VENTA DE BIENES, 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, las subcuentas 140801-SERVICIO DE ENERGÍA, 140802-SERVICIO DE ACUEDUCTO, 140803-SERVICIO DE ALCANTARILLADO, 140804-SERVICIO DE ASEO, 140805-SERVICIO DE GAS COMBUSTIBLE y 140806-SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES, y también las cuentas 1409-SERVICIOS DE SALUD, 1411-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, 1417-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES, 1418-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN RIESGOS PROFESIONALES y 1470-OTROS DEUDORES

El cálculo de la provisión debe efectuarse por lo menos una vez al año y en él se reconoce la contingencia o riesgo de pérdida por la eventual insolvencia del deudor. Es la entidad la que define el método para establecer la provisión, ya sea general o individual, en todo caso la provisión se registra en la Cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR) y corresponde la contrapartida a la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES.

– Castigo de la deuda considerada incobrable

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

Adicionalmente, y no obstante que la deuda ha sido castigada, este es un procedimiento netamente contable, por cuanto se pretende reflejar en la información del balance la situación razonable de los hechos financieros económicos, sociales y ambientales. Por lo tanto, esta acción no significa que la entidad renuncie al derecho de cobrar utilizando las herramientas jurídicas para el cobro de las sumas respectivas.

Por lo tanto, simultáneamente al registro del castigo, se debe registrar en cuentas de orden deudoras este derecho, afectando la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y la contrapartida a la Cuenta 8905-DEUDORES CONTINGENTES POR CONTRA.

Cabe resaltar, que no obstante el procedimiento anterior, si se considera que una cuenta es incobrable por la insolvencia del deudor, o por cualquier otro factor similar, la entidad puede provisionar el deudor, sin que haya necesidad de reclasificar los saldos de la cuenta principal a la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

CONCLUSIÓN

Por lo anterior, se precisa de conformidad con la normatividad expuesta que se debe provisionar el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución, por lo cual, es la entidad la que define las políticas de cobro de deudores, el método que mejor le permita establecer la razonabilidad de los saldos por dicho concepto y la que determina el porcentaje a aplicar, teniendo en cuenta que la provisión sobre deudores se debe efectuar al menos una vez al año.

Si como resultado de las políticas de cartera de la entidad, una cuenta se considera incobrable por la insolvencia del deudor o por cualquier otro factor, la entidad puede

provisionar el deudor que se encuentre reconocido en cualquiera de las cuentas de deudores objeto de provisión, sin que haya necesidad de reclasificar los saldos de la cuenta principal a la Cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO, reconociéndose directamente la provisión afectando con un débito la subcuenta correspondiente de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, y un crédito en la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES, subcuenta que corresponda.

Por lo tanto se precisa que la provisión revelada en la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES, no corresponden únicamente a la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, sino que se deberá tener en cuenta también que, con base en el análisis general o individual de todos las cuentas del grupo de deudores objeto de provisión, pueda provisionarse un valor mayor al revelado en la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, pero no superar al valor de la sumatoria de las cuentas del grupo de deudores objeto de provisión, como son las cuentas 1406-VENTA DE BIENES, 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, las subcuentas 140801-SERVICIO DE ENERGÍA, 140802-SERVICIO DE ACUEDUCTO, 140803-SERVICIO DE ALCANTARILLADO, 140804-SERVICIO DE ASEO, 140805-SERVICIO DE GAS COMBUSTIBLE y 140806-SERVICIO DE TELECOMUNICACIONES, y también las cuentas 1409-SERVICIOS DE SALUD, 1411-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, 1415-PRÉSTAMOS CONCEDIDOS, 1417-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES, 1418-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN RIESGOS PROFESIONALES y 1470-OTROS DEUDORES.

CONCEPTO 115634 DE JULIO 2 DE 2008

TEMA: Inventarios

SUBTEMA: *Registro contable de terrenos entregados a la comunidad*

Doctor
EDUARDO NATES LÓPEZ
Director General
Corporación Nasa Kiwe
Popayán (Cauca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20086-115634, en la cual nos informa que la entidad, en desarrollo de su cometido estatal, adquiere predios para reubicar a las comunidades afectadas por el desastre natural de la cuenca del Río Páez, los cuales registra en la subcuenta 191008-ESTUDIOS Y PROYECTOS de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS. Posteriormente entrega los predios a título gratuito al INCODER mediante la celebración de la respectiva escritura de cesión, debitando el Gasto Público Social y disminuyendo la subcuenta 191008, para que INCODER proceda a titular estos predios a cada uno de los respectivos beneficiarios.

Por tanto consulta, cuál es el tratamiento contable que esta Corporación debe aplicar a los predios adquiridos, teniendo en cuenta que como resultado de la auditoría practicada por el ente de control se indicó que no pueden ser considerados como Cargos Diferidos.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el párrafo 189 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública en lo relacionado con las Normas Técnicas de Otros Activos, anota 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 Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS en el siguiente sentido: *“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).

Por su parte, el párrafo 158 en lo relacionado con la Norma Técnica de 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).

Así mismo, respecto a la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA, el Catálogo General de Cuentas indica que *“Representa 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”*. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, los cargos diferidos corresponden a las erogaciones en las que incurre la entidad para adquirir bienes o servicios de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros.

Por su parte, los inventarios corresponden a los bienes que adquiere la entidad con el fin de ser comercializados, transformados o para entregar de forma gratuita a la comunidad. Por tanto, teniendo en cuenta que la compra de los predios tiene como objeto entregarlos a la comunidad, deben reconocerse en la subcuenta 151002-TERRENOS de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

CONCLUSIÓN

Los terrenos adquiridos por la entidad, para efectos de ser entregados a la comunidad, deben reconocerse como inventarios dado que no corresponden a bienes de los cuales se espera obtener beneficios económicos futuros. Por tanto, deben ser reclasificados de la subcuenta correspondiente de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS a la subcuenta 151002-TERRENOS de la cuenta 1510- MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

CONCEPTO 113967 DE JULIO 8 DE 2008**TEMA: Excedentes Financieros****SUBTEMA: Expedición certificados de disponibilidad en entidades territoriales**

Doctora
ANA LUCÍA VILLA ARCILA
Directora General de Apoyo Fiscal
Ministerio de Hacienda y Crédito Público
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20085-113967, a través de la cual plantea una serie de inquietudes relacionadas con el certificado de disponibilidad de recursos o excedentes financieros, como soporte de las adiciones presupuestales de las entidades territoriales, las cuales se refieren a:

¿Le corresponde a la Contaduría General de la Nación expedir los certificados de disponibilidad de los recursos o excedentes financieros de que trata el numeral 13 del artículo 2° del Decreto 143 de 2004, respecto de las entidades territoriales (administración central y del descentralizado)?

¿Es este (el certificado) un requisito para incorporar tales recursos al presupuesto de una entidad territorial o de las descentralizadas territoriales?

¿Qué dependencia de la Contaduría es la competente para expedir el certificado?

¿Cuál es el procedimiento para solicitar la certificación por una entidad territorial?

Nos plantea que si la respuesta es negativa, ¿Cuál entidad o funcionario es responsable en el nivel territorial de expedir los certificados de disponibilidad de los recursos o excedentes financieros que permitan su incorporación al presupuesto de la respectiva entidad?

¿Si no se requiere este certificado en el nivel territorial, cómo se garantiza que los recursos que se adicionan al presupuesto como excedentes, realmente lo son?

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a las inquietudes presentadas es necesario apoyarnos en la normatividad contenida en el Decreto 111 de 1996 o Estatuto Orgánico del Presupuesto, que en el artículo 82 señala:

La disponibilidad de los ingresos de la Nación para abrir los créditos adicionales al presupuesto será certificada por el Contador General. En el caso de los ingresos de los establecimientos públicos la disponibilidad será certificada por el Jefe de Presupuesto o quien haga sus veces.

La disponibilidad de las apropiaciones para efectuar los traslados presupuestales será certificada por el Jefe de Presupuesto del órgano respectivo (Ley 38 de 1989, art. 68, Ley 179 de 1994, art. 35).

De la misma manera el Decreto 143 de 2004 por el cual se modifica la estructura de la Contaduría General de la Nación y se determinan las funciones de sus dependencias, establece en el artículo 2°:

Funciones generales. En cumplimiento del objetivo general fijado en el artículo anterior, corresponden a la Contaduría General de la Nación, las siguientes funciones:

(...)

13. Expedir los certificados de disponibilidad de los recursos o excedentes financieros, con base en la información suministrada en los estados financieros de la Nación, de las entidades y organismos, así como cualquier otra información que resulte de los mismos.

De la normatividad reseñada se puede establecer que el Contador General de la Nación tiene dentro de sus funciones la certificación de la disponibilidad de los ingresos de la Nación para abrir los créditos adicionales al presupuesto, con base en la información suministrada en los estados financieros de la Nación, entendiendo que se trata de las entidades u organismos que conforman el Presupuesto Nacional, es decir del nivel central, dado que para el caso de los establecimientos públicos del orden nacional, esta función le corresponde al Jefe de Presupuesto o quien haga sus veces en la entidad.

Por lo anterior, consideramos que a la Contaduría General de la Nación no le corresponde la función de expedir los certificados de disponibilidad de los recursos o excedentes financieros de que trata el numeral 13 del artículo 2° del Decreto 143 de 2004, respecto de las entidades territoriales.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Contador General de la Nación no es competente en el nivel territorial para expedir los certificados de disponibilidad de los recursos o excedentes financieros que permitan su incorporación al presupuesto de la entidad, consideramos que esta es una función que debe estar determinada en los respectivos Estatutos Presupuestales de las entidades territoriales.

Así lo indica el Contador General del Distrito Capital, frente a la consulta que en ese sentido se le formuló:

En la normatividad presupuestal que se aplica en el Distrito Capital, la cual se encuentra en el Decreto 714 de 1996, no se establece un certificado del Contador General de Bogotá como requisito obligatorio para efectos de incorporar al presupuesto de ingresos los excedentes financieros o el superávit que se liquida luego de descontar de los recursos disponibles en tesorería los saldos de recaudos a cuenta de terceros, los saldos de acreedores varios (descuentos no pagados) sobre ordenación de pagos con cargo al presupuesto de la vigencia anterior y las cuentas por pagar presupuestales constituidas por el Tesorero al cierre del periodo.

El Concejo de la ciudad exige, en la justificación económica del proyecto de Acuerdo, el acto administrativo expedido por el CONFIS en relación con el estudio sobre la determinación y distribución de los excedentes, junto con la explicación de cada dato que sirvió de base para su liquidación, lo cual es certificado o refrendado por el Director Distrital de Presupuesto en su concepto previo, cuyos anexos son, entre otros, el denominado "Estado Diario de Tesorería" con corte a 31 de diciembre del año que se liquida, los certificados sobre descuentos pendientes de pago y el resumen consolidado de Cuentas por pagar, también certificados por el Tesorero.

Por ejemplo, en el caso de los Establecimientos Públicos, el citado Decreto 714 de 1996 el cual consolida los acuerdos 24 de 1994 y 20 de 1996, el asunto es así:

PARAGRAFO SEGUNDO. *Legalidad de la Liquidación. El respaldo legal para el establecimiento del excedente financiero de los Establecimientos Públicos, se constituirá por un Acta firmada por el representante del Establecimiento Público respectivo, el jefe de Presupuesto de la Entidad y el respectivo Tesorero-pagador. (Acuerdo 20 de 1996, art. 7°.)*

En conclusión, obsérvese que no se tiene en cuenta certificación alguna del contador. Lo que tiene una explicación, pues en 1994 y 1996, años en que se estudiaron y aprobaron los acuerdos que se refieren al Estatuto Orgánico de Presupuesto Distrital, los cuales se basaron en las Leyes 38, 179 y 225 de 1989, 1994 y 1995, respectivamente, aún no se había formalizado la CGN o esta estaba en su primer año y, menos la Dirección de Contabilidad para Bogotá, es decir, el asunto contable estaba apenas iniciando o empezando a ganarse su espacio.

Frente a la pregunta que ¿Si no se requiere este certificado en el nivel territorial, cómo se garantiza que los recursos que se adicionan al presupuesto como excedentes, realmente lo son?, consideramos igualmente que las entidades territoriales y en especial los organismos o comités responsables del manejo presupuestal y fiscal, tales como el Consejo Municipal de Política Fiscal - COMFIS o el Consejo Departamental de Política Fiscal - CODFIS, en donde existan, o quienes hagan sus veces, establecen los mecanismos mediante los cuales deben tramitarse las adiciones presupuestales, ciñéndose a los lineamientos generales del Estatuto Orgánico del Presupuesto Nacional.

CONCLUSIONES

De las consideraciones expuestas y la normativa señalada se concluye que:

El Contador General de la Nación tiene dentro de sus funciones la certificación de la disponibilidad de los ingresos de la Nación para abrir los créditos adicionales al presupuesto, con base en la información suministrada en los estados financieros de la Nación.

A la Contaduría General de la Nación no le corresponde la función de expedir los certificados de disponibilidad de los recursos o excedentes financieros de que trata el numeral 13 del artículo 2° del Decreto 143 de 2004, respecto de las entidades territoriales. Consideramos que esta es una función que debe estar determinada en los Estatutos Presupuestales de las respectivas entidades territoriales.

Las entidades territoriales y en especial los organismos o comités responsables del manejo presupuestal y fiscal, tales como el Consejo Municipal de Política Fiscal -COMFIS o el Consejo Departamental de Política Fiscal - CODFIS, en donde existan, o quienes hagan sus veces, deben establecer los mecanismos mediante los cuales se tramitan las adiciones presupuestales, ciñéndose a los lineamientos generales del Estatuto Orgánico del Presupuesto Nacional, como se ha definido para el Distrito Capital, en el Decreto 714 de 1996.

CONCEPTO 114142 DE JULIO 8 DE 2008**TEMA: Recursos entregados en administración****SUBTEMA: Tratamiento Contable**

Doctor
TAYRO PIMIENTA DELUQUEZ
Contador
Corporación Autónoma Regional del Atlántico
Barranquilla, Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20086-114142, en la cual nos informa que la Corporación Autónoma Regional del Atlántico en la vigencia 2005, suscribió contratos de Saneamiento Básico para realizar obras en el Departamento del Atlántico por el término de seis años, para lo cual este ente corporativo transfirió los recursos a una fiducia que se encarga del manejo y pago a los contratistas al momento de presentar los avances de obra, registrando estos recursos en la cuenta 1911-INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA, hasta la vigencia 2006.

Por lo anteriormente expuesto, la entidad no está de acuerdo con la eliminación de la cuenta 1911-INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA, de conformidad con lo establecido en la Carta Circular 072 de 2006, sino que considera que los saldos de esta cuenta deben reclasificarse a la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Plan General de Contabilidad Pública adoptado mediante Resolución 400 de 2000, vigente hasta 31 de diciembre de 2006, describía la cuenta 1911-INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA como *“Valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios futuros, en desarrollo de los proyectos de inversión social. Incluye los conceptos de gastos pagados por anticipado, cargos diferidos y obras y mejoras en propiedad ajena.”*

Comprende los costos o gastos incurridos en el desarrollo de proyectos de inversión orientados a la conservación del medio ambiente y de los recursos naturales renovables con el propósito de protegerlos de daño, repararles el deterioro y mantenerlos. Así mismo incluye los costos de las actividades de investigación, educación ambiental, promoción del conocimiento de las riquezas naturales del país y estudios e investigaciones (...).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, describe la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN en el siguiente sentido: *“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”.*

En ese orden de ideas, las erogaciones que se registraban en la cuenta 1911-INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA correspondían a los costos y gastos en los que incurría la entidad para adquirir bienes o servicios de los cuales espera obtener beneficios económicos futuros en desarrollo de proyectos de inversión social. Es de anotar que

esta cuenta fue eliminada del Catálogo General de Cuentas a partir del 1° de enero de 2007, con la expedición de la Carta Circular 072 de 2006 y como consecuencia de ello, este tipo de erogaciones asociadas a proyectos de inversión social se reconocen directamente como gasto.

Por su parte, los recursos entregados en administración corresponden a aquellos que se entregan a un tercero para su administración. Por tanto, en el momento en que la entidad entregó los recursos a la fiduciaria debe registrarlos en la subcuenta 142401-ENCARGOS FIDUCIARIOS de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, en el momento en que la entidad reciba los bienes y servicios como resultado de los avances de obra, registra el respectivo pasivo y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 5503-AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO.

Una vez la fiduciaria informe que ha realizado los respectivos pagos a los contratistas, la Corporación debe proceder a disminuir la cuenta del pasivo inicialmente constituida y acreditar la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCLUSIÓN

Los recursos entregados por la entidad a la fiduciaria para su administración no correspondían a una inversión social diferida sino a recursos entregados en administración. Por tanto, el saldo que la entidad presentaba en la cuenta 1911-INVERSIÓN SOCIAL DIFERIDA debió ser reclasificado a la subcuenta 142401-ENCARGOS FIDUCIARIOS de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, en el momento en que la entidad reciba los bienes y servicios como resultado de los avances de obra, registra el respectivo pasivo y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 5503-AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO.

Una vez la fiduciaria informe que ha realizado los respectivos pagos a los contratistas, la Corporación debe proceder a disminuir la cuenta del pasivo inicialmente constituida y acreditar la subcuenta 1242401-ENCARGOS FIDUCIARIOS de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO 115835 DE JULIO 8 DE 2008

TEMA: Transferencias

SUBTEMA: Provisiones

Doctor
ELKIN DE J. MUÑOZ B.
Contador
Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20086-115835, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su consulta y mediante comunicación telefónica que hace aproximadamente cinco (5) años, el Departamento de Antioquia le adeudaba a la entidad cerca de \$5.000.000.000 por concepto de transferencias, las cuales fueron causadas en su momento, posteriormente el Departamento de Antioquia notificó a la entidad que no giraría el valor de las transferencias, por lo cual, consulta cuál es el procedimiento contable para retirar los saldos causados.

CONSIDERACIONES

En relación con el entorno económico, el párrafo 22 del numeral 1.2 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP 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”*.

Así las cosas, teniendo en cuenta las características definidas en los párrafos anteriores para las entidades de gobierno general y las empresas públicas, se concluye que el Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid forma parte de las entidades de gobierno general, toda vez que fue creado para el cumplimiento de una de las funciones del Estado.

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 se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2.9.1.1.3 de las Normas técnicas relativas a los Deudores, del mismo texto normativo, señala 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).

Por lo anterior, es necesario tener en cuenta dos situaciones a saber:

Si los valores a cobrar por concepto de transferencias se causaron en el mismo período contable, la entidad cancelará las cuentas afectadas inicialmente, para lo cual, debe registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4408-TRANSFERENCIAS, y un crédito en la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, subcuenta respectiva.

Si los valores a cobrar por concepto de transferencias se causaron en períodos contables anteriores, la entidad debe disminuir el derecho a cobrar, afectando directamente el patrimonio, para lo cual, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 320801-Capital Fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y un crédito en la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, subcuenta respectiva.

CONCLUSIÓN

Si los valores a cobrar por concepto de transferencias se causaron en el mismo período contable, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 4408-TRANSFERENCIAS, y un crédito en la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, subcuenta respectiva.

Si los valores a cobrar por concepto de transferencias se causaron en períodos contables anteriores, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 320801-Capital Fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y un crédito en la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, subcuenta respectiva. Lo anterior teniendo en cuenta que el Politécnico Colombiano Jaime Isaza Cadavid está clasificado como una entidad de gobierno general.

CONCEPTO 113240 DE JULIO 14 DE 2008

TEMA: Pasivo Pensional Entidades Contables Públicas Empleadoras

SUBTEMA: Contabilización del cálculo actuarial

Doctora
GLORIA LÓPEZ ZAMORANO
Subgerente del Recurso Financiero
EMSIRVA ESP
Cali - Colombia

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20085-113240, mediante la cual consulta la contabilización correcta de la información que arroja el cálculo actuarial, indicando que este contiene una Reserva a cargo del ISS, Reservas a cargo de la empresa, Cuotas partes por cobrar a otras entidades y Cuotas partes por pagar a otras entidades, me permito informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 2 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, 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, señala el contenido del cálculo actuarial: *“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”*.

De conformidad con el párrafo precedente en el cálculo actuarial se cuantifican todos los pagos futuros que deberán realizarse a pensionados y sobrevivientes, trabajadores con derechos adquiridos y los que deberán realizarse al personal activo o retirado cuando cumplan los requisitos para acceder a los derechos pensionales.

Para efectuar la contabilización del cálculo actuarial la entidad deberá tener en cuenta que en la subcuenta 272003-CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES se revela lo correspondiente al pasivo pensional de Pensionados actuales y sobrevivientes, en la Subcuenta 272005-CÁLCULO ACTUARIAL DE FUTURAS PENSIONES, lo correspondiente a Reservas de activos por efecto de convenciones colectivas y en la Subcuenta 272007-CÁLCULO ACTUARIAL DE CUOTAS PARTES DE PENSIONES, lo correspondiente a Cuotas partes de pensiones o de bonos pensionales. Adjunto copia de la Carta Circular emitida por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público sobre esta contabilización.

En esa medida, si el concepto *“Reserva a cargo de la empresa”*, se refiere al pasivo pensional de los pensionados y el concepto *“Reserva a cargo del ISS”* se refiere a las cotizaciones que debe cancelar al Instituto de Seguros Sociales por Pensiones Compartidas, de acuerdo al informe del actuario, dichos valores deben ser registros en las subcuentas 272003-CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES y 272005-CÁLCULO ACTUARIAL DE FUTURAS PENSIONES, respectivamente, con sus contrapartidas correspondientes.

Respecto a las cuotas partes por pagar a otras entidades deben ser registradas en la subcuenta 272007-CÁLCULO ACTUARIAL DE CUOTAS PARTES DE PENSIONES con contrapartida en la subcuenta 272008-CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR AMORTIZAR (DD).

Por su parte, las cuotas partes por cobrar a otras entidades se reconocen anualmente, cuando se efectúan las cuentas de cobro respectivas, en la subcuenta 147008-CUOTAS PARTES DE PENSIONES con contrapartida en la subcuenta 480803-CUOTAS PARTES DE PENSIONES.

CONCLUSIÓN

El cálculo actuarial de pensiones actuales incluye el valor estimado de los pagos futuros a Pensionados y Sobrevivientes mientras que en Futuras Pensiones se revelan el valor del cálculo actuarial resultante de convenciones y pactos colectivos, es decir,

que en esta subcuenta se incluirá lo correspondiente al concepto de “Reserva a cargo del ISS”, en el entendido que corresponde a las cotizaciones para pensiones compartidas. Por su parte, en Cuotas partes de pensiones se revela el valor del cálculo actuarial correspondiente Cuotas partes de pensiones y de bonos pensionales.

En esa medida, el cálculo actuarial de la entidad de acuerdo a la comunicación enviada está compuesto por las Reservas a cargo de la empresa, la Reserva a cargo del ISS y las Cuotas partes por pagar a otras entidades.

Por su parte, las Cuotas partes de pensiones por cobrar corresponderán a un activo en la medida en que se hagan exigibles.

CONCEPTO 116128 DE JULIO 14 DE 2008

TEMA: Ingresos

SUBTEMA: *Reconocimiento de contraprestaciones por concepto de concesiones para la prestación de servicios de telecomunicaciones*

Doctora

YENCY ESPERANZA CASTILLO G.

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Ministerio de Comunicaciones

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20086-116128, en la cual, con base en el concepto de la Contaduría General de la Nación emitido mediante comunicación 200712-107771, consulta si las contraprestaciones por concepto de concesiones para la prestación de servicios de telecomunicaciones, correspondientes al trimestre octubre-diciembre, deben registrarse afectando la cuenta de ingresos de vigencias anteriores o de la vigencia actual. También consulta si es correcto registrar estas contraprestaciones en la subcuenta 411001-Tasas, identificando a nivel auxiliar que corresponde a concesiones. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 1° del Decreto 1972 de 2003, señala: “Este decreto tiene por objeto establecer el régimen unificado de las contraprestaciones por concepto de concesiones, autorizaciones, permisos y registros que se otorguen en materia de telecomunicaciones, de conformidad con las competencias y facultades constitucionales de las entidades concedentes, así como los trámites para su liquidación, cobro, recaudo y pago. (...)”.

El literal a) del numeral 2.1 del artículo 2° del citado Decreto define la Contraprestación en los siguientes términos: “Son todos los recursos, derechos, cánones, tasas, tarifas y compensaciones o participaciones que una persona natural o jurídica, pública o privada, debe pagar o cumplir a favor del Fondo de Comunicaciones adscrito al Ministerio de Comunicaciones por concepto de las concesiones, autorizaciones, permisos y registros en materia de telecomunicaciones;” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el literal d) del mismo numeral, define la Concesión como “Título habilitante -Acto mediante el cual el Ministerio de Comunicaciones otorga en forma tempo-

ral a una persona natural o jurídica, pública o privada la facultad de prestar servicios de telecomunicaciones o desarrollar actividades de telecomunicaciones;” (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a los criterios para la determinación de las contraprestaciones por la concesión, el artículo 16 del citado Decreto establece que *“Las contraprestaciones por concepto de la concesión para la prestación de servicios de telecomunicaciones se establecen en función de un porcentaje sobre los ingresos fijados con arreglo a la clase o naturaleza del servicio de telecomunicaciones concedido, salvo en los servicios de radiodifusión sonora, los servicios especiales y los servicios de ayuda, según determinación que haga el Ministerio de Comunicaciones. (...)”* (Subrayado fuera de texto).

Conforme al numeral 53.1 del artículo 53 del Decreto 1972 de 2003, *“Los operadores deberán liquidar y pagar la contraprestación por concepto de la concesión para la prestación de los servicios a su cargo por trimestres calendario, dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre, so pena de la aplicación de las normas sobre liquidación y pago inoportunos previstas en este decreto. (...)”* (Subrayado fuera de texto).

El inciso segundo del artículo 65 del Decreto, establece que “Si transcurridos tres (3) meses a partir del vencimiento del plazo para presentar la liquidación el operador no la ha hecho, el Ministerio de Comunicaciones podrá realizarla, (...)”.

De otra parte, conforme al párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el principio de Devengo o Causación se define 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 principio de Prudencia contenido en el párrafo 120 del PGCP, establece: *“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).

El párrafo 264 del PGCP señala 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.”*

Conforme al párrafo 265 del PGCP, *“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.”* (Subrayado fuera de texto).

Según el párrafo 274 del PGCP, *“Los ingresos no tributarios 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". (Subrayado fuera de texto).

La estructura de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, tiene creada la subcuenta 411051-Concesiones.

CONCLUSIÓN

El Fondo de Comunicaciones debe reconocer las contraprestaciones por concepto de concesiones para la prestación de servicios de telecomunicaciones, con base en los principios de Devengo o Causación y Prudencia, esto es, en el momento en que surja el derecho y sin sobreestimar los ingresos.

Por lo anterior y dado que conforme al Decreto 1972 de 2003, las contraprestaciones por concepto de la concesión para la prestación de servicios de telecomunicaciones se establecen en función de un porcentaje sobre los ingresos fijados con arreglo a la clase o naturaleza del servicio de telecomunicaciones concedido, y que son los operadores quienes deben liquidar y pagar la contraprestación a su cargo por trimestres calendario, dentro del mes siguiente al vencimiento de cada trimestre, el reconocimiento de la contraprestación se debe efectuar en el momento de la presentación de la autoliquidación, que es cuando se genera el derecho.

Ahora bien, en los casos en que el concesionario incumpla su obligación de presentar oportunamente las liquidaciones de las contraprestaciones a su cargo y de acuerdo con el citado Decreto, el Ministerio de Comunicaciones realice tal liquidación, el reconocimiento del ingreso se efectuará con base en la liquidación realizada por el Ministerio.

En cualquiera de los casos, es decir, por autoliquidación o por liquidación del Ministerio, las contraprestaciones por concepto de concesiones para la prestación de servicios de telecomunicaciones se deben registrar en la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Como se observa, no es procedente registrar las contraprestaciones correspondientes al trimestre octubre-diciembre como ingresos de vigencias anteriores, toda vez que el derecho se genera en el mes de enero del año siguiente, cuando surge la obligación de liquidar y pagar la contraprestación. Tampoco se deben registrar en la subcuenta 411001-Tasas, identificando a nivel auxiliar que corresponde a concesiones, considerando que el concepto específico se encuentra en la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS

CONCEPTO 114269 DE JULIO 15 DE 2008**TEMA: Formas de organización y ejecución del proceso contable****SUBTEMA: Libros de contabilidad independientes**

Doctor

MARCIAL GILBERTO GRUESO BONILLA

Subdirector Financiero

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

ANTECEDENTES:

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20086-114269, mediante la cual solicita concepto respecto al hallazgo 15 – Libros Oficiales determinado por la Contraloría General de la República en la auditoría preliminar de la Auditoría Gubernamental correspondiente a la vigencia 2007.

En el citado hallazgo se establece que *“Los Estados Financieros del Ministerio de Hacienda y Crédito Público MCHP, se encuentran conformados por la consolidación de los balances de las tres (3) Unidades Ejecutoras; con relación a los libros oficiales el Régimen de Contabilidad Pública, Capítulo III, numeral 11, literal e, establece que estos son únicos y están en cabeza de la entidad contable pública, situación que no se da, ya que existen libros independientes por cada Unidad Ejecutora”*.

En razón a lo anterior, se solicita se precise que el Ministerio no está obligado a llevar libros únicos.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a la inquietud presentada es necesario referenciar la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

Con relación a la caracterización del entorno del sector público colombiano, el párrafo 16 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece que *“El sector público colombiano cumple con los fines y finalidades del Estado, en un contexto con características jurídicas, económicas y sociales que condicionan el SNCP. Las características, referidas a aspectos locales y globales, constituyen los macro-condicionantes generales del SNCP, en la medida que delimitan, definen y orientan los propósitos del mismo, es decir, el control de los recursos públicos, la rendición de cuentas, la gestión eficiente y la transparencia, según planes, presupuestos, y funciones de cometido estatal.* (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, en cuanto al entorno jurídico, el párrafo 17 del PGCP, determina que *“El Sector Público está condicionado por un entorno jurídico que regula su naturaleza, fines estatales, operación, creación, transformación y liquidación. Este entorno otorga facultades e impone limitaciones para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por estar sujeto al principio de legalidad”*. (Subrayado fuera de texto).

También, de conformidad con el párrafo 20 del PGCP, el entorno jurídico obliga a cumplir el régimen presupuestal, delimitando así la toma de decisiones sobre los recursos económicos de las entidades del Sector Público.



En cuanto al entorno económico, el párrafo 23 del PGCP, define que *“la naturaleza de los recursos públicos, su forma de administración y uso, están vinculadas estrictamente a un presupuesto público; implicando 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 34 del PGCP, referente a la entidad contable pública, establece que *“... 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 y controla recursos públicos;... En consecuencia, la entidad contable pública debe desarrollar el proceso contable y producir estados, informes y reportes contables con base en las normas que expida el Contador General de la Nación”*. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a las características de la entidad contable pública, el párrafo 35 del PGCP, determina que *“La entidad contable pública se caracteriza como unidad jurídica si el acto de creación le determina expresamente la personalidad jurídica; por su parte, se caracteriza como unidad administrativa, las creadas sin personería jurídica por medio de la Constitución Política y demás disposiciones normativas, dotándolas de autonomía para el cumplimiento de funciones específicas de cometido estatal. Se caracterizan como unidades económicas, las unidades a las que se adscriban o destinen recursos públicos para fines específicos, pero carentes de autonomía y/o de personería jurídica”*. (Subrayado fuera de texto).

En lo que tiene que ver con las formas de organización y ejecución del proceso contable en las entidades contables públicas, definido en el párrafo 34 del PGCP, el cual se enunció anteriormente, determina en el CAPÍTULO III del Manual de Procedimientos del RCP, que *“De acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, estas 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:*

1. *Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.*
2. *Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola.*
3. *Entidades contables públicas que están organizadas a través de seccionales o regionales y el proceso contable es integrado.*
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.*
6. *Formas alternativas de organización contable”*. (Subrayado fuera de texto).

El manual de procedimientos en mención, determina en el numeral 13 que *“En la aplicación y definición de las situaciones particulares relacionadas con la organización del proceso contable en la entidad contable pública, pueden presentarse situaciones específicas en donde una entidad contable pública puede reunir aspectos o elementos*

de las diferentes situaciones planteadas y que por ello, sea necesario determinar con precisión la forma de organizar el proceso. En este caso, es necesario que la entidad contable pública defina con la Contaduría General de la Nación el esquema contable a aplicar en la organización del proceso contable y en el reporte de la información". (Subrayado fuera de texto).

Es así que para el caso del Ministerio de Hacienda y Crédito Público-MHCP, en lo que tiene que ver con la organización de su proceso contable, se tiene que ejecutar a través del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF, presentándose una situación específica y particular, la cual se enmarca en lo definido en el numeral 13, del Capítulo III del Manual de Procedimientos del RCP, implicando, de conformidad con el entorno jurídico y económico expuesto en los párrafos iniciales de estas consideraciones, que se organice de acuerdo con el manejo presupuestal en tres (3) Unidades Ejecutoras (Gestión General, Deuda Pública y Tesoro Nacional), llevando cada una de ellas su información al igual que sus libros contables de manera separada, pero que para efectos de agregación y/o consolidación de la información contable del MHCP, se realice mediante un proceso extracontable en primera instancia a través de la Dirección General de Crédito Público, quien agrega la información de las Unidades Ejecutoras de Deuda Pública y Tesoro Nacional, eliminan las operaciones recíprocas entre dichas Unidades Ejecutoras.

Igualmente, la Dirección Administrativa es responsable de agregar la información de la Unidad Ejecutora Gestión General, para que a partir de la agregación que realiza el SIIF, elimine las operaciones recíprocas de las Direcciones agregadas, sin afectar los saldos de los libros de contabilidad y registros fuentes de las tres unidades ejecutoras que participan del proceso de agregación y/o consolidación, razón por la cual no se generan libros de contabilidad del mencionado proceso extracontable de agregación y/o consolidación.

Por lo anteriormente expuesto se precisa que la totalidad de las actividades del proceso contable del MHCP a través de sus Unidades Ejecutoras, se administran y controlan en forma independiente de la entidad agregadora y/o consolidadora, es decir, la 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. Significa entonces que cada unidad ejecutora actúa, en este caso, como una entidad contable pública, dadas las funciones que desarrollan.

Ahora bien, para efectos de reportar la información contable a la Contaduría General de la Nación para el proceso de elaborar el Balance General de la Nación y demás estados contables consolidados, se ha establecido que se presente un único reporte contable en el cual esté agregada la información de las tres unidades ejecutoras, definiéndose procesos de eliminación de operaciones recíprocas entre dichas unidades, proceso que debe realizarse en forma extracontable, como se definió anteriormente.

Es importante señalar que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y la Contaduría General de la Nación vienen adelantando reuniones para revisar y ajustar, si hay necesidad, el procedimiento contable que actualmente se realiza.

CONCLUSIONES

De conformidad con las normas expuestas en las consideraciones se concluye que el MHCP, dado su entorno jurídico y económico, y por ende su organización de acuerdo con el manejo presupuestal en tres (3) Unidades Ejecutoras (Gestión General, Deuda

Pública y Tesoro Nacional), es procedente que actualmente lleve cada una de sus Unidades Ejecutoras la administración y control de su proceso contable en forma independiente de la entidad agregadora y/o consolidadora, lo cual corresponde entre otras actividades a la 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.

Para los propósitos de reportar la información a la Contaduría General de la Nación, y para propósitos especiales, se requiere que la información contable del Ministerio de Hacienda y Crédito Público se presente en forma agregada, en un solo reporte, para lo cual debe realizar un proceso extracontable de agregación, el cual, a partir de la agregación que realiza el SIIF, elimina las operaciones recíprocas entre las unidades ejecutoras que agrega la Dirección General de Crédito y Tesoro Nacional y posteriormente la Dirección Administrativa, responsable de la Unidad Ejecutora Gestión General, sin afectar los saldos de los libros de contabilidad y registros fuentes de las Unidades Ejecutoras que participan del proceso de agregación.

Este proceso extracontable de agregación significa que no se generan libros de contabilidad del mencionado proceso. Los libros se deben observar en forma independiente en cada una de las unidades ejecutoras.

CONCEPTO 116348 DE JULIO 15 DE 2008

TEMA: Inversiones patrimoniales

SUBTEMA: Actualización de inversiones en el exterior

Doctor

FABIAN YEZID POVEDA C.

Jefe Unidad de Información Contable y Tributaria

EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS (ECOPETROL)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20087-116348, en la cual solicita que se modifique el validador de la cuenta 3243-Superávit por el método de participación patrimonial, para que acepte saldos débito. Lo anterior, considerando que ECOPETROL S.A., tiene inversiones patrimoniales en entidades controladas en el exterior y conforme al procedimiento señalado por la Contaduría General de la Nación, el método de participación patrimonial debe aplicarse en la moneda legal colombiana, previa conversión de los estados contables de la entidad controlada. Con el fenómeno actual de la revaluación del peso frente al dólar, el registro contable de la actualización de la inversión puede llegar a generar que el saldo de la cuenta sea contrario a su naturaleza. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 2° de la Resolución 145 de 2008 que sustituyó el texto del numeral 10 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, establece que: "Las inversiones patrimoniales en entidades controladas, asociadas o entidades bajo control

conjunto deben actualizarse por el método de participación patrimonial. Este método supone que la entidad inversora tiene el poder de disponer de los resultados del ente emisor en el período siguiente y no tiene la intención de enajenarla en el futuro inmediato; por su parte, no existe restricción alguna sobre el ente emisor para la distribución de sus resultados. Tratándose de inversiones en entidades del exterior, el método de participación debe aplicarse en la moneda legal colombiana, previa conversión de los estados contables de la entidad controlada". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, los incisos tercero y cuarto del numeral 14 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, señala el tratamiento contable a seguir en caso de obtener variaciones negativas de las partidas patrimoniales distintas de los resultados, en los siguientes términos: *"Cuando el superávit por el método de participación no alcance a absorber la disminución patrimonial acumulada en las partidas patrimoniales distintas a resultados, el exceso deberá reconocerse como gasto a título de provisión hasta que el valor en libros de la inversión llegue a cero. Para el registro se debita la subcuenta 530235-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).*

Las variaciones negativas adicionales no son objeto de reconocimiento, por lo cual debe abandonarse el método de participación patrimonial hasta tanto se presenten variaciones patrimoniales positivas".

La cuenta 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL *"Representa el valor correspondiente a la variación patrimonial, originada en las partidas patrimoniales diferentes a resultados, que presentan las entidades receptoras de la inversión y que, por la aplicación del método de participación patrimonial, debe ser registrado por la entidad inversora.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 1208-Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas".

CONCLUSIÓN

Las inversiones patrimoniales en entidades controladas deben actualizarse empleando el método de participación patrimonial, el cual, tratándose de las inversiones en entidades del exterior, debe aplicarse en la moneda legal colombiana, previa conversión de los estados contables de la entidad controlada.

Las variaciones negativas de partidas patrimoniales distintas de resultados se registran disminuyendo el superávit por el método de participación patrimonial, y el exceso se registra como gasto a título de provisión hasta que el valor en libros de la inversión llegue a cero. Las variaciones negativas que se sigan presentando no son objeto de reconocimiento, toda vez que no existe un valor en la inversión que permita registrar disminuciones adicionales. En este caso se abandona el método de participación patrimonial hasta tanto se presenten variaciones patrimoniales positivas.

Como se observa, el procedimiento contable limita el reconocimiento de variaciones patrimoniales negativas, como menor valor del superávit por el método de participación patrimonial, hasta cuando el saldo de esta cuenta llegue a cero. Posteriormente, deben reconocerse provisiones, hasta cuando el valor neto de la inversión llegue a cero. En consecuencia, con independencia de que las variaciones negativas de parti-

das patrimoniales distintas de resultados se originen en la revaluación del peso frente al dólar, no es procedente modificar el validador para que la cuenta 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL, acepte saldos débito.

CONCEPTO 112626 DE JULIO 21 DE 2008

TEMA: Convenio para subsidios

SUBTEMA: *Reconocimiento contable y presupuestal*

Doctora
ÁNGELA MARÍA FRANCO CARDONA
Profesional Universitario
Secretaría de Hacienda
Envigado (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20084-112626, a través de la cual consulta sobre el tratamiento contable del hecho que se describe así: "La entidad posee un terreno, el cual está registrado en sus activos. La entidad realiza un convenio con un particular o firma constructora en el cual se establece que la entidad entrega el terreno a la firma constructora para que esta construya viviendas de interés social. La condición que se pone es que en la adjudicación de las viviendas la firma constructora debe disminuir en forma proporcional el valor del terreno en cada vivienda, lo que se constituye en un subsidio para la vivienda a la comunidad.

Informa que el registro contable afecta la cuenta 5550-Subsidios asignados y como contrapartida la cuenta 160501-Terrenos urbanos.

La inquietud se refiere al movimiento presupuestal que se debe hacer, pues de esta manera no se está afectando el presupuesto por ningún lado. ¿Cómo se muestra su ejecución tanto a nivel presupuestal como a nivel de cuentas cero?

CONSIDERACIONES

Teniendo en cuenta que en reiteradas oportunidades le solicitamos aclaración e información relacionada con el tipo de convenio que realiza el municipio con la firma constructora, la cual no fue suministrada, vamos a partir de la base que el convenio corresponde a un contrato de asociación del ente público con un particular.

Para dar respuesta a la inquietud presentada es necesario analizar el hecho económico desde la dimensión contable y presupuestal. Desde la perspectiva contable, y sobre la base de lo indicado en el primer párrafo. En este sentido el registro contable inicial, es decir, cuando la entidad hace entrega del bien o terreno a la firma constructora corresponde a una reclasificación del valor de la subcuenta 160501-Urbanos de la cuenta 1605-TERRENOS, a la subcuenta 192010-Bienes inmuebles entregados en contratos de asociación, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, por el valor neto del bien.

En la medida que la firma constructora va adjudicando las viviendas a los beneficiarios, la entidad procede a reconocer el subsidio respectivo, con un registro débito en la subcuenta 555001-Para vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, y

un crédito a la subcuenta 192010-*Bienes inmuebles entregados en contratos de asociación*, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

Desde la perspectiva presupuestal, y para el registro en las cuentas de la clase cero, es importante señalar algunos aspectos de las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, así:

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.

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. También definen criterios para el reconocimiento y revelación del recaudo de ingresos no aforados, hasta tanto se surta el proceso de incorporación al presupuesto. Igualmente definen criterios para el reconocimiento y revelación de las reservas presupuestales, las cuentas por pagar y las vigencias futuras.

315. Las cuentas de presupuesto y tesorería se reconocen por los valores establecidos en las diferentes etapas del proceso presupuestal, originados en leyes, ordenanzas, acuerdos, actos administrativos y documentos internos y externos, exigidos en el proceso.

328. El presupuesto de gastos se reconocerá por el valor en que se afecten las apropiaciones incorporadas en el presupuesto aprobado, de conformidad con lo establecido en las normas mediante las cuales se expide, liquida y ejecuta el presupuesto de las entidades contables públicas.

329. La ejecución de las cuentas de presupuesto de gastos debe reconocerse en las diferentes etapas del proceso presupuestal, con base en los documentos internos y externos que correspondan, atendiendo los requisitos legales y teniendo en cuenta si se trata de operaciones de ejecución de apropiaciones con pagos en efectivo o sin flujo de efectivo.

La anterior reseña normativa es para indicar que para el reconocimiento de este hecho en las cuentas de presupuesto y tesorería, de la clase cero, es necesario que el gasto por subsidios se encuentre aprobado en el presupuesto y su ejecución corresponda al hecho descrito, de lo contrario, no es posible revelar en las Cuentas de Presupuesto y Tesorería la operación realizada.

Entendemos igualmente, que para que el proyecto de subsidios de vivienda esté en el presupuesto de gastos de inversión, debe corresponder a un proyecto incorporado en el respectivo Plan de Desarrollo del municipio.

CONCLUSIONES

De las consideraciones expuestas y la normativa señalada se concluye:

El hecho se debe analizar desde la dimensión contable y presupuestal. Desde la perspectiva contable es importante señalar que partiremos de la base que el convenio corresponde a un contrato de asociación del ente público con un particular para un fin específico.

En este sentido el registro contable inicial, es decir, cuando la entidad hace entrega del bien o terreno a la firma constructora corresponde a una reclasificación del valor de la subcuenta 160501-Urbanos de la cuenta 1605-TERRENOS, a la subcuenta 192010-Bienes inmuebles entregados en contratos de asociación, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, por el valor neto del bien. En la medida que la firma constructora va adjudicando las viviendas a los beneficiarios, la entidad procede a reconocer el subsidio respectivo, con un registro débito en la subcuenta 555001-Para vivienda, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, y un crédito a la subcuenta 192010-Bienes inmuebles entregados en contratos de asociación, de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

Para el reconocimiento de este hecho en las cuentas de presupuesto y tesorería, de la clase cero, es necesario que el gasto por subsidios se encuentre aprobado en el presupuesto y su ejecución corresponda al hecho descrito, de lo contrario, no es posible revelar en las Cuentas de Presupuesto y Tesorería la operación realizada.

CONCEPTO 112942 DE JULIO 21 DE 2008

TEMA: Pasivo Pensional Entidades contables públicas empleadoras

SUBTEMA: *Tratamiento contable de las pensiones compartidas, aportes patronales de salud de pensionados y comisión de administración de las pensiones.*

Doctora
YOLANDA CAMACHO
Grupo Financiero
Ministerio de Minas y Energía

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20085-112942, mediante la cual consulta el tratamiento contable de las cotizaciones que realiza la entidad al Instituto de Seguros Sociales para el reconocimiento de las pensiones compartidas de jubilados de Minercol, de los *“aportes por salud a cargo del patrono como consecuencia de que algunos son pensionados previos a la Ley que por ley no asumen el incremento de los aportes”* y del costo de administración de las pensiones de Minercol y Carboacol.

CONSIDERACIONES

El artículo 28 del Decreto 254 de 2004 señala *“Traspaso de bienes, derechos y obligaciones. Una vez finalizada la liquidación de la Empresa Nacional Minera Ltda., en Liquidación, Minercol Ltda., en Liquidación, los bienes, derechos y obligaciones serán transferidos a la Nación - Ministerio de Minas y Energía. El Liquidador realizará oportunamente los actos que sean necesarios para el traspaso de esos activos, pasivos, derechos y obligaciones, si a ello hubiere lugar, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 35 del Decreto-ley 254 de 2000”*. (Subrayado fuera de texto).

Del párrafo anterior se deduce que el pasivo pensional de Minercol en Liquidación se transfiere a la Nación - Ministerio de Minas y Energía. Esto es ratificado en el Decreto 1011 de 2007 mediante el cual el Ministerio de Minas y Energía, en representación de

la Nación, asume las obligaciones pensionales a cargo de Minercol Ltda., en liquidación, a partir de la terminación de la existencia legal de esta, conforme lo establece el artículo 1º.

El pago de dicho pasivo se realizará a través del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, Fopep, previa entrega de la reserva financiera actuarial a la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional, para su administración, como lo establece el artículo 23 del Decreto referido: *“Financiación del pago de las obligaciones pensionales. La Empresa Nacional Minera Ltda., en Liquidación, Minercol Ltda., en Liquidación, con base en el cálculo actuarial aprobado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Dirección General del Presupuesto, entregará al Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional, Fopep, los recursos necesarios para el pago de las pensiones, los cuales no podrán ser inferiores al valor de dicho cálculo. En este cálculo se incluirán las cotizaciones que se deben realizar para efectos del reconocimiento de las pensiones compartidas. Las sumas recibidas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público-Tesoro Nacional serán administradas de conformidad con las normas vigentes en una subcuenta denominada “Pensiones - Minercol”, que deberá destinarse exclusivamente al pago de las obligaciones pensionales. En el evento en que la liquidación no pueda garantizar el pago del pasivo con recursos líquidos, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar la entrega de bienes señalando las condiciones para el efecto”.* (Subrayado fuera de texto).

Conforme a los párrafos precedentes, en la información contable del Ministerio de Minas y Energía debe reconocerse el pasivo pensional de la extinta Minercol en Liquidación y la reserva financiera entregada al FOPEP para su pago.

Ahora bien, dado que el artículo 23 del decreto referido incorporó en el cálculo actuarial las cotizaciones para el pago de las pensiones compartidas con el Instituto de Seguros Sociales, cuando estas se convierten en un pasivo real su reconocimiento afectará la subcuenta 272005-CÁLCULO ACTUARIAL DE FUTURAS PENSIONES, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, con contrapartida en la subcuenta 251090-OTRAS PRESTACIONES ECONÓMICAS, de la Cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

Con relación a su inquietud respecto a la utilización de la subcuenta 510206-PENSIONES DE JUBILACIÓN, me permito informarle que esta fue eliminada del Catálogo General de Cuentas.

Respecto a los aportes en salud de los pensionados, el inciso segundo del artículo 143 de la Ley 100 de 1993, establece que *“La cotización para salud establecida en el sistema general de salud para los pensionados está, en su totalidad, a cargo de estos, quienes podrán cancelarla mediante una cotización complementaria durante su período de vinculación laboral”.* (Subrayado fuera de texto).

No obstante, el inciso primero del artículo referido en el párrafo precedente otorgó a los pensionados con anterioridad al 1º de enero de 1994, y a partir de dicha fecha, un reajuste mensual equivalente a la elevación en la cotización para salud.

De tal forma que si los aportes en salud a que se refiere en su comunicación corresponden al reajuste pensional establecido en el inciso primero del artículo 143 de la Ley 100 de 1993, destinado a sufragar las cotizaciones en salud de los pensionados, dicho valor está incluido en el cálculo actuarial y, por ende, su pago disminuye el mismo y se reconocerá en la información contable mediante un débito a la subcuenta 272003-CÁLCU-



LO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, con contrapartida en la subcuenta 251001-PENSIONES DE JUBILACIÓN PATRONALES, de la Cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

Respecto a su inquietud sobre el tratamiento contable de la comisión por administración de las pensiones de Minercol, dado que conforme al artículo 20 del Decreto 254 de 2004 dichos costos de administración están incluidos en el cálculo actuarial, su reconocimiento corresponderá a un débito a la subcuenta 272003-CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, con contrapartida en la subcuenta 242551-COMISIONES, de la Cuenta 2425-ACREEDORES.

Igual situación acontece con los costos de administración del pasivo pensional de Carbocol, dado que conforme al artículo 19 del Decreto 520 de 2003 también fueron incluidos en el cálculo actuarial. No obstante, para la aplicación del procedimiento contable se requiere definir cuál es la entidad que representa a la Nación, en virtud del decreto referido, para revelar en su información contable el cálculo actuarial de la extinta Carbocol. Para su definición, estamos consultando a la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, instancia que debe resolver esta situación.

Mientras se define la entidad que debe reconocer y revelar el cálculo actuarial, el Ministerio de Minas y Energía reconocerá en su información contable los recursos de las comisiones de administración de Carbocol como un gasto administrativo en la subcuenta 511111-COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS, de la Cuenta 5111-GENERALES.

CONCLUSIÓN

Las cotizaciones para pensiones compartidas al ISS de pensionados de Minercol y los costos de administración incluidos en el cálculo actuarial se reconocen y revelan como un menor valor del cálculo actuarial.

Los aportes en salud de pensionados del INEA, sí corresponden al reajuste pensional establecido en el artículo 143 de la Ley 100 de 1993, se reconocen como un menor valor del cálculo actuarial.

Respecto a las comisiones de administración del pasivo pensional de Carbocol, el Ministerio de Minas y Energía las reconocerá como un gasto administrativo mientras se define la entidad que debe reconocer y revelar el cálculo actuarial para que aplique estrictamente el procedimiento contable para el reconocimiento y registro 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.

CONCEPTO 116514 DE JULIO 22 DE 2008**TEMA: Plantaciones agrícolas****SUBTEMA: Reconocimiento contable**

Doctora
 SAYDA PATRICIA CAVIEDES DÍAZ
 Profesional 01
 Contabilidad y Tesorería
 Centro Agropecuario La Granja
 Sena Regional Tolima

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20087-116514, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

Según hallazgo presentado por la Contraloría General de la República, el SENA, Regional Tolima, no ha contabilizado en las propiedades, planta y equipo, los cargos incurridos en plantaciones agrícolas existentes en terrenos ubicados en el Centro de Formación Agropecuario del SENA en el Espinal, debido a la carencia de una directriz que oriente su registro contable, lo que genera incertidumbre sobre su valoración.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos a la caracterización del entorno económico del sector público colombiano establecido en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública:

“2. Entorno Económico

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.

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”.

Por su parte, la norma técnica de propiedades, planta y equipo, contenida en el numeral 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.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo”.

A su vez, la descripción y dinámica de la cuenta 1612-PLANTACIONES AGRÍCOLAS dispone que *“Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos por la entidad contable pública en los procesos de preparación de terrenos, siembra y desarrollo que corresponde a los períodos preproductivo y productivo de las plantaciones agrícolas cuya vida útil es superior a dos años, período en el cual se generan varias cosechas, siempre y cuando no estén orientados a la conservación del medio ambiente.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1420-Avances y Anticipos Entregados, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales y 2406- Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de los desembolsos imputables a la preparación de terrenos, siembra y desarrollo de plantaciones agrícolas.*
- 2- El valor de las plantaciones amortizables que entran en período productivo, trasladado de cultivos en desarrollo.*

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de la cancelación contra la respectiva amortización acumulada”.*

En estos términos, considerando que el cometido estatal de la entidad es la prestación de servicios educativos, que involucran diferentes escenarios para el desarrollo de sus programas académicos, y no la producción y comercialización de productos agrícolas, debe registrar sus instalaciones como propiedades, planta y equipo, necesarias

para el desarrollo de sus actividades, sin afectar la cuenta 1612-PLANTACIONES AGRÍCOLAS.

CONCLUSIÓN

Atendiendo el entorno económico del sector público colombiano, la entidad está clasificada como una entidad de gobierno general, cuyo cometido es la prestación de servicios educativos, razón por la cual no debe afectar la cuenta 1612-PLANTACIONES AGRÍCOLAS, por los cargos incurridos en las plantaciones desarrolladas en la granja de formación, considerando que esta cuenta debe ser utilizada por las entidades cuyo cometido estatal implique la producción y comercialización de productos agrícolas, situación que no es aplicable a la entidad objeto de consulta.

Por ende, la entidad debe reconocer en sus propiedades, planta y equipo, únicamente las instalaciones necesarias para adelantar sus actividades, las cuales involucran diferentes escenarios, entre ellos la granja de formación agrícola. En consecuencia, las erogaciones relacionadas con las plantaciones agrícolas deberán reconocerse como costo o gasto, según correspondan, en desarrollo de sus programas académicos.

CONCEPTO 116470 DE JULIO 25 DE 2008

TEMA: Alcance concepto 20085-112758 del 14 de mayo de 2008

SUBTEMA: Registro contable de los bienes de Salinas Marítimas de Manaure-SAMA

Doctor
EDUARDO ARCE CAICEDO
Director
IFI-Concesión de Salinas
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20087-116470, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

La entidad expone los artículos 1 y 2 de la Ley 773 de 2002:

“ARTÍCULO 1o. AUTORIZACIÓN. Autorízase al Gobierno Nacional para crear una sociedad de economía mixta, en calidad de concesionaria, vinculada al Ministerio de Desarrollo, cuyo objeto principal será la administración, fabricación, explotación, transformación, comercialización de las sales que se producen en las salinas marítimas de Manaure, Guajira, actividades que actualmente desarrolla el Instituto de Fomento Industrial, IFI, en virtud del contrato de administración delegada celebrado con la Nación el 1o. de abril de 1970.

ARTÍCULO 2o. ENTREGA DE ACTIVOS. Dentro de los tres (3) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, el Instituto de Fomento Industrial, IFI, a nombre de la Nación entregará, en calidad de capital inicial de la nueva sociedad la totalidad de los activos vinculados al contrato de administración delegada en lo relativo a las salinas marítimas de Manaure”.



En este sentido, la Escritura 135 de 2004 creó SAMA y estableció las reglas de funcionamiento de la sociedad y de la concesión minera, así como la entrega de los bienes citados.

Así mismo, determinó que mientras no se cumpla con la contratación del operador privado, el IFI-Concesión de Salinas continuará realizando las labores de administración, fabricación, explotación, beneficio, transformación y comercialización de las sales que se producen en las Salinas Marítimas de Manaure-Guajira.

Por lo anterior, IFI-Concesión de Salinas no solo se ha encargado de las actividades de administración y explotación de las salinas de Manaure, sino que mantiene la tenencia de los bienes relacionados con el contrato de administración delegada, considerando que el artículo 55 de la citada escritura estableció que la entrega material solo procedería una vez se contratara al operador privado. En este sentido, los bienes a la fecha se encuentran registrados en los estados financieros de IFI-Concesión de Salinas.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, ¿a qué entidad le corresponde incorporar en los estados financieros los bienes contemplados en la Escritura 135 de 2004?

CONSIDERACIONES

En el entendido de que la consulta se relaciona con los activos vinculados al contrato de administración delegada de las salinas marítimas de Manaure, y no a las reservas naturales, cuyo tratamiento fue definido en el concepto 7360 del 6 de abril de 2005, como un activo del Ministerio de Minas y Energía, en representación de la Nación, nos permitimos presentar las siguientes consideraciones:

El artículo 2° de la Ley 773 de 2002 expresa que “Dentro de los tres (3) meses siguientes a la entrada en vigencia de la presente ley, el Instituto de Fomento Industrial, IFI, a nombre de la Nación entregará, en calidad de capital inicial de la nueva sociedad, la totalidad de los activos vinculados al contrato de administración delegada en lo relativo a las salinas marítimas de Manaure, Guajira, a la asociación de autoridades tradicionales indígenas Wayuu del área de influencia de las Salinas de Manaure, “Sumain Ichi”, en un 25%, al Ministerio de Desarrollo Económico como representante de la Nación en la nueva sociedad el 51%, y el 24% restante al municipio de Manaure, Guajira. Estas transferencias accionarias se harán a las partes aquí referidas como socias de la nueva empresa sin que implique para ellas costo alguno.

Al momento de constituirse la sociedad de economía mixta, que se autoriza en el artículo 1° de la presente ley, la participación de la asociación “Sumain Ichi”, no podrá ser inferior al 25% del capital suscrito y pagado. Una vez constituido este porcentaje podrá variar al igual que el de los otros accionistas de la sociedad.

Las utilidades que obtenga el Municipio de Manaure, Guajira, como consecuencia de la participación en esta sociedad serán destinadas a atender los costos que implican el suministro de agua en su territorio a través del sistema no convencional de los molinos de viento”.

Por su parte, los numerales 24, 25 y 26 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Capítulo III del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado mediante Resolución 356 de 2007, establecen:

“24. TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS

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.

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 que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general, o la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados 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-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

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.

25. BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

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, o la empresa, que entrega a una empresa pública 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 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos o 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

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 sub-

cuenta 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).

26. RESTITUCIÓN DE LOS BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN

(...) Cuando la restitución de los bienes se realice entre entidades del gobierno general y empresas, o entre empresas, la entidad del gobierno o empresa que devuelve los bienes debita la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y acredita la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por su parte, la entidad del gobierno general o la empresa pública que recibe los bienes reclasifica el valor neto de la subcuenta que corresponda, de las cuentas 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR) y 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, a la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado y se acredita la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta 311576-Otros activos o la subcuenta 324077-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique el bien entregado, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda”.

En estos términos, se establecen dos escenarios para el tratamiento contable de los bienes: el primero, si el otorgamiento de la escritura pública implicó el traslado de la propiedad de los bienes a la Sociedad de Economía Mixta Salinas Marítimas de Manaure-SAMA, aunque no se haya hecho la entrega material; y el segundo, si el otorgamiento de la escritura pública no implicó el traslado de la propiedad, y el IFI conserva tanto la propiedad, la tenencia y la administración de los bienes.

En este sentido, la propiedad y la tenencia de los bienes son los criterios determinantes para aclarar el tratamiento contable, considerando que aunque una entidad ostente el derecho de dominio de un bien, es posible que otra lo utilice en desarrollo de sus actividades.

CONCLUSIÓN

Como resultado de la situación objeto de consulta, se presentan dos escenarios excluyentes entre sí:

1. Si el otorgamiento de la escritura pública implicó el traslado de la propiedad de los bienes a la Sociedad de Economía Mixta Salinas Marítimas de Manaure-SAMA, aunque no se haya hecho la entrega material, por el incumplimiento de la condición establecida (contratación del operador privado), el IFI-Concesión de Salinas cancelará todos los conceptos asociados con los bienes, y la diferencia que surja afectará las subcuentas correspondientes de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. Luego, procederá a reconocerlos en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, cuya contrapartida corresponderá a la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por su parte, la Sociedad de Economía Mixta Salinas Marítimas de Manaure-SAMA reconocerá los bienes, por su valor en libros, en la subcuenta respectiva de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, cuya contrapartida corresponderá a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Cuando se realice la restitución de los bienes, como consecuencia del cumplimiento de la contratación del operador privado, el IFI debitará la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y acreditará la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

Por su parte, SAMA reclasificará el valor neto de la subcuenta que corresponda, de las cuentas 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR) y 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, a la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

En caso de haberse reconocido valorizaciones, debitará la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado y acreditará la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También debitará la subcuenta 324077-Otros activos y acreditará la subcuenta que identifique el bien entregado, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

2. Si el otorgamiento de la escritura pública no implicó el traslado de la propiedad, y el IFI ostenta tanto el derecho de dominio como la tenencia de los bienes, será la encargada de reconocer los mismos en sus propiedades, planta y equipo, hasta tanto SAMA cumpla con la condición de contratar al operador privado y se proceda con la entrega de los bienes.

En el momento de la entrega, el IFI-Concesión de Salinas cancelará todos los conceptos relacionados con los bienes, y la diferencia que surja afectará la subcuenta respectiva de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. Por su parte, SAMA debitará la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, y acreditará la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

CONCEPTO 116684 DE JULIO 28 DE 2008**TEMA: Inversiones****SUBTEMA: Clasificación**

Doctora
RUTH FABIOLA DÍAZ GÓMEZ
Responsable Área de Contabilidad
INSTITUTO NACIONAL DE SALUD
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

En respuesta a su comunicación radicada con el expediente número 20087-116684, en la cual consulta sobre la debida clasificación de las inversiones en títulos TES que realiza la entidad, en cumplimiento del Decreto 538 de 2008. Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 1 del Decreto 1525 del 9 de mayo de 2008, por el cual se dictan normas relacionadas con la inversión de los recursos de las entidades estatales del orden nacional y territorial dispone que *“Para el cumplimiento de lo establecido en el artículo 102 del Estatuto Orgánico del Presupuesto, y sin perjuicio de lo previsto en el artículo 29 del Decreto 359 de 1995, los establecimientos públicos del orden nacional y las entidades estatales del orden nacional a las cuales se les apliquen las disposiciones de orden presupuestal de aquellos, deben invertir sus excedentes de liquidez originados en sus recursos propios, administrados, y los de los Fondos Especiales administrados por ellos, en Títulos de Tesorería TES, Clase “B” del mercado primario adquiridos directamente en la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en adelante DGCPN”*. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 64 del mismo Decreto señala que *“El presente decreto rige a partir de la fecha de su publicación y deroga todas las disposiciones que le sean contrarias y en especial el Decreto 538 de 2008”*.

El párrafo 147, del Régimen de Contabilidad Pública 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. (...)”*.

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”*.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que en virtud del Decreto 1525 de 2008 los establecimientos públicos del orden nacional y las entidades estatales del orden nacional a las cuales se

les apliquen las disposiciones presupuestales de aquellos sólo pueden invertir sus excedentes de liquidez en títulos de tesorería TES clase B, la clasificación corresponde a la subcuenta 120309-Títulos de tesorería-TES, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA.

Adicionalmente, me permito informarle que con base en el Decreto mencionado, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución 205 del 22 mayo de 2008, para que a partir de su publicación las inversiones en TES se actualicen aplicando las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera para las inversiones negociables. Esta Resolución puede ser consultada en la página web http://www.contaduria.gov.co/Normatividad_Inicio.htm.

CONCEPTO 114391 DE JULIO 30 DE 2008

TEMA: Indemnizaciones

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctor
 JOSÉ NEMESIO MORENO RODRÍGUEZ
 Jefe División Financiera (E)
 Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC)
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20086-114391, en la cual consulta acerca del procedimiento contable a seguir cuando se presenta la pérdida o faltante de fondos, bienes o derechos en un establecimiento de reclusión, regional o escuela, y la aseguradora realiza el pago de la indemnización directamente a la sede central y no en el lugar donde se encuentra el deudor, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Respecto a la organización y ejecución contable del Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC), mediante comunicación telefónica se manifestó por parte de la entidad que la información reportada por los establecimientos de reclusión es consolidada por las respectivas direcciones regionales y remitida a la sede central en donde se efectúa la consolidación final.

El numeral 1º del capítulo X, del título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, señala 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.

Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora esta reconoce el pago de la indemnización el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia". (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, en el momento en que la entidad aseguradora reconozca el pago de la indemnización, el establecimiento carcelario, la regional o la escuela afectada reconoce el derecho, mediante 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.

En el momento del recaudo, registra un débito a la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. Lo anterior teniendo en cuenta que la entidad aseguradora realiza el pago de la indemnización directamente a la sede central del INPEC.

Por su parte, la sede central registrará el recaudo de la indemnización en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCLUSIÓN

En el momento en que la entidad aseguradora reconozca el pago de la indemnización, el establecimiento carcelario, la regional o la escuela afectada reconoce el derecho, mediante 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.

En el momento del recaudo registra un débito a la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. Lo anterior teniendo en cuenta que la entidad aseguradora realiza el pago de la indemnización directamente a la sede central del INPEC,

Por su parte, la sede central registra el recaudo de la indemnización en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Finalmente, cabe resaltar que la organización contable de la entidad debe llevarse a cabo conforme lo señalado en el capítulo III, del título III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente al procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, por lo cual debe garantizarse el adecuado flujo de información entre la sede central, las regionales,

los establecimientos de reclusión y las escuelas, con el fin de que cada una efectúe los registros contables correspondientes, de tal manera que les permita obtener una información confiable, relevante y comprensible.

CONCEPTO 116129 DE JULIO 30 DE 2008

TEMA: Gastos

SUBTEMA: Margen en la contratación de servicios de salud

Doctor

CARLOS ERNESTO ROZO FLÓREZ

Gerente

ESE Hospital Departamental Universitario del Quindío San Juan de Dios
Armenia (Quindío)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20086-116129, en la cual indica que en lo referente a los contratos de capitación, la entidad viene aplicando lo establecido en la Circular Externa 035 de 2000, la cual indica que cuando el valor del contrato es mayor a lo facturado, la diferencia se registra como un ingreso operacional en la subcuenta 431298 -MARGEN EN LA CONTRATACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD y cuando el valor del contrato es menor a lo facturado, la diferencia se registra en la subcuenta 511160- MARGEN EN LA CONTRATACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD. Por lo cual solicita que se autorice el registro de este gasto en la cuenta y subcuenta respectiva del grupo 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.

CONSIDERACIONES

La Resolución 354 de 2007, por la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública derogó la Circular Externa 035 de 2000. Por tanto, las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS deben aplicar el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones realizadas por las IPS contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, el cual en el numeral 3 respecto a los contratos de capitación y de atención a vinculados indica 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”*

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”. (Subraya fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 295 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los costos de producción, señala que *“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”.*

A su vez, los párrafos 302 y 304 indican 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 porción a los servicios suministrados en tales condiciones.*

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

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que los costos de producción se acumulan durante el periodo contable con la prestación del servicio, y que se trasladan al costo de ventas, no es procedente que la diferencia generada como consecuencia del mayor valor facturado respecto al valor pactado en el contrato de capitación se registre como costo, dado que esta diferencia se genera como consecuencia de la negociación del contrato de capitación, con independencia de las erogaciones en las que haya incurrido la entidad para prestar el servicio.

CONCLUSIÓN

La diferencia generada como consecuencia del mayor valor facturado respecto al valor pactado en el contrato de capitación, debe registrarse como un gasto en la subcuenta 511160-MARGEN EN LA CONTRATACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD de la cuenta 5111-GENERALES, dado que esta diferencia se genera como consecuencia de la negociación del contrato de capitación, y no corresponde a una erogación aso-

ciada directamente con la prestación del servicio, pues este tipo de erogaciones ya fueron reconocidas en el respectivo proceso de acumulación de costos.

Es de anotar que con la derogación de la Circular Externa 035 de 2000, mediante la Resolución 354 de 2007, la entidad debe observar las disposiciones establecidas en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones realizadas por las IPS contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007.

CONCEPTO 116710 DE JULIO 30 DE 2008

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctor

EDUARDO MANUEL VIDAL VELÁSQUEZ

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el Expediente 20087-116710, en la cual consulta cuál es la entidad pública responsable de llevar el inventario e información de las propiedades inmuebles del Estado colombiano, a sus diferentes niveles municipales, departamentales, nacionales, de interés cultural, arquitectónico, histórico y demás clasificaciones existentes, 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 Sentencia de la Corte Constitucional 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).

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).



Así mismo, el literal I), del artículo 4º, de la citada Ley, señala como una de las funciones de la Contaduría General de la Nación: *“Impartir las normas y procedimientos para la elaboración, registro y consolidación del inventario general de los bienes del Estado”* (Subrayado fuera de texto).

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, por medio de la cual fue adoptado el Régimen de Contabilidad Pública, y el cual está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, expresa 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.* (Subrayado fuera de texto).

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”.

El Manual de Procedimientos, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, 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 este 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.

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), para efectos de reconocimiento y revelación contable clasifica los bienes inmuebles en tres tipos: los bienes inmuebles de propiedad de la entidad, los bienes de beneficio y uso público, y los bienes históricos y culturales.

En relación con los bienes inmuebles de propiedad de la entidad, el 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 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 contra-prestación de otras entidades del gobierno general”.* (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, un bien inmueble es reconocido como propiedades, planta y equipo, en el Grupo 16 del Catálogo General de Cuentas-CGC, cuando cumple con las características de propiedad, se usa en la prestación de servicios o en la producción de bienes, o en la administración del ente público y no está destinado para la venta. Así mismo, tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, hacen parte de las propiedades, planta y equipo, los bienes inmuebles para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

De otra parte, en cuanto a los bienes de beneficio y uso público, el numeral 2.9.1.1.6 de la señalada norma técnica, establece que *“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.* (Subrayado fuera de texto).

En el caso de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales”. (Subrayado fuera de texto).

El Plan General de Contabilidad Pública expresa que la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y 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”.* (Subrayado fuera de texto).

En este sentido, el Expediente 16596 de 2001 del Consejo de Estado expresa: (...) *Los bienes de uso público universal o bienes públicos del territorio son aquellos que, si bien su dominio es igualmente de la República, su uso pertenece a todos los habitantes del territorio y están a su servicio permanente (como el de calles, plazas, parques, puentes, caminos, tejidos, etc.). Es decir, que por su propia naturaleza, en general, respecto a estos bienes ninguna entidad estatal tiene la titularidad de dominio similar a la de un particular, puesto que están destinados al servicio de todos los habitantes. De allí que se ha afirmado que sobre ellos el Estado ejerce fundamentalmente derechos de administración y de policía, en orden a garantizar y proteger precisamente su uso y goce común, por motivos de interés general (art. 1° de la Carta Política).* (Subrayado fuera de texto).

(...) BIENES DE USO PÚBLICO- Características

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

A su vez, el artículo 674 del Código Civil establece que *“se llaman bienes de la unión aquellos cuyo dominio pertenece a la República.*

Si además su uso pertenece a todos los habitantes de un territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la unión de uso público o bienes públicos del territorio. (Subrayado fuera de texto).

Los bienes de la unión cuyo uso no pertenece generalmente a los habitantes, se llaman bienes de la unión o bienes fiscales”.

El texto “Los Bienes de Uso Público” de Gustavo Penagos, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., establece que, en lo referente a la naturaleza jurídica de los bienes de uso público, se deben tener en cuenta sus características especiales, enunciadas en la forma siguiente, de acuerdo con lo expresado en el Código Civil: (...) “2. Por estar destinados al uso común de los habitantes, lo que viene a ser la característica de las que distinguen los bienes de uso público de los bienes fiscales. Estos pueden ser destinados al servicio público, es decir, a la administración, como el Capitolio Nacional; pero los de uso público son para el público, para los habitantes todos, como las calles. A tales bienes se refiere el inciso 2º del artículo 674, cuando dice: “Si además su uso pertenece a todos los habitantes de un territorio, como el de las calles, plazas, puentes y caminos ...”. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, los bienes de beneficio y uso público están destinados al uso común de todos los habitantes, y dentro de los cuales se encuentran las redes terrestres, férreas, fluviales y marítimas, los puentes, túneles, plazas públicas, los parques recreacionales y demás obras públicas de servicio y utilización general.

De otra parte, en cuanto a los bienes históricos y culturales, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES “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”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1º de la Ley 1185 de 2008, expresa que “El patrimonio cultural de la Nación está constituido por todos los bienes materiales, las manifestaciones inmateriales, los productos y las representaciones de la cultura que son expresión de la nacionalidad colombiana, tales como la lengua castellana, las lenguas y dialectos de las comunidades indígenas, negras y creoles, la tradición, el conocimiento ancestral, el paisaje cultural, las costumbres y los hábitos, así como los bienes materiales de naturaleza mueble e inmueble a los que se les atribuye, entre otros, especial interés histórico, artístico, científico, estético o simbólico en ámbitos como el plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, filmico, testimonial, documental, literario, bibliográfico, museológico o antropológico. (Subrayado fuera de texto).

Se consideran como bienes de interés cultural de los ámbitos nacional, departamental, distrital, municipal, o de los territorios indígenas o de las comunidades negras de que trata la Ley 70 de 1993 y, en consecuencia, quedan sujetos al respectivo régimen de tales, los bienes materiales declarados como monumentos, áreas de conservación histórica, arqueológica o arquitectónica, conjuntos históricos, u otras denominaciones que, con anterioridad a la promulgación de esta ley, hayan sido objeto de tal declaratoria por las autoridades competentes, o hayan sido incorporados a los planes de ordenamiento territorial.

Así mismo, se consideran como bienes de interés cultural del ámbito nacional los bienes del patrimonio arqueológico.

Por lo cual, los bienes del patrimonio cultural de la Nación y los bienes de interés cultural, son aquellos que exaltan las representaciones de la cultura colombiana, y dentro

de los cuales podemos mencionar los monumentos, museos, bienes arqueológicos, bibliotecas y hemerotecas.

En ese orden de ideas, cada entidad pública es responsable, de conformidad con la Ley 87 de 1993, de la administración de los bienes inmuebles de su propiedad y de los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales que se encuentran bajo su dominio y administración. Para su reconocimiento y revelación contable, la entidad debe seguir lo señalado en las normas técnicas aplicables a cada tipo de bienes.

CONCLUSIÓN

El Plan General de Contabilidad Pública clasifica los bienes inmuebles en aquellos que son de propiedad de la entidad, los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales que se encuentran bajo el dominio y administración de la entidad contable pública; en ese sentido, cada entidad pública es responsable de la administración de los bienes inmuebles de su propiedad y de aquellos que se encuentran bajo su administración. Y para su reconocimiento y revelación contable, la entidad debe seguir lo señalado en las normas técnicas relativas a este tipo de activos.

CONCEPTO 116511 DE AGOSTO 1 DE 2008

TEMA: Pagos en especie

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
NATALIA ANDREA TRUJILLO MORENO
Bogotá D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20087-116511, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su consulta que una entidad del sector central suscribe un contrato, en el cual se acuerda como contraprestación que la entidad recibirá bienes fungibles como materiales de construcción, que pueden ser utilizados por esta entidad para la construcción o reparación de una sede administrativa de la misma, por lo anterior consulta:

¿Cómo debe la entidad registrar el pago en especie recibido?

¿Los pagos en especie deben incorporarse al presupuesto, o por ser activos solo deben registrarse contablemente?

¿La entidad puede hacer uso de los bienes recibidos como contraprestación para reparar o construir una sede administrativa de la misma entidad?

CONSIDERACIONES

1. El numeral 2.9.1.4.1 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 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).

En ese sentido, con el cumplimiento del contrato celebrado, la entidad contable pública causa el ingreso, para lo cual afecta mediante un crédito la subcuenta respectiva de la CLASE 4-INGRESOS, y un débito del Grupo 14-DEUDORES, subcuenta correspondiente.

En el momento del pago, la entidad registra un débito a la subcuenta 191001-Materiales y suministros, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta respectiva del Grupo 14-DEUDORES.

Si posteriormente, la entidad utiliza los materiales para el mantenimiento o reparación de un inmueble, la entidad registra un débito a la subcuenta 511115 o 521113-Mantenimiento, o a la subcuenta 511116 o 521114-Reparaciones, según corresponda, y un crédito a la subcuenta 191001-Materiales y suministros, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Si por el contrario, utiliza los materiales para realizar adiciones o mejoras, o para la construcción de bienes inmuebles, la entidad registra un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta que identifique el bien, y un crédito a la subcuenta 191001-Materiales y suministros, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

2. El Artículo 11 del Decreto 111 de 1996, el cual constituye el Estatuto Orgánico del Presupuesto, señala que *"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).

El numeral 2.9.1.6 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería del Plan General de Contabilidad Pública-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"*. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, en el numeral 2.9.1.6.1 de las Normas técnicas de las cuentas de presupuesto de ingresos y tesorería, del mismo texto normativo, señala que *"Para efectos contables se considera ingreso presupuestal toda transacción que implica la generación de un medio de financiamiento o fuente de fondos*. (Subrayado fuera de texto).

El presupuesto de ingresos y tesorería comprende las etapas de aprobación y ejecución. Se ejecuta con los recaudos, los cuales pueden ser en efectivo, títulos y otras cancelaciones, o con reconocimientos, cuando las normas presupuestales aplicables a la entidad así lo contemplan.

Los recaudos en efectivo constituyen la materialización de la ejecución presupuestal de ingresos. Adicionalmente, se reconocen en concepto separado, los recaudos en exceso de los valores aprobados, así como los recaudos por conceptos no previstos en el presupuesto". (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, 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; por lo tanto, el presupuesto de ingresos comprende las etapas de aprobación y ejecución de los ingresos.

Por su parte, la contabilidad patrimonial relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, los resultados y los flujos de recursos de una entidad, de acuerdo con las funciones que desempeña, la naturaleza de sus operaciones, la ocurrencia de eventos extraordinarios y no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público, en ese sentido, el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP se constituye en 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.

Así las cosas, los pagos en especie no deben incorporarse en el presupuesto, toda vez que el presupuesto de rentas corresponde a la estimación de los ingresos que espera recaudar la entidad durante una determinada vigencia, y la materialización de la ejecución de dicho presupuesto se da a través de los recaudos en efectivo.

3. El artículo 209 de la Constitución Política establece 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 nuestro).

A su vez, el artículo 269 del texto constitucional 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”. (Subrayado nuestro).

El artículo 2° 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 los 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”.

El artículo 6° del mismo texto normativo, expresa que “El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será respon-

sabilidad del representante legal o máximo directivo correspondiente. No obstante, la aplicación de los métodos y procedimientos al igual que la calidad, eficiencia y eficacia del control interno, también será de responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos". (Subrayado fuera de texto).

Entre tanto, el concepto 2228 del 19 de agosto de 2003, emitido por la Contraloría General de la República, señala que "Las entidades del Estado deben tener su propia organización en la que plasmarán el manejo de sus bienes. Por lo tanto a partir del año 1991, los entes Estatales son autónomos en el manejo de sus bienes de conformidad con lo establecido por las Circulares Externas que para el efecto ha expedido la Contaduría General de la Nación". (Subrayado fuera de texto).

Así entonces, la legislación existente para el manejo de los bienes se encuentra contenida en primera instancia en la Constitución Política de Colombia, la Ley 87 de 1993, el artículo 107 de la Ley 42 de 1993, y las Circulares Externas expedidas por la Contaduría General de la Nación, (...)". (Subrayado fuera de texto).

De lo anterior, se concluye que la Ley 87 de 1993, estableció los mecanismos para realizar un autocontrol, el cual permite verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y de las instrucciones internas de la misma entidad. En ese sentido, la citada Ley define el Sistema de Control Interno, sus objetivos, características y el responsable del establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas.

Por lo tanto, en desarrollo del Sistema de Control Interno, la entidad, en cabeza del Representante Legal o el máximo órgano directivo, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, por lo cual, le corresponde a la entidad, 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 inventarios físicos y 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, social y ambiental.

CONCLUSIÓN

1. Con el cumplimiento del contrato celebrado, la entidad contable pública causa el ingreso, para lo cual afecta mediante un crédito la subcuenta respectiva de la CLASE 4-INGRESOS, y un débito el Grupo 14-DEUDORES, subcuenta correspondiente.

En el momento del pago, la entidad registra un débito a la subcuenta 191001-Materiales y suministros, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, y un crédito en la subcuenta respectiva del Grupo 14-DEUDORES.

Si posteriormente, la entidad utiliza los materiales para el mantenimiento o reparación de un inmueble, la entidad registra un débito a la subcuenta 511115 o 521113-Mantenimiento, o a la subcuenta 511116 o 521114-Reparaciones, según corresponda, y un crédito a la subcuenta 191001-Materiales y suministros, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

Si por el contrario, utiliza los materiales para realizar adiciones o mejoras, o para la construcción de bienes inmuebles, la entidad registra un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta que identifique el bien, y un crédito a la subcuenta 191001-Materiales y suministros, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

2. Los pagos en especie no deben incorporarse en el presupuesto, toda vez que el presupuesto de rentas corresponde a la estimación de los ingresos que espera recaudar la entidad durante una determinada vigencia, y la materialización de la ejecución de dicho presupuesto se da a través de los recaudos en efectivo.

3. A través de la Constitución Política y la Ley 87 de 1993 se creó un Sistema de Control Interno mediante el cual las entidades públicas establecen los mecanismos para realizar un autocontrol que permita verificar el cumplimiento de las disposiciones legales y de las instrucciones internas de la misma entidad, en tal sentido, en desarrollo del Sistema de Control Interno, le entidad es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, razón por la cual, debe implementar las políticas y procedimientos que se tendrán en cuenta para llevar a cabo sus diferentes procesos.

CONCEPTO 116902 DE AGOSTO 1 DE 2008

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Actualización

Doctor
WILLIAM ROBERTO HERRERA HERNÁNDEZ
Alcalde Local
Alcaldía Local San Cristóbal
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20087-116902, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

¿A partir de qué monto están sujetos a actualización los bienes registrados en las cuentas de propiedad, planta y equipo?

¿Qué métodos de reconocido valor técnico pueden ser empleados por una entidad contable pública para efectuar las actualizaciones de los bienes sujetos a este procedimiento?

¿Existe alguna entidad pública del orden nacional o territorial que efectúe la actualización de los bienes contabilizados como propiedad, planta y equipo?

CONSIDERACIONES

El numeral 18 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con 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. Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) residual, como aplicación del valor presente neto que consiste en descontar los costos totales y la utilidad esperada del proyecto, al monto total de las ventas proyectadas.

La selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico debe tener en cuenta la relación costo-beneficio para la entidad contable pública, procurando evitar erogaciones significativas, para lo cual podrán efectuarse avalúos con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades públicas, siempre que cuenten con la idoneidad y capacidad para su realización. Así mismo, deberá atender la expectativa inmediata de la administración, de acuerdo con la destinación prevista para el bien.

Si se actualiza un determinado elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo, también se deben actualizar todos los activos que pertenezcan a la misma clasificación”.

A su vez, el numeral 20 del mismo Capítulo, en relación con la frecuencia de las actualizaciones, expresa que *“La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo”.*

Así mismo, el numeral 21, establece que *“No es obligatoria la actualización de los bienes muebles cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo”.*

Por lo anterior, corresponde a la entidad seleccionar y aplicar el avalúo técnico que más se ajuste al valor real de los bienes, teniendo en cuenta los elementos generadores de valor de los mismos, tales como la ubicación, el estado, la capacidad productiva, la obsolescencia y el deterioro que sufren los bienes, o puede determinarse mediante precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Los avalúos pueden efectuarse con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas especializadas en el tema o con el apoyo de entidades oficiales, los cuales tendrán una vigencia de tres años como mínimo. No obstante, deberá efectuarse su actualización, si a juicio del Representante Legal el valor registrado en la contabilidad no refleja su realidad económica; lo cual, no significa que debió realizarse un avalúo técnico en el 2007, por la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

Corresponde a la entidad seleccionar y aplicar el avalúo técnico que más se ajuste al valor real de los bienes, teniendo en cuenta los elementos generadores de valor de los mismos, y que los avalúos pueden efectuarse con personal de la entidad, con personas naturales o jurídicas especializadas en el tema o con el apoyo de entidades oficiales, y los cuales tendrán una vigencia de tres (3) años como mínimo. No obstante, deberá efectuarse su actualización, si a juicio del Representante Legal el valor registrado en la contabilidad no refleja su realidad económica; lo cual no significa que deba

realizarse un avalúo técnico en el 2007, por la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública.

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

Finalmente, en relación con la existencia de entidades del orden nacional o territorial que efectúen actualizaciones a las propiedades, planta y equipo, le sugiero dirigirse al Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC), que es el organismo encargado de producir el mapa oficial y la cartografía básica de Colombia, elaborar el catastro nacional de la propiedad inmueble, y realizar el inventario de las características de los suelos, y adelantar investigaciones geográficas como apoyo al desarrollo territorial, en donde puede recibir orientación al respecto.

CONCEPTO 107950 DE AGOSTO 6 DE 2008

TEMA: Pasivos

SUBTEMA: Servicios de Salud - Atención de Urgencias

Doctor
HUGO ALBERTO PÉREZ ARAÚJO
Director Financiero y de Crédito Público
GOBERNACIÓN DEL AMAZONAS
Leticia (Amazonas)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20081-107950, en la cual consulta si se deben registrar las cuentas por pagar originadas en la prestación de servicios de urgencias, teniendo en cuenta que no se tiene registro presupuestal ni contrato firmado, y sólo se cuenta con la factura y el certificado del funcionario donde consta que se prestó el servicio. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 168 de la Ley 100 de 1993, por la cual se crea el Sistema de Seguridad Social Integral y se dictan otras disposiciones, establece que *“La atención inicial de urgencias debe ser prestada en forma obligatoria por todas las entidades públicas y privadas que presten servicios de salud, a todas las personas independientemente de la capacidad de pago. Su prestación no requiere contrato ni orden previa. (...)”* (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la atención de urgencias, el artículo 67 de la Ley 715 de 2001 señala que *“La atención inicial de urgencias debe ser prestada en forma obligatoria por todas las entidades públicas y privadas que presten servicios de salud a todas las personas. Para el pago de servicios prestados su prestación no requiere contrato ni orden previa y el reconocimiento del costo de estos servicios se efectuará mediante resolución motivada en caso de ser un ente público el pagador. La atención de urgencias en estas condiciones no constituye hecho cumplido para efectos presupuestales y deberá*



cancelarse máximo en los tres (3) meses siguientes a la radicación de la factura de cobro". (Subrayado fuera de texto).

De 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).

El principio de Prudencia contenido en el párrafo 120 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. 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. (...)"

Conforme al Catálogo General de Cuentas, la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD "Representa el valor de las obligaciones a cargo de las Direcciones de Salud para la atención en salud, con los recursos destinados para el régimen subsidiado, el subsidio a la oferta y acciones de salud pública. También representa el valor de las obligaciones derivadas de la aplicación de los recursos destinados al subsidio a la oferta, el apoyo a la afiliación de las madres comunitarias y las originadas en la ejecución de los recursos de la subcuenta ECAT". (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD tiene creada la subcuenta 248001-Subsidio a la Oferta, para el registro de las obligaciones por la prestación de servicios de salud a la población pobre en lo no cubierto por el subsidio a la demanda.

Por su parte, la cuenta 5502-SALUD "Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.

Así mismo, registra el gasto en que incurren las Direcciones de Salud para la atención en salud y el fortalecimiento de la prestación de dicho servicio, con los recursos destinados para el Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y el Fortalecimiento institucional".

La cuenta 5502-SALUD, tiene creada la subcuenta 550208-Subsidio a la Oferta, para el registro del gasto público social que surge de la prestación de servicios de salud a la población pobre en lo no cubierto por el subsidio a la demanda.

CONCLUSIÓN

Las cuentas por pagar originadas en la prestación del servicio de urgencias deben reconocerse con base en los principios de contabilidad pública de Devengo o

Causación y Prudencia, esto es, en el momento en que surja la obligación y sin subestimar los gastos.

Lo anterior, teniendo en cuenta que conforme a la ley, la atención inicial de urgencias es obligación de todas las entidades públicas y privadas que presten servicios de salud, y que para el pago de los servicios no se requiere contrato ni orden previa. Adicionalmente, la atención de urgencias en estas condiciones no constituye hecho cumplido para efectos presupuestales.

De acuerdo con la ley, en caso de que el pagador sea un ente público, el reconocimiento del costo de estos servicios debe efectuarse mediante resolución motivada. Para el registro contable se debita la subcuenta 550208-Subsidio a la Oferta, de la cuenta 5502-SALUD y se acredita la subcuenta 248001-Subsidio a la Oferta, de la cuenta 2480-ADMINISTRACIÓN Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SALUD, considerando que la entidad territorial responde por la prestación de los servicios de salud, tratándose de la población pobre no cubierta por el subsidio a la oferta.

CONCEPTO 113482 DE AGOSTO 6 DE 2008

TEMA: Convenios

SUBTEMA: Reconocimiento de los recursos recibidos

Doctora
LILIANA NIÑO MORALES
Contadora General
Instituto Colombiano Agropecuario (ICA)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20085-113482, en la cual consulta si el registro contable del aporte efectuado por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural al ICA, en desarrollo del Convenio No. 017-2007, se efectuó correctamente, teniendo en cuenta que el ICA registró dicho aporte en el grupo 43-VENTA DE SERVICIOS y los gastos ocasionados por la ejecución del convenio en las cuentas correspondientes, tratamiento contable que fue objetado por la Contraloría General de la República. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del Convenio No. 017-2007, suscrito entre el Instituto Colombiano Agropecuario (ICA) y el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, señala: *“El presente convenio tiene por objeto la cooperación mutua tendiente al fortalecimiento del ICA para la atención de los programas sanitarios del sector avícola, mediante la ejecución del proyecto “Mejoramiento de los programas sanitarios avícolas, el cual forma parte integral del presente convenio”. (Subrayado fuera de texto).*

La cláusula cuarta del citado convenio establece las obligaciones de las partes, así: “1) De El MINISTERIO: a) Aportar los recursos financieros acordados para la ejecución del presente convenio. b) Orientar y apoyar, de acuerdo con los lineamientos de política y demás información relacionada con la materia, la ejecución del objeto del Convenio. c) Ejercer la coordinación técnica y financiera necesaria para asegurar el éxito del Convenio. d) Programar y realizar las reuniones que fueren necesarias para

la coordinación, ejecución y seguimiento del Convenio. e) Participar en forma directa en las actividades del Comité Administrativo. 2) De ICA: a) Ejecutar, conforme al Plan Operativo, los recursos destinados al objeto del presente convenio. b) Organizar y ejecutar las actividades y recursos que tengan que ver con el objeto del convenio, con estricta sujeción a la programación, cronograma y distribución de recursos establecidos en el plan operativo. c) Presentar al Ministerio informes trimestrales sobre la ejecución técnica y financiera del Convenio que incluyan los avances o progresos realizados. Así mismo, presentar un informe técnico y financiero final sobre la ejecución del convenio. d) Responder técnica y administrativamente por el cumplimiento de las actividades establecidas en el plan operativo. e) Cancelar con cargo a los recursos del Convenio los costos de las distintas actividades establecidas en el plan operativo. f) Abrir una cuenta especial para el manejo de los recursos del convenio. g) Las demás que resulten necesarias para el cumplimiento del objeto del convenio". (Subrayado fuera de texto).

En relación con el valor y desembolso, la cláusula quinta señala: "Para la realización del objeto del presente Convenio, EL MINISTERIO entregará al ICA la suma de CINCO MIL MILLONES de Pesos (\$5.000.000.000) M/Cte. del presupuesto de la vigencia fiscal de 2007.

PARÁGRAFO PRIMERO: EL MINISTERIO transferirá los recursos de la siguiente manera: 1) Un primer desembolso equivalente al 40% del valor del convenio, dentro del mes siguiente al perfeccionamiento y legalización del mismo. 2) Un segundo desembolso del 40% del aporte, a los 6 meses de ejecución del convenio, previa presentación de los informes de ejecución que a la fecha haya debido presentar el ICA, aprobados por el interventor. 3) Un tercer desembolso por el 20% del aporte, a los 8 meses de ejecución del convenio, previa presentación de los informes de ejecución que a la fecha haya debido presentar el ICA, aprobados por el Comité Interventor. **PARÁGRAFO SEGUNDO:** En todo caso, los pagos estarán sujetos al estricto cumplimiento de las actividades previstas en el Plan Operativo del Convenio. (...)" (Subrayado fuera de texto).

La cláusula sexta del convenio, inicialmente señalaba: "Los bienes que se adquieran en ejecución del presente convenio serán de propiedad del MINISTERIO y podrán ser utilizados por el ICA, o por quien el MINISTERIO autorice, quienes los tendrán a título de comodato mientras dure el presente convenio. Al finalizar el convenio se devolverán y entregarán tales bienes o podrán firmar un contrato de comodato con el MINISTERIO, que los autorice a continuar con su uso". (Subrayado fuera de texto).

La cláusula sexta fue modificada por el Otrosí del 9 de noviembre de 2007, en donde se estableció: Los bienes adquiridos durante la ejecución del Convenio 0017/07, pasarán a ser de propiedad del ICA una vez finalizado el mismo". (Subrayado fuera de texto).

La cláusula octava del convenio señala que "El ICA, a través de la Subgerencia Administrativa, se obliga a llevar registros contables y administrativos que permitan comprobar la adecuada inversión del aporte del MINISTERIO y presentar los informes que requiera el MINISTERIO, así como los estados de aplicación de fondos y una relación de los gastos de acuerdo con las normas usuales de contabilidad, vigentes para el país".

En relación con el término de duración del convenio, la cláusula novena establece que "El presente convenio tiene una duración hasta el 31 de diciembre de 2007".

La cláusula décima sexta del convenio indica que *“El presente Convenio se liquidará de común acuerdo entre el MINISTERIO y el ICA, procedimiento que se efectuará dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su finalización o a la fecha que el acuerdo de las partes la disponga. La liquidación se efectuará mediante acta en el cual se describirán en forma detallada todas las actividades desarrolladas y los recursos ejecutados. Si existiere un saldo disponible, correspondiente a recursos no ejecutados, el ICA procederá a devolverlos a la Tesorería General de la Nación”*. (Subrayado fuera de texto).

Conforme a lo expresado en su comunicación, el ICA registró el aporte recibido del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural en el grupo 43-VENTA DE SERVICIOS y los gastos ocasionados por la ejecución del convenio en las cuentas correspondientes. Por su parte, de acuerdo con información telefónica, el Ministerio registró estos aportes en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, los cuales fueron amortizados con la información reportada por el ICA.

Con respecto a la normativa contable, la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, del Catálogo General de Cuentas, *“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”*.

La dinámica señala que la citada cuenta se debita con: *“1- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes”*.

El numeral 25 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo 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. (...)”*

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”.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones anteriormente expuestas, los recursos recibidos del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, en desarrollo del convenio No. 017 de 2007, debieron registrarse en la subcuenta 245003-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Lo anterior, teniendo en cuenta que conforme al parágrafo primero de la cláusula quinta del convenio, los desembolsos se efectuaron con anterioridad a su ejecución, previa presentación del informe de ejecución del desembolso anterior. Adicionalmente, considerando que durante la ejecución del convenio la propiedad de los bienes se

reservó para el Ministerio y, finalmente porque en el convenio se pactó que los saldos disponibles, correspondientes a recursos no ejecutados, deberían ser devueltos por el ICA a la Tesorería General de la Nación.

En este sentido, con la ejecución del convenio, el ICA debió disminuir tanto el saldo en efectivo como el pasivo por concepto de avances y anticipos recibidos, y reportar al Ministerio para que este registrara tanto los bienes adquiridos como los gastos incurridos en desarrollo del convenio.

Ahora bien, teniendo en cuenta que durante la ejecución del convenio los bienes eran de propiedad del Ministerio, los cuales conforme a lo pactado podían ser utilizados por el ICA a título de comodato, con base en el procedimiento contable para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, por tratarse de una operación entre entidades del gobierno general, el Ministerio debió retirarlos de sus activos, afectando la subcuenta 310501-Nación, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Por su parte, el ICA debió incorporarlos dentro de sus activos, de acuerdo con su naturaleza, revelando la condición de bien de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 325531-Bienes de Uso Permanente sin Contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTUCIONAL INCORPORADO.

Una vez finalizado el convenio, cuando los bienes pasaran a ser de propiedad del ICA, este instituto debió reclasificarlos a la subcuenta y cuenta conforme a su naturaleza, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Como se observa, el procedimiento anteriormente señalado no coincide con el que aplicó el ICA para el reconocimiento del aporte del Ministerio, toda vez que el ICA reconoció estos recursos como ingreso por la venta de servicios y la ejecución como gastos y activos. No obstante, el efecto de aplicar uno u otro procedimiento se recoge en el capital fiscal, por la reclasificación del resultado del ejercicio y del patrimonio público incorporado, al inicio del período contable.

Finalmente, se sugiere analizar y ajustar lo correspondiente a los gastos reconocidos en el ICA, teniendo en cuenta que el Ministerio registró los aportes en la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, los cuales fueron amortizados con la información reportada por el ICA.

CONCEPTO 116204 DE AGOSTO 6 DE 2008

TEMA: Inversiones

SUBTEMA: *Certificados de Emisiones Reducidas-CER*

Doctora

SOFÍA GUTIÉRREZ PARDO

Directora Financiera de Contabilidad (E)

Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (EAAB)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20087-116204, en la cual consulta sobre el registro contable de los Certificados de Emisiones Reducidas-CER, teniendo en cuenta la observación efectuada por el ente de control a la información financiera

de la EAAB, en el sentido de que existe una sobrevaloración de las inversiones en cuantía de \$938 millones, en razón a que dichos CER se negociaron al final de la vigencia. Igualmente, el ente de control señala que no se causa oportunamente la inversión ni la venta. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de la Ley 629 de 2000, aprobó el “Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático”, suscrito en Kyoto el 11 de diciembre de 1997.

El artículo 12 del citado protocolo señala:

“1. Por el presente se define un mecanismo para un desarrollo limpio.

2. El propósito del mecanismo para un desarrollo limpio es ayudar a las Partes no incluidas en el anexo I a lograr un desarrollo sostenible y contribuir al objetivo último de la Convención, así como ayudar a las Partes incluidas en el anexo I a dar cumplimiento a sus compromisos cuantificados de limitación y reducción de las emisiones contraídos en virtud del artículo 3.

3. En el marco del mecanismo para un desarrollo limpio:

a) Las Partes no incluidas en el anexo I se beneficiarán de las actividades de proyectos que tengan por resultado reducciones certificadas de las emisiones; y

b) Las Partes incluidas en el anexo I podrán utilizar las reducciones certificadas de emisiones resultantes de esas actividades de proyectos para contribuir al cumplimiento de una parte de sus compromisos cuantificados de limitación y reducción de las emisiones contraídos en virtud del artículo 3o. conforme lo determine la Conferencia de las Partes en calidad de reunión de las Partes en el presente Protocolo.

4. El mecanismo para un desarrollo limpio estará sujeto a la autoridad y la dirección de la Conferencia de las Partes en calidad de reunión de las Partes en el presente Protocolo y a la supervisión de una junta ejecutiva del mecanismo para un desarrollo limpio.

5. La reducción de emisiones resultante de cada actividad del proyecto deberá ser certificada por las entidades operacionales que designe la Conferencia de las Partes en calidad de reunión de las Partes en el presente Protocolo sobre la base de:

a) La participación voluntaria acordada por cada Parte participante;

b) Unos beneficios reales, mensurables y a largo plazo en relación con la mitigación del cambio climático; y

c) Reducciones de las emisiones que sean adicionales a las que se producirían en ausencia de la actividad de proyecto certificada. (...).” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, la cláusula primera del Convenio Marco de Cooperación Institucional celebrado entre el Ministerio del Medio Ambiente-Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales y la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-ESP establece: “El objeto del presente convenio es aunar esfuerzos a través de la cooperación técnica, operativa, logística y financiera que permita incrementar el estado de conservación del Parque Nacional Natural Chingaza y su zona amortiguadora mediante la elaboración y ejecución concertada de los procesos de planificación con base en el Plan Maestro del Parque que facilite y fortalezca la

administración y manejo del área así como la sostenibilidad de la oferta ambiental del parque”.

Considerando que la EAAB desarrolló el Proyecto de la Central Hidroeléctrica de Santa Ana como proyecto de Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL), en el otrosí al citado Convenio las partes acuerdan adicionar la cláusula segunda, así: “Si el desarrollo del proyecto de Mecanismo de Desarrollo Limpio es exitoso, el ACUEDUCTO se compromete a invertir parte de los recursos generados por la venta de los Certificados de Reducción de Emisiones (CER) en la restauración ecológica de las áreas prioritarias para la conservación de las fuentes hídricas que se encuentran en el área de jurisdicción de la UNIDAD y que abastecen el Sistema Chingaza, del cual depende el funcionamiento de la Central Hidroeléctrica de Santa Ana (...)”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 del Acuerdo para la Compraventa de Certificados de Reducción de Emisiones -CER- celebrado entre la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-ESP y MGM Carbón Portafolio S. a r.L. y firmado el 28 de diciembre de 2007 establece que: “Las obligaciones de las partes según lo establecido en el presente Acuerdo no surtirán efecto si no se satisfacen todas las condiciones:

(a) La Autoridad Nacional Designada del país del comprador, debe aprobar la participación del COMPRADOR en el Proyecto.

(b) El VENDEDOR deberá suministrar copias del PDD y de otros documentos apropiados que demuestre el registro del proyecto realizado por el CDM EB, como proyecto MDL, no obstante dicha información está disponible en la página oficial de la UNFCCC.

(c) El VENDEDOR entregará los CER emitidos del primer año de cosecha al COMPRADOR una vez el vendedor verifique el pago de los mismos, los cuales corresponden a 11096 CER y entregará un cronograma que contenga la cantidad y fecha estimada de emisión de los CER del segundo año de cosecha, los cuales serán entregados por el VENDEDOR al COMPRADOR una vez se verifique el pago. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la transferencia y entrega de los CER, el numeral 4.4 del Acuerdo señala que: “(a) El VENDEDOR deberá hacer todas las gestiones necesarias, dentro de sus facultades, para transferir los CER a las cuentas del COMPRADOR, o a la cuenta de Estancia Temporal según sea el caso, en las correspondientes fechas de entrega estimada. (b) El VENDEDOR deberá suministrar una copia de la certificación al COMPRADOR. (c) La entrega de los CER se considerará completada una vez se ha confirmado por el COMPRADOR en el registro de la UNFCCC, o en el registro del CDM según sea el caso, que se ha entregado la cantidad de CER acordado”.

Con respecto a la normativa contable, es preciso referirse a los siguientes principios de contabilidad pública, contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP:

“116. Registro. 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.

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. (...)

119. *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. Los hechos susceptibles de ser cuantificados monetariamente se valorarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. (...)

122. *Revelación.* Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. (...). (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 132 del PGCP indica 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 estas 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.”

Conforme al párrafo 143 del PGCP, “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”. (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, atendiendo lo dispuesto en el párrafo 144 del PGCP “Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico (...).”

CONCLUSIÓN

Con base en los principios de Registro y Devengo o Causación, los Certificados de Emisiones Reducidas-CER se deben reconocer en el momento en que la Junta Directiva del Mecanismo para el Desarrollo Limpio-MDL de Naciones Unidas, en el marco del Protocolo de Kyoto, certifique las reducciones. El registro se debe efectuar debitando la subcuenta 120290-Otras inversiones en títulos participativos, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS y acreditando la subcuenta 480816-Bienes y Derechos Recibidos

que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. El registro como ingreso se sustenta en que la EAAB se compromete a invertir parte de los recursos generados por la venta de los Certificados de Reducción de Emisiones (CER) en restauración ecológica.

Ahora bien, considerando que no hay un precio de adquisición de los CER, la medición debe efectuarse por un valor estimado, empleando métodos de reconocido valor técnico.

Por otro lado, teniendo en cuenta que las obligaciones de las partes, según el Acuerdo para la Compraventa de Certificados de Reducción de Emisiones (CER), no surten efecto si no se satisfacen las condiciones contenidas en el numeral 3 del Acuerdo, el reconocimiento de la venta de los CER está sujeto al cumplimiento de tales condiciones. En consecuencia, si al 31 de diciembre de 2007 alguna de las condiciones establecidas no se había cumplido, no es procedente reconocer la venta de los CER al finalizar el año 2007.

Finalmente, con base en el principio de Revelación, la EAAB debe suministrar en notas a los estados contables, información adicional sobre las operaciones relacionadas con los CER que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública.

CONCEPTO 116127 DE AGOSTO 11 DE 2008

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: *Bienes de uso permanente y sin contraprestación*

Doctor

JUAN PABLO CAMACHO

Alcalde Local de Usaquén

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20086-116127, en la cual solicita que se le indique el valor por el cual se deben celebrar los contratos de comodato, si por el costo histórico o por su valor en libros, debido a que el ente de control en su respectivo proceso de auditoría ha manifestado que el valor registrado en los estados contables no es el mismo por el cual se celebró y firmó el comodato. Sin embargo, la entidad de control manifiesta que jurídicamente el valor del comodato debe actualizarse periódicamente o mensualmente debiéndose realizar un otrosí.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud, es pertinente observar el numeral 25 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual 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 citado numeral en lo relacionado con la entidad de gobierno general o empresa que entrega bienes para el uso permanente sin contraprestación a una empresa pública, indica que "La entidad del gobierno general, o la empresa, que entrega a una empresa pública 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 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. De haberse reconocido valorizaciones, se debita la subcuenta 199977-Otros activos y se acredita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien reclasificado, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. También se debita la subcuenta que identifique la naturaleza del bien entregado y se acredita la subcuenta 311576-Otros activos o 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda.

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)"



En ese orden de ideas, los bienes de uso permanente sin contraprestación son los que entrega una entidad pública a otra sin que medie el traslado de propiedad. Ahora bien, cuando esta operación se realiza entre entidades del gobierno general, la entidad que entrega debe retirar el bien de su contabilidad y llevar un control en cuentas de orden. Por su parte, la entidad que recibe los bienes los incorpora en la respectiva subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien recibido, por el valor convenido que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico.

Ahora bien, cuando una entidad de gobierno general o empresa entrega bienes para el uso permanente sin contraprestación a una empresa pública, reclasifica la diferencia entre el costo histórico del bien y las cuentas valuativas a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y la entidad que recibe los bienes los registra en cuentas de orden acreedoras para efectos de control.

Para ambos casos, en el evento en que los bienes pierdan capacidad operacional o se realicen adiciones o mejoras a los mismos, o cualquier otra modificación que afecte su valor, la entidad que recibió los bienes debe realizar los registros contables correspondientes, empleando como documentos soporte las facturas, valorizaciones y demás documentos generados.

Así mismo, debe informar a la entidad propietaria de los bienes para que esta proceda a actualizar el valor registrado en su contabilidad, bien sea en cuentas de orden o en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

CONCLUSIÓN

Respecto al valor por el cual se deben celebrar los contratos de comodato serán las entidades que participan en el mismo, las que definan si el valor debe corresponder al valor en libros o a uno establecido mediante avalúo técnico.

No obstante, para efectos contables se debe tener en cuenta que para el caso de las entidades de gobierno general, la entidad que entrega los bienes los retira por su valor en libros, y la entidad que los recibe los incorpora por el valor convenido, el cual puede ser el valor en libros o el establecido mediante avalúo técnico.

Para el caso de una entidad de gobierno general o una empresa que entrega bienes para el uso permanente sin contraprestación a otra empresa, reclasifica la diferencia entre el costo histórico del bien y las cuentas valuativas a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y la entidad que recibe los registra en cuentas de orden acreedoras de control por el valor convenido.

Para ambos casos, en el evento en que los bienes pierdan capacidad operacional o se realicen adiciones o mejoras a los mismos, o cualquier otra modificación que afecte su valor, la entidad que recibió los bienes debe realizar los registros contables correspondientes, empleando como documentos soporte las facturas, valorizaciones y demás documentos generados. Así mismo, debe informar a la entidad propietaria de los bienes para que esta proceda a actualizar el valor registrado en su contabilidad, bien sea en cuentas de orden o en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS.

Si se requiere la elaboración de un otrosí, para efectos de actualizar el valor del contrato, es una decisión administrativa que dependerá de lo pactado entre las partes, dado que para efectos contables basta con las facturas, valorizaciones y demás documentos que soporten las modificaciones realizadas a los bienes.

CONCEPTO 117021 DE AGOSTO 11 DE 2008**TEMA: Resultados de los Concejos****SUBTEMA: Registro contable**

Señor

RAFAEL ENRIQUE TORRES CANGA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20087-117021, en la cual consulta qué sucede con las utilidades contables que reflejan los Concejos Distritales a final de cada año y dónde se registrarían, teniendo en cuenta que son corporaciones que no presentan ánimo de lucro o beneficio particular, sino que son entidades de carácter público en el ente territorial.

CONSIDERACIONES

El artículo 39 de la ley 489 de 1998 determina que: *“La Administración Pública se integra por 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. (...)”*.

Las gobernaciones, las alcaldías, las secretarías de despacho y los departamentos administrativos son los organismos principales de la Administración en el correspondiente nivel territorial. Los demás les están adscritos o vinculados, cumplen sus funciones bajo su orientación, coordinación y control en los términos que señalen la ley, las ordenanzas o los acuerdos, según el caso.

Las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales son corporaciones administrativas de elección popular que cumplen las funciones que les señalan la Constitución Política y la ley”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 240 del Régimen de Contabilidad Pública-RCP indica 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”*.

El párrafo 252 del RCP dispone lo siguiente: *“El patrimonio público se revela dependiendo del sector al que pertenezca la entidad contable pública. En este sentido, Hacienda Pública es el concepto de patrimonio de las entidades del sector central y Patrimonio Institucional corresponde a las entidades del sector descentralizado por servicios”. (Subrayado fuera de texto).*

El párrafo 253 del RCP define que *“La Hacienda Pública está constituida por los recursos destinados para la creación y desarrollo de las entidades contables públicas del sector central de los niveles nacional y territorial; además de las variaciones patrimoniales originadas por la operación, los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad contable pública”. (Subrayado fuera de texto).*

El párrafo 254 del RCP señala que *“El capital fiscal representa los recursos destinados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública, así como 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, 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". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que los Concejos Distritales son Corporaciones Administrativas, estos deben reconocer y revelar los hechos, operaciones y transacciones con base en los criterios establecidos para el sector central; por lo tanto el registro contable de los resultados positivos del ejercicio se deben reconocer con un débito en la subcuenta 590501-Cierre de ingresos, gastos y costos, de la cuenta 5905-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS y un crédito en la subcuenta 311001-Excedente del ejercicio, de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO.

Al inicio del periodo contable este resultado se reclasifica al capital fiscal mediante un débito en la subcuenta 311001-Excedente del ejercicio, de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO y un crédito en la subcuenta 310503-Distrito, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, donde deben permanecer, toda vez que no son objeto de distribución.

CONCEPTO 113521 DE AGOSTO 13 DE 2008

TEMA: Siniestros en recursos en administración

SUBTEMA: Reconocimiento contable

Doctor
CÉSAR AUGUSTO ROBAYO ÁLVAREZ
Jefe Unidad de Contabilidad
Departamento del Meta
Villavicencio (Meta)

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20085-113521, en la cual solicita que se indique por parte de esta entidad, el tratamiento contable que debe aplicar la Gobernación del departamento del Meta, para reconocer el valor correspondiente a los siniestros en los recursos que fueron entregados en administración a entidades fiduciarias.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al párrafo 152 del numeral 9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, que en relación con el grupo de los deudores 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".*

De otra parte, el párrafo 282 del numeral 9.1.4.2 del Plan General de Contabilidad Pública, define los gastos como *“los 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 283 establece que *“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”*.

En el párrafo 291 define como otros gastos a *“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”*.

La descripción de la cuenta denominada otros gastos establece que *“en esta denominación se incluyen las cuentas representativas de los gastos de la entidad contable pública, que por su naturaleza no son susceptibles de clasificarse en alguna de las cuentas definidas anteriormente. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos de carácter extraordinario”*.

A su vez, la descripción de la cuenta gastos extraordinarios, dispone que en esta denominación se incluyen las cuentas que representan *“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”*.

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta la información suministrada telefónicamente, el reconocimiento del valor correspondiente a los siniestros generados en desarrollo de los convenios celebrados por la Gobernación del Meta con las entidades fiduciarias, para administrar los recursos que son destinados a garantizar préstamos de fomento, por disminuir el valor de los recursos entregados, corresponderá al grupo 58- OTROS GASTOS, cuenta 5810-Extraordinarios en la subcuenta 581090- Otros Gastos Extraordinarios.

Ahora bien, como los recursos fueron utilizados en la vigencia anterior, el reconocimiento contable corresponde a un débito en la subcuenta 581593-Otros Gastos de la Cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 142402-En Administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con el análisis realizado, se concluye que el reconocimiento del valor correspondiente a los siniestros generados en desarrollo de los convenios celebrados por la Gobernación del Meta con las entidades fiduciarias, para administrar los recursos que son destinados a garantizar préstamos de fomento, corresponderá a los gastos extraordinarios.

De otra parte, como los recursos fueron utilizados en la vigencia anterior, el reconocimiento contable corresponde a un ajuste de los gastos de ejercicios anteriores.

CONCEPTO 116888 DE AGOSTO 13 DE 2008**TEMA:** Presupuesto y tesorería**SUBTEMA:** Registro contable devolución de anticipo

Doctora
DIANA GIRALDO
Contadora
Metroplús

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20087-116888, en el cual consulta la cuenta de presupuesto para contabilizar una devolución de un anticipo que realizó un contratista por \$3.466.519.022 de la vigencia 2007. Al respecto este Despacho se permite atender su inquietud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Atendiendo las competencias del Contador General de la Nación, mediante la Resolución 354 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.

En este orden de ideas, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 0243-RECAUDOS DE INGRESOS NO AFORADOS (DB) como *“el valor recaudado en efectivo, en títulos y otros, durante la vigencia fiscal de diferentes conceptos de ingresos que no han sido incorporados al presupuesto de ingresos aprobados, hasta tanto sean incorporados. Así mismo, registra los mayores valores recaudados de los ingresos presupuestados inicialmente”.*

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con: *“1. El valor de los ingresos recaudados en efectivo, en títulos y otros, por los conceptos del presupuesto de ingresos no incorporados en el presupuesto inicial o aforados por menor valor, con crédito a las subcuentas de las cuentas 0223-Recaudo en Efectivo por Ingresos Tributarios (Cr), 0224-Recaudos en Efectivo por Ingresos no Tributarios (Cr), 0226-Recaudos en*

Efectivo por Transferencias y Aportes (Cr), 0227-Recaudos en Efectivo por Recursos de Capital (Cr), 0228-Recaudos en Efectivo por Contribuciones Parafiscales (Cr) y la 0229-Recaudos en Efectivo por Fondos Especiales (Cr), o 0231-Ejecución en Títulos y Otros (Cr)”.

De lo anterior, se colige que no estando los recursos recibidos aforados en el presupuesto aprobado para la vigencia fiscal de 2008, se debe de reconocer en la cuenta 0243-RECAUDOS DE INGRESOS NO AFORADOS (DB), con contrapartida en la subcuenta de la cuenta Recaudo en Efectivo, según el concepto que identifica el recurso objeto de recaudo y el tipo de ingreso que hubiera definido la administración.

En referencia con la adición de los recursos no aforados al presupuesto de la vigencia, se reconocen efectuando un registro débito en el grupo 02-PRESUPUESTO DE INGRESOS Y TESORERÍA, en subcuenta que identifica el concepto del ingresos de la cuenta Ingresos Aprobados, teniendo en cuenta el tipo de ingreso a que corresponde, con crédito en la subcuenta que identifica el concepto del ingreso de la cuenta 0243-RECAUDOS DE INGRESOS NO AFORADOS (DB), de acuerdo con el acto administrativo de incorporación.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los recursos recibidos que no estén aforados en el presupuesto aprobado para la vigencia fiscal de 2008, se reconocen en la cuenta 0243-RECAUDOS DE INGRESOS NO AFORADOS (DB), con contrapartida en la subcuenta de la cuenta Recaudo en Efectivo, según el concepto que identifica el recurso objeto de recaudo y el tipo de ingreso que hubiera definido la administración.

En cuanto a la adición de los recursos no aforados al presupuesto de la vigencia, se reconocen con un registro débito en el grupo 02-PRESUPUESTO DE INGRESOS Y TESORERÍA, en subcuenta que identifica el concepto de ingresos de la cuenta Ingresos Aprobados, conforme al tipo de ingreso a que corresponde, con crédito en la subcuenta que identifica el concepto del ingreso de la cuenta 0243-RECAUDOS DE INGRESOS NO AFORADOS (DB), de acuerdo con el acto administrativo de incorporación.

CONCEPTO 116694 DE AGOSTO 20 DE 2008

TEMA: Formas de organización y ejecución del proceso contable
SUBTEMA: Contabilidad Independiente e Integrada

Doctora
 LUCÍA DEL S. GÓMEZ DUQUE
 Contralora Auxiliar de la Auditoría Integrada (C)
 Contraloría General de Antioquia
 Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20087-116694, en la cual informa que la entidad viene adelantando el proceso de auditoría a la Asamblea



Departamental de Antioquia, por lo cual solicita concepto sobre las siguientes inquietudes:

1. Teniendo en cuenta que esta Corporación posee autonomía presupuestal y contractual pero en sí no constituye un ente contable independiente, sino que desde el punto de vista de la estructura administrativa hace parte del sector central, ¿es necesario que al interior de la misma se maneje un paquete presupuestal y contable diferente al que se emplea en la Dirección de Presupuesto y Contabilidad de la Secretaría de Hacienda del Departamento de Antioquia?
2. La contabilidad de la Asamblea debe ser llevada al interior del área financiera de la Asamblea Departamental o simplemente el funcionario encargado del manejo presupuestal se encarga de remitir de manera oportuna la respectiva información a la Dirección de Contabilidad de la Secretaría de Hacienda para lo de su cargo, como es el registro contable de las diferentes transacciones que se hayan efectuado por parte de la corporación, tal como lo contemplan los conceptos 3861 y 3979 de 16 y 26 de junio de 1997 ¿Es posible aplicar estos conceptos por analogía?
3. En caso de que la contabilidad deba ser llevada por la corporación, ¿esta deber ser manejada por parte de un profesional de la contaduría pública?
4. Los documentos soportes que se procesan al interior de la corporación pública, ¿deben poseer una identificación consecutiva, como mecanismo de control fundamental para su clasificación, ordenamiento y verificación para que hagan evidenciales las operaciones que se realizan al interior de la misma?

CONSIDERACIONES

Para dar respuestas a los numerales 1 y 2 de su consulta, es pertinente observar el Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable, el cual indica que *“de acuerdo con la estructura y características de las entidades contables públicas, estas 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:*

1. *Entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente pero que deben agregar la información para el reporte a la Contaduría General de la Nación.*
2. *Entidades contables públicas que llevan su contabilidad en un proceso integrado como una sola (...).*

En ese orden de ideas, las entidades contables públicas como es el caso de los departamentos, distritos y municipios para efectos de registrar la información contable de las entidades que no cuentan con personería jurídica pero que tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central, deben adoptar el tipo de organización contable que mejor se ajusta a su estructura, necesidades y requerimientos.

Por su parte, el numeral 2 del citado procedimiento, 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 cumplimiento 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 integrada 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 contables 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, el citado numeral 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).

Por tanto, si la forma adoptada por la entidad territorial corresponde a una contabilidad independiente, la Asamblea Departamental debe preparar su información contable bien sea de forma manual o automatizada, la cual debe enviar a la administración central del Departamento para efectos de agregación y posterior envío a la Contaduría General de la Nación.

En caso de que se opte por un proceso de contabilidad integrado, el nivel central llevará la contabilidad de la Asamblea Departamental a través de su propio software contable, lo cual implica que el registro de las operaciones se llevará a cabo a través



de códigos auxiliares que permitan identificar de forma separada cada entidad. 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.

En lo relacionado con el numeral 3 de su consulta, el párrafo 361 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, indica que *“Los estados, informes y reportes contables al representar la situación financiera, económica, social y ambiental, la actividad, el potencial de servicio y la capacidad para generar recursos de las entidades contables públicas, deben certificarse, mediante firma, por parte del representante legal de la entidad, así como por el contador público responsable de su preparación”*. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 3º de la Resolución 248 de 1997, en lo relacionado con los funcionarios responsables del envío de la información, anota que *“El representante legal, el contador público que tenga a su cargo la contabilidad de la entidad contable pública y el revisor fiscal en las entidades obligadas, serán responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con los plazos y requisitos para el reporte de la información a la Contaduría General de la Nación (...)”*.

Por tanto, en caso de que la entidad territorial opte por llevar la contabilidad de la Asamblea Departamental de forma independiente, se requiere que el proceso contable en dicho organismo sea ejecutado por un contador público, el cual será el responsable, al igual que el Representante Legal, de certificar y enviar la información contable a la administración central para efectos de agregación y envío a la Contaduría General de la Nación.

Ahora bien, si la contabilidad de la Asamblea Departamental se lleva de forma integrada a la contabilidad de la administración central del Departamento, el proceso contable será ejecutado por el contador del Departamento, el cual será el responsable al igual que el Representante Legal de certificar y enviar la información contable a la Contaduría General de la Nación.

Respecto al punto 3 de su consulta, el numeral 3.7 Soportes Documentales del Procedimiento de Control Interno Contable, indica que *“Son documentos soporte las relaciones, escritos, contratos, escrituras, matrículas inmobiliarias, facturas de compra, facturas de venta, títulos valores, comprobantes de pago o egresos, comprobantes de caja o ingreso, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, entre otros, los cuales respaldan las diferentes operaciones que realiza la entidad contable pública.*

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

(...) Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 3.10, en cuanto a la estructura del área contable y la gestión por procesos, establece que *“La información fluye en las entidades a través de los documentos soporte, por lo cual estos deben estar identificados de manera clara para establecer posteriormente su relación y efecto sobre la contabilidad. Con base en los*

flujogramas las entidades contables públicas pueden identificar los puntos críticos o más impactantes sobre el resultado del proceso contable y proceder a implementar los controles que se requieran". (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, las entidades públicas deben implementar las políticas y procedimientos que considere pertinentes para efectos de identificar, controlar y archivar los documentos soporte que respaldan las operaciones realizadas por la entidad pública.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Preguntas 1 y 2

Es responsabilidad del Departamento establecer de acuerdo con su estructura, necesidades y requerimientos, la forma de organización contable más adecuada para el registro de la información contable de las entidades que no cuentan con personería jurídica, pero tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central del Departamento.

Ahora bien, para el caso consultado, si la forma adoptada por la entidad territorial corresponde a una contabilidad independiente, la Asamblea Departamental debe preparar su información contable bien sea de forma manual o automatizada, la cual debe enviar a la administración central del Departamento en los plazos establecidos en la Resolución 375 de 2007, para efectos de agregación y posterior envío a la Contaduría General de la Nación.

En caso de que se opte por un proceso de contabilidad integrado, el nivel central llevará la contabilidad de la Asamblea Departamental, lo cual implica que el registro contable se elabora a través de auxiliares que permitan identificar las operaciones de cada organismo en forma separada. En este evento, se emplea el mismo software contable para generar la información tanto del Departamento como de la Asamblea Departamental.

Respecto a la aplicabilidad de los conceptos 3861 y 3979 del 16 y 26 de junio de 1997, teniendo en cuenta que mediante la Resolución 356 de 2007, se adoptó el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, debe aplicarse lo establecido en el Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable de dicho manual.

Pregunta 3

En caso de que el Departamento opte por llevar la contabilidad de la Asamblea Departamental de forma independiente, se requiere que la información contable sea preparada por un contador público, el cual al igual que el Representante Legal de la Asamblea son los responsables de certificar y enviar la información a la administración central para efectos de agregación y posterior envío a la Contaduría General de la Nación.

Es de anotar que si la contabilidad de la Asamblea Departamental se lleva de forma integrada a la contabilidad de la administración, la información contable debe ser preparada por el contador del Departamento, el cual al igual que el Representante Legal son los responsables de certificar y enviar la información a la Contaduría General de la Nación.

Pregunta 4

La entidad debe implementar las políticas y procedimientos que considere pertinentes para efectos de identificar, controlar y archivar los documentos soporte que respaldan las operaciones realizadas, como lo es la identificación consecutiva de cada documento elaborado internamente.

CONCEPTO 116890 DE AGOSTO 20 DE 2008

TEMA: Donaciones

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora

MARÍA DEL PILAR SALGADO A.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20087-116890, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

¿Cómo contabilizar en una entidad del Estado encargada de dar solución de vivienda nueva y usada y/o mejoramiento de vivienda a familias menos favorecidas, la donación de unos terrenos para construcción de viviendas de interés social?

CONSIDERACIONES

La norma técnica de inventarios, contenida en el numeral 9.1.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública, establece:

“158. Noción. 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”.

“160. La producción de bienes se refiere al proceso de transformación que realizan las entidades contables públicas, en el cual a partir de la combinación de insumos, mano de obra e infraestructura, se elaboran nuevos bienes que se destinan al consumo final o comercialización”.

A su vez, las normas técnicas relativas al patrimonio, contenidas en el numeral 2.9.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el superávit donado, expresa: *“250. El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso”.*

Por su parte, la descripción de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS establece que *“Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”.*

En estos términos, para el reconocimiento de las donaciones debe tenerse en cuenta si los bienes recibidos de terceros constituyen formación bruta de capital, con una

permanencia relativa en la entidad, o si por el contrario, son bienes destinados a la financiación de gastos. En el primer caso deben registrarse como superávit por donación, y en el segundo como otros ingresos ordinarios.

CONCLUSIÓN

Considerando que la donación recibida por la entidad no constituye formación de capital, sino que está destinada a la financiación de gastos, en desarrollo de los proyectos de construcción de viviendas de interés social, deberá afectar la subcuenta respectiva del grupo de Inventarios, cuya contrapartida corresponderá a la subcuenta 480819-Donaciones de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

CONCEPTO 116725 DE AGOSTO 21 DE 2008

TEMA: Formas de organización y ejecución contable

SUBTEMA: Proceso de agregación y libros contables

Doctora

MARIELA ALZATE VILLARRAGA

Jefe División de Contabilidad

DIAN – Función Recaudadora

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20087-116725 en la cual nos indican la forma como internamente la entidad está organizada para la preparación y suministro de la información contable, señalando que: *“Además los estados financieros de la entidad contienen las transacciones del área de comercialización de bienes y esta área constituye una parte indirecta del negocio de la DIAN función recaudadora”*.

También indican que: *“Con base en la anterior discriminación se produce la información contable de la entidad, que posteriormente es unificada produciéndose hasta ahora, los estados financieros consolidados a cada fecha de cierre”*.

Con las anteriores consideraciones y teniendo en cuenta las disposiciones señaladas en el Manual de Procedimientos Contables, Capítulo III Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, se consulta:

1. Esta entidad se puede clasificar dentro del Capítulo III numeral 11 del Régimen de Contabilidad Pública.
2. Si al estar considerada dentro de este numeral es necesario levantar acta de libros de contabilidad para cambiar su denominación de “LIBRO DIARIO CONSOLIDADO” a “LIBRO DIARIO AGREGADO” y de “LIBRO MAYOR CONSOLIDADO” a “LIBRO MAYOR AGREGADO”.
3. Si al estar considerada dentro de este numeral es necesario efectuar trámites adicionales ante la Contaduría General de la Nación con el fin de oficializar tal situación.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a los interrogantes planteados, es necesario reseñar algunos aspectos que tienen que ver con el Procedimiento relacionado con las formas de

organización y ejecución del proceso contable y con la norma técnico sobre los libros de contabilidad.

1. El numeral 11 del procedimiento señalado se refiere a LAS ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS ORGANIZADAS A TRAVÉS DE UNIDADES O CENTROS DE RESPONSABILIDAD CONTABLE, indicando que:

Quando 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 deferentes unidades.

b) Las actividades de preparación o elaboración de los estados, informes o reportes contables es responsabilidad de la unidad central o principal de acuerdo con la estructura interna de la entidad contable pública.

c) De acuerdo con la organización interna del proceso contable deben estar centralizadas las actividades de preparación de la información contable para el suministro a los diferentes usuarios que la requieran.

d) La entidad establecerá internamente los procedimientos contables o administrativos relacionados con la administración de soportes contables, del flujo de información contable entre las diferentes unidades y de los documentos o información necesaria para la preparación de los estados, informes y reportes contables para el cumplimiento de las obligaciones con los diferentes usuarios.

e) Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad contable pública, y en cuanto a la administración de los mismos se aplicará lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública.

f) Las unidades deben tener los libros auxiliares necesarios que soporten la preparación de informes o reportes que soliciten autoridades o los usuarios de la información.

g) Si existen relaciones contables entre las diferentes unidades o centros o áreas de responsabilidad contable a través de operaciones internas, la entidad contable pública debe estructurar un procedimiento interno para el manejo administrativo de estas relaciones, pero el reconocimiento contable de estas operaciones administrativas debe estar en concordancia con lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública, y en ningún momento se constituyen en operaciones recíprocas a reportar a la Contaduría General de la Nación.

h) Las relaciones contables entre unidades que corresponden a traslados de activos y pasivos se registran afectando las respectivas cuentas 3105-Capital Fiscal o 3208-Capital Fiscal, según corresponda.

Como bien se señala, es la misma entidad contable pública la que decide la forma de organizar y ejecutar el proceso contable, dadas las características particulares que tiene o maneja. Para el caso planteado se considera que es perfectamente viable la adopción de esta forma de organización contable, cumpliendo con lo estipulado, en el sentido de tener claridad que se trata de un proceso contable integrado, aunque cada unidad administre parte de la información contable.

Por tanto, los libros principales de contabilidad, es decir, el diario y el mayor, son únicos para la entidad contable pública, y no pueden existir libros principales por cada unidad o centro de responsabilidad contable.

Con base en lo expuesto, se considera que no se debe hablar de libro diario o mayor consolidado o agregado, sino del libro diario y el libro mayor, los cuales deben contener todas las transacciones, operaciones contables realizadas por las diferentes unidades o centros de responsabilidad, que conforman la entidad contable pública que debe ser observada y analizada en forma integral.

No obstante, en cada unidad o centro de responsabilidad deben existir los libros auxiliares que sean necesarios, para la preparación de informes o reportes que requieran los organismos de control o gestión, en forma individual.

De igual forma se señala que para la adopción de esta forma de organización y ejecución del proceso contable, no se requiere ningún trámite ante la Contaduría General de la Nación, pero se debe adoptar como una política contable interna y por tanto debe estar debidamente documentada, con los procedimientos contables y administrativos que sean necesarios para el desarrollo adecuado del proceso contable con este tipo de organización.

CONCLUSIONES

De lo señalado en las consideraciones se concluye que:

1. La DIAN función recaudadora como entidad contable pública puede adoptar y acoger la forma de organización y ejecución de su proceso contable señalado en el numeral 11 ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS ORGANIZADAS A TRAVÉS DE UNIDADES O CENTROS DE RESPONSABILIDAD CONTABLE, incluido en el Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable del Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública.

2. En esta forma de organización, los libros principales son únicos y corresponden a la entidad contable pública, por tanto no se debe hablar de libro diario o mayor consolidado o agregado, sino del libro diario y el libro mayor, los cuales deben contener todas las transacciones, operaciones contables realizadas por las diferentes unidades o centros de responsabilidad, que conforman la entidad contable pública que debe ser observada y analizada en forma integral.

No obstante, en cada unidad o centro de responsabilidad deben existir los libros auxiliares que sean necesarios, para la preparación de informes o reportes que requieran los organismos de control o gestión, en forma individual.

3. Para la adopción de esta forma de organización y ejecución del proceso contable no se requiere ningún trámite ante la Contaduría General de la Nación, pero se debe adoptar como una política contable interna y por tanto debe estar debidamente documentada, con los procedimientos contables y administrativos que sean necesarios para el desarrollo adecuado del proceso contable con este tipo de organización.

CONCEPTO 116640 DE AGOSTO 22 DE 2008**TEMA: Ajustes contables en entidades en liquidación****SUBTEMA: Reconocimiento contable**

Doctora

CARMEN ROSA CORTÉS RODRÍGUEZ

Interventora Proceso Depuración

ESE Luis Carlos Galán Sarmiento en Liquidación

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20087-116640, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

- Si bien es cierto que cuando la entidad entra en proceso de liquidación cesa la continuidad de sus operaciones, también lo es que se obtengan algunos ingresos o gastos derivados de la explotación de bienes mientras se surte el proceso liquidatorio, o del funcionamiento normal de la liquidación, actividad que en la mayoría de los casos puede superar un año, y en el cual se pueden presentar errores de orden contable. ¿Qué cuenta se debe afectar en estos casos para corregir tales inconsistencias?
- ¿Se deben incluir en la cuenta que refleja el monto de la masa de la liquidación el valor de los ajustes de orden contable originados de vigencias anteriores?
- ¿Se debe reflejar en cuenta separada los ajustes por corrección de errores de años anteriores a la expedición del Decreto de liquidación, o conjuntamente con el valor de las incorporaciones o exclusiones de bienes, derechos y obligaciones reales dejados de contabilizar? ¿Qué cuenta se debe afectar en este caso?
- ¿Debe considerarse desde el punto de vista técnico contable que al entrar una entidad en liquidación, todos los ajustes por errores afectan directamente su patrimonio, o se deben revelar y reflejar en cuenta separada? ¿Qué cuenta se debe afectar si ello es procedente?
- ¿Desde el punto de vista técnico contable, estando el ente en marcha, es posible que las cuentas 4815 y 5815-Ajustes de ejercicios anteriores presenten saldo contrario a su naturaleza? ¿Cuál es la razón para que una entidad que entra en proceso liquidatorio no revele la situación encontrada cuando tiene que corregir los estados contables tomados como referencia para llevar a cabo dicho proceso, y tenga que afectar directamente el patrimonio? ¿Cómo podría controlarse este hecho atendiendo la finalidad de la contabilidad en este sentido?

CONSIDERACIONES

El numeral 3º del Capítulo XVI, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión, expresa que *“Una vez efectuado el cierre contable de las operaciones hasta la fecha en que se ordena la liquidación, la entidad contable pública debe reclasificar los saldos de las cuentas que conforman el patrimonio, a la subcuenta 314001-Liquidación o 326001-Liquidación, de la cuenta 3140- PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES*

o 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda. Tratándose de entidades contables públicas de carácter societario, este procedimiento se aplica a todas las cuentas del patrimonio, excepto a las cuentas 3203-APORTES SOCIALES, 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO y 3210-PRIMA EN COLOCACIÓN DE ACCIONES, CUOTAS O PARTES DE INTERÉS SOCIAL”.

Así mismo, el numeral 4º del mismo Capítulo establece que “La entidad contable pública sobre la cual se ordene la liquidación debe realizar los inventarios de activos, pasivos y cuentas de orden, de conformidad con las disposiciones legales, para efectos de adelantar el respectivo proceso. (Subrayado fuera de texto).

La información financiera, económica, social y ambiental debe ser confrontada con la existencia y valor de los activos y pasivos establecidos en el inventario, y en caso de presentarse diferencias, deben realizarse los ajustes contables a que haya lugar”. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, para efectos de adelantar el proceso liquidatorio, la entidad debe realizar los inventarios de activos, pasivos y cuentas de orden, a efectos de establecer su realidad financiera, económica, social y ambiental, y así establecer cuáles son sus bienes, derechos y obligaciones.

En ese sentido, para el reconocimiento de ajustes a los ingresos y gastos, la entidad debe tener en cuenta dos situaciones, a saber:

Si los ajustes corresponden a ingresos y gastos no reconocidos, o a errores aritméticos o de aplicación de principios, normas o procedimiento contables en vigencias anteriores, la entidad debe reconocerlos en su contabilidad, para lo cual debe afectar la subcuenta 326001-Liquidación, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, con contrapartida en las subcuentas que registren el tipo de transacción objeto de corrección. Lo anterior, teniendo en cuenta que la entidad se encuentra en proceso de liquidación, que en consecuencia no aplica el principio de gestión continuada, y lo que busca la entidad es realizar sus activos para cubrir sus pasivos; en este sentido, no es viable que la entidad afecte las cuentas 4815 y 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Si los ajustes contables corresponden a errores en el reconocimiento de hechos o por hechos ocurridos y no reconocidos del mismo período contable, la entidad debe realizar los ajustes en las subcuentas del ingreso o del gasto afectadas inicialmente.

De otra parte, los bienes y derechos que posee la entidad, y que no habían sido reconocidos contablemente en vigencias anteriores, deben incorporarse en la contabilidad, para lo cual, se debe afectar la subcuenta respectiva de la cuenta del activo, y como contrapartida la subcuenta respectiva de la cuenta 326001-Liquidación, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES. Así mismo, si se identifican pasivos no reconocidos, la entidad debe incorporarlos en la contabilidad, debitando las subcuentas y cuentas de activos, gastos y patrimonio de entidades en procesos especiales, y acreditando las subcuentas y cuentas respectivas del pasivo, según corresponda.

En ese orden de ideas, los bienes, derechos y obligaciones que surjan como producto de la realización de ajustes deben incorporarse en la contabilidad en el momento que sean identificados y, por ende, harán parte de la masa liquidatoria. Así mismo, los ajustes de ingresos y gastos deben reconocerse a efectos de que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características de



confiabilidad, relevancia y comprensibilidad que permitan satisfacer las necesidades de información de los diferentes usuarios.

Ahora, no obstante la entidad continua prestando servicios, esta se encuentra en proceso de liquidación y, en consecuencia, no aplica el principio de gestión continuada, por lo cual, debe aplicar el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión señalado en el Capítulo XVI, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP.

CONCLUSIÓN

Los hechos de periodos anteriores, bien sea ordinarios, ajustes o reclasificaciones, que afectan la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, una vez advertidos deben reconocerse en la contabilidad con sus respectivos soportes y explicación en las notas a los estados contables, a efectos de que todas las transacciones y operaciones realizadas sean registradas y reveladas en forma apropiada en los estados contables.

En una entidad que se encuentra en proceso de liquidación, los ajustes por ingresos y gastos no reconocidos en vigencias anteriores por la corrección de valores o por la inadecuada aplicación de principios, normas técnicas o procedimientos contables deben reconocerse afectando la subcuenta 326001-Liquidación, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, teniendo en cuenta que lo que busca la entidad es realizar sus activos para cubrir sus pasivos, y que en este tipo de entidades no aplica el principio de gestión continuada.

Los bienes y derechos que posee la entidad y que no habían sido reconocidos contablemente en vigencias anteriores deben incorporarse en la contabilidad, para lo cual se debe afectar la subcuenta respectiva de la cuenta del activo, y como contrapartida la subcuenta respectiva de la cuenta 326001-Liquidación, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES. Así mismo, si se identifican pasivos no reconocidos, la entidad debe incorporarlos en la contabilidad, debitando las subcuentas y cuentas de activos, gastos y patrimonio de entidades en procesos especiales, y acreditando las subcuentas y cuentas respectivas del pasivo, según corresponda.

Finalmente, no obstante la entidad continua prestando servicios, esta se encuentra en proceso de liquidación y en consecuencia no aplica el principio de gestión continuada, el objetivo de la entidad es realizar sus activos para cubrir sus pasivos, por lo cual debe aplicar el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión señalado en el Capítulo XVI, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP.

CONCEPTO 117366 DE AGOSTO 29 DE 2008**TEMA:** Venta de bienes**SUBTEMA:** *Tratamiento contable del pago con títulos valores*

Doctor

WILSON VARGAS MARROQUÍN

Hospital Luis Carlos Galán Sarmiento ESE en Liquidación

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20087-117366, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

La ESE Luis Carlos Galán Sarmiento realizó la venta de unos bienes inmuebles, cuya transacción se pactó con un pago en efectivo y tres títulos valores representados en CDT. Por tanto:

1. ¿Tesorería debe elaborar el correspondiente recibo de caja por la totalidad de la negociación, discriminando tanto el efectivo y los títulos recibidos como parte del pago?
2. ¿Contabilidad debe registrar el ingreso tanto del efectivo como el registro de las inversiones al emisor del título valor?
3. ¿Contabilidad debe realizar por lo menos una vez por semana conciliación con tesorería?

CONSIDERACIONES

El numeral 22 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Capítulo III del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado mediante Resolución 356 de 2007, establece:

22. VENTA DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

El registro contable considera si el valor de venta de las propiedades, planta y equipo es mayor, menor o igual a su valor en libros.

Si el valor de la venta es mayor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 480805-Utilidad en venta de activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

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.

Si el valor de la venta es menor al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

(CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

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.

Si el valor de la venta es igual al valor en libros, se debitan las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien vendido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. 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.

A su vez, la descripción de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS dispone que "Representa el valor de los fondos disponibles depositados en instituciones financieras. También incluye las cuentas de compensación y los depósitos en el Banco de la República".

La descripción y dinámica de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA establece que "Representa 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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja, 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1203-Inversiones con Fines de Política en Títulos de Deuda, 4805-Financieros y, en caso de operaciones repo, la cuenta 1220-Derechos de Recompra de Inversiones.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

- 1- El valor de las inversiones adquiridas a cualquier título.
- 2- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización.
- 3- El valor de la recompra de los títulos dados en repo.
- 4- La reclasificación de las inversiones con fines de política.

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor de las inversiones vendidas, redimidas o cedidas.
- 2- El menor valor obtenido como consecuencia de la actualización.
- 3- La reclasificación de los títulos por operaciones repo pasivas.
- 4- El valor de la cancelación de los intereses".

En este sentido, con la venta de los bienes inmuebles y muebles, cuyo pago fue pactado en efectivo y en títulos valores, la entidad deberá reconocer el efectivo en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y los títulos valores en la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, considerando el grado de convertibilidad de cada una de las modalidades de pago.

De otra parte, el artículo 2° de la Ley 87 de 1993 define, entre otros objetivos del Sistema de Control Interno, los siguientes: “(...) b) *Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional; c) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad; d) Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional; e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros; d) Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos*”.

El artículo 4° de la misma Ley expresa que toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: “(...) b) *Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; (...) d) delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad; (...) l) simplificación y actualización de normas y procedimientos*”.

Entre tanto, el concepto 2228 del 19 de agosto de 2003, emitido por la Contraloría General de la República, señala que “Las entidades del Estado deben tener su propia organización en la que plasmarán el manejo de sus bienes. Por lo tanto *a partir del año 1991, los entes Estatales son autónomos en el manejo de sus bienes de conformidad con lo establecido por las Circulares Externas que para el efecto ha expedido la Contaduría General de la Nación.*” (Subrayado fuera de texto).

Así entonces, la legislación existente para el manejo de los bienes se encuentra contenida en primera instancia en la Constitución Política de Colombia, la Ley 87 de 1993, el artículo 107 de la Ley 42 de 1993, y las Circulares Externas expedidas por la Contaduría General de la Nación (...). (Subrayado fuera de texto).

En este sentido, el numeral 3.2 del procedimiento control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado mediante Resolución 357 de 2008, expresa:

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

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

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



Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

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

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

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

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

De lo anterior se desprende que, dadas las funciones constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación, excede su competencia funcional pronunciarse sobre las acciones administrativas relacionadas con la periodicidad en la realización de las conciliaciones.

CONCLUSIÓN

Considerando que el pago por la venta de los bienes inmuebles y muebles fue pactado bajo dos modalidades, la entidad deberá reconocer el efectivo en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y los títulos valores en la subcuenta respectiva de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, dado el grado de convertibilidad de cada uno de los medios de pago.

Respecto a las actuaciones administrativas relacionadas con la periodicidad en la realización de las conciliaciones, excede las funciones constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación pronunciarse sobre el tema. Por lo tanto, la entidad deberá definir este aspecto en sus manuales de políticas contables y procedimientos.

CONCEPTO 117846 DE AGOSTO 29 DE 2008

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctores

LUIS ALBERTO CASTRO M.

Jefe Unidad de Contabilidad

CÉSAR GERMÁN DÍAZ S.

Jefe División Financiera

Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20088-117846, en la cual consulta cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de la edificación en donde funciona la sede de Medicina Legal, teniendo en cuenta que esta se encuentra ubicada en un terreno que no es de su propiedad, 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 los activos 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 Plan General de Contabilidad Pública 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”. (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, un activo es reconocido como propiedades, planta y equipo, en el Grupo 16 del Catálogo General de Cuentas-CGC, cuando cumple con las características de



propiedad, se usan en la prestación de servicios o en la producción de bienes, o en la administración del ente público, no están destinados para la venta y su vida probable estimada en condiciones normales excede de un año.

Así las cosas, la entidad debe reconocer como propiedades, planta y equipo la edificación en donde funciona la sede de Medicina Legal, para lo cual debe afectar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, con independencia de que los terrenos sean de propiedad de terceros.

En cuanto al reconocimiento del terreno, la entidad debe tener en cuenta dos situaciones, a saber:

- Si la propiedad del terreno es de una entidad catalogada como de gobierno general:

El numeral 25 del capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente al procedimiento contable para el reconocimiento y registro de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, 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).

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”.

Lo anterior no significa, de ninguna manera, que la titularidad del bien cambie, por que este sigue siendo de propiedad de la entidad de gobierno general, 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 estos. En este caso, la entidad deberá informar a la entidad que entrega el bien, para que esta realice los registros correspondientes.

- Si la propiedad del terreno es de una entidad catalogada como empresa pública:

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 cual, el terreno que recibe la entidad de parte de la empresa pública, mediante contrato de comodato, se reconoce mediante un débito la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

CONCLUSIÓN

La entidad debe reconocer como propiedades, planta y equipo la edificación en donde funciona la sede de Medicina Legal, para lo cual debe afectar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, con independencia de que los terrenos sean de propiedad de terceros.

Si el terreno en donde se encuentra ubicada la sede de Medicina Legal es de propiedad de una entidad catalogada como de Gobierno general, le entidad debe reconocerlos mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1605-TERRENOS, y un crédito a la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Si el terreno que recibe la entidad, mediante contratos de comodato, es de propiedad de una empresa pública, este se reconoce mediante un débito la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

CONCEPTO 116361 DE SEPTIEMBRE 1 DE 2008**TEMA: Donación en moneda extranjera****SUBTEMA: Reconocimiento y registro**

Doctores
 ÁLVARO IGNACIO GUERRERO DEVIA
 Director Administrativo – División de Contabilidad
 ALFREDO IGUARÁN ARANA
 Director Unidad de Presupuesto
 Consejo Superior de la Judicatura
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20087-116361, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su consulta que el Consejo Superior de la Judicatura recibió una donación de US\$750.000 del Gobierno de Japón y administrada por el Banco Internacional para la Reconstrucción y el Desarrollo-BIRD.

Señala además que el propósito de la donación es ayudar al Destinatario en la preparación del Proyecto de Desarrollo del Sector Judicial que tiene como objetivos principales:

- a) Fortalecer la capacidad institucional del Consejo Superior de la Judicatura para coordinar la aplicación de un programa de desarrollo de sector judicial y lograr mejores específicas en la calidad y eficiencia de la entrega de servicios judiciales.
- b) Establecer sistemas gerenciales de recursos humanos que aseguren la independencia, la transparencia y la integridad.
- c) Reforzar el acceso a los servicios de la justicia para la sociedad colombiana.



Las actividades para las que se da la donación son las siguientes:

- a) Análisis del sector judicial
- b) Estrategias y metodologías para la participación y la consulta
- c) Desarrollo de estrategias para el sector judicial
- d) Estrategia de las comunicaciones
- e) Dirección, supervisión y evaluación del proyecto.

Por lo anterior, consulta cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los ingresos y gastos por diferencia en cambio, los rendimientos obtenidos, los gastos de administración, intereses y comisiones generados por el BIRD, teniendo en cuenta que estos ingresos y gastos no se han reconocido desde que se dio apertura a la cuenta.

CONSIDERACIONES

1. Reconocimiento de la donación

El numeral 2.9.1.3 de las Normas técnicas relativas al patrimonio del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala que *“El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1º del Capítulo XI, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado, señala que *“Los derechos y obligaciones representados en moneda extranjera se deben reexpresar mensualmente en moneda legal, mediante la aplicación de la Tasa Representativa del Mercado-TRM vigente al corte mensual certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia y convertida previamente a dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, si está expresada en una moneda distinta al dólar de los Estados Unidos. Para el efecto, se utiliza la tasa de cambio que rija entre las dos monedas informada por el Banco de la República.*

La diferencia entre el valor en libros de los activos o pasivos en moneda extranjera y su valor reexpresado en la fecha de la actualización, representa el ajuste que debe registrarse como un mayor o menor valor del activo o pasivo y como contrapartida, un ingreso o gasto financiero, según corresponda”.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que la cuenta bancaria en la cual se consignó la donación está a nombre del Consejo Superior de la Judicatura, la entidad debe reconocer el ingreso por donación en la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4008-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, con contrapartida en la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor recibido y reexpresado a la Tasa Representativa del Mercado-TRM vigente.

2. Reconocimiento de ajustes por diferencia en cambio

El incremento de la Tasa Representativa del Mercado con respecto al mes anterior, genera para la entidad un mayor valor del activo y, por ende, un ingreso financiero;

en ese sentido, la entidad debe reconocer la diferencia en cambio mediante un débito a la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 480601-Efectivo, de la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, previa disminución del gasto por diferencia en cambio si existiere.

Por su parte, la disminución de la Tasa representativa del Mercado con respecto al mes anterior, genera para la entidad un menor valor del activo y, por ende, un gasto, por lo cual, la entidad debe reconocer la diferencia en cambio, mediante un débito a la subcuenta 580301-Efectivo, de la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, y un crédito a la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del ingreso por diferencia en cambio si existiere.

3. Reconocimiento de rendimientos

Los ingresos por rendimientos deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 480522-Intereses sobre depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, y un crédito a la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, reexpresándolos a la Tasa Representativa del Mercado vigente.

4. Reconocimiento de comisiones y demás gastos bancarios

Los gastos por intereses, comisiones y demás gastos bancarios deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 580238-Comisiones y otros gastos bancarios, de la cuenta 5802-COMISIONES, y un crédito a la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora, teniendo en cuenta que la entidad no realizó ningún tipo de ajuste o registro desde la apertura de la cuenta, esta debe proseguir de la siguiente forma:

5. Reconocimiento de hechos no reconocidos en vigencias anteriores

Los ajustes por diferencia en cambio de períodos anteriores que no se reconocieron contablemente no deben reconocerse como ajustes a ejercicios anteriores, la entidad debe ajustar el saldo actual de la cuenta con la Tasa Representativa del Mercado vigente a la fecha, lo anterior teniendo en cuenta que el activo de que se trata es el efectivo.

Los ingresos por rendimientos que no fueron reconocidos en vigencias anteriores deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 481599-Otros ingresos de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Los gastos por intereses, comisiones y demás gastos bancarios que no fueron reconocidos en períodos anteriores deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito a la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Así las cosas, al reconocer la diferencia en cambio a la fecha y los ajustes de ejercicios anteriores por concepto de gastos por comisiones y demás gastos bancarios, el saldo de la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, queda actualizado.



CONCLUSIÓN

Para actualizar el saldo de la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, la entidad debe proceder a realizar el ajuste del saldo actual de la cuenta con base en la Tasa Representativa del Mercado vigente a la fecha, para lo cual debe reconocer el ingreso o gasto por diferencia en cambio según corresponda.

Los ingresos por rendimientos de la vigencia actual deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 480522-Intereses sobre depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, y un crédito a la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, reexpresándolos a la Tasa Representativa del Mercado vigente.

Los ingresos por rendimientos que no fueron reconocidos en vigencias anteriores deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 481599-Otros ingresos, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Para los gastos por comisiones y demás gastos bancarios de la vigencia debe registrar un débito a la subcuenta 580238-Comisiones y otros gastos bancarios, de la cuenta 5802-COMISIONES, y un crédito a la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Los gastos por comisiones y demás gastos bancarios que no fueron reconocidos en vigencias anteriores deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito a la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

El reconocimiento del ajuste por diferencia en cambio a la fecha, de los ingresos por rendimientos y de los gastos por comisiones y demás gastos bancarios del período actual y de vigencias anteriores, permitirá que el saldo de la subcuenta 111011-Depósitos en el exterior, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS quede actualizado. A partir de ese momento, la entidad debe reconocer el ajuste por diferencia en cambio de forma mensual, en la forma señalada en las consideraciones y reconocer los ingresos por rendimientos y gastos por comisiones y demás gastos bancarios de la forma señalada en las consideraciones.

CONCEPTO 115205 DE SEPTIEMBRE 2 DE 2008**TEMA: Pasivo Pensional - Fondos de Reservas****SUBTEMA: Clasificación**

Doctor
MOISÉS WASSERMANN LERNER
Rector
Universidad Nacional de Colombia

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20086-115205, mediante la cual manifiesta que ante las inquietudes planteadas por la entidad, el concepto 20083-111489 no da *“luces sobre las razones de hecho y derecho de la nueva clasificación”* y solicita la revisión de los *“fundamentos y pertinencia de la norma que ubica contablemente a nuestra Caja de Previsión Social como un Fondo de Reserva”*, me permito ratificarle el sustento legal de dicha clasificación.

CONSIDERACIONES

El artículo 132 de la Ley 100 de 1993 estableció que las cajas del *sector público, a partir de la vigencia de esta ley “deberán financiar y administrar en forma independiente y en cuentas separadas, las pensiones de vejez, de invalidez y de sobrevivientes”* señalando la obligatoriedad de que lo hicieran en cuentas separadas respecto de las de la entidad administradora.

Posteriormente, del literal m) del artículo 13 de la Ley 100 de 1993, que fue adicionado por el artículo 2 de la Ley 797 de 2003, establece 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”*, que conforme al artículo 52 de la Ley 100 de 1993 son las entidades administradoras del Régimen de prima media con prestación definida.

Sobre dichos recursos ha dicho la Corte Constitucional, en Sentencia C-378/98, que constituyen un fondo común de naturaleza pública que pertenece a sus afiliados.

Así las cosas, dichos recursos no deben ser reconocidos en la información contable de la entidad que los administra, porque legalmente se ha establecido que debe hacerlo de manera separada de la información de la administradora y además porque dichos recursos no le pertenecen.

De tal manera que 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, determinó un manejo contable específico para lo que denominó Fondos de reservas, frente al procedimiento aplicable por las entidades contables públicas empleadoras, dentro de las que se encuentran las entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida y, desde luego, la obligatoriedad de presentar información contable independiente de tales Fondos, respecto de la información contable de la entidad administradora.

El numeral 44 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, señala que los fondos de reservas *“[e]stán 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”*.

Ahora bien, el concepto radicado con el número 1713 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, del 3 de marzo de 2006, también mencionado en el concepto emitido, analiza el caso de las cajas que no tienen personería jurídica y que constituyen meras dependencias de la entidad empleadora, señalando que *“Las universidades del orden nacional, a través de sus cajas, están facultadas para administrar el régimen de prima media con prestación definida con respecto a los servidores públicos que a la fecha de entrar en vigencia la ley 100 estaban afiliados a ella”*.

En ese orden de ideas, la Caja de Previsión de la Universidad Nacional, que recibe recursos por cotizaciones y otros conceptos para atender las obligaciones pensionales derivadas del Sistema General de Pensiones, administra un fondo de reservas y, atendiendo lo establecido en el artículo 132 de la Ley 100 de 1993 acerca de dicho fondo de reservas, debe preparar su información contable en forma separada a la de la entidad que la administra, razón por la cual es necesario que la Universidad Nacional presente esta información a la Contaduría General de la Nación de manera separada de su propia información.

Ahora bien, la misma Universidad reconoce que es una entidad administradora del régimen de prima media con prestación definida, conforme lo expresa en el escrito de tutela presentado por la Universidad Nacional al Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección A, referido en la Sentencia de Tutela Exp. 250002315000200800219-01 del 7 de marzo de 2008, *“la Caja de Previsión Social es una dependencia de la Universidad que a partir de la Ley 100 de 1993 administra el régimen de prima media con prestación definida de quienes se encontraban afiliados a ella antes de entrar a regir la aludida ley”*.

Por otra parte, menciona en su comunicación que *“nos asiste la convicción de que la operatividad de esta clasificación dependerá (...) del desarrollo del artículo 38 de la Ley 1151 de 2007 (...), el cual fue declarado parcialmente inexecutable (...)”*.

Al respecto, me permito informarle que la clasificación de la Caja de la Universidad Nacional de Colombia como Fondo de reservas se hace con fines contables y atendiendo lo señalado por la ley, en el sentido de separar los recursos y pasivos originados en la administración del pasivo pensional de los recursos y obligaciones de la propia universidad. Esta clasificación no riñe con las consideraciones de la Corte Constitucional efectuadas en la Sentencia C-507 de 2008 la cual se sustenta igualmente en el concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, radicado con el número 1713 del 3 de marzo de 2006.

Respecto a la clasificación de las demás Universidades del orden nacional, como entidades empleadoras y no como Fondos de reservas, obedece a que actualmente ninguna de dichas universidades recauda recursos del Sistema General de Pensiones, de conformidad con lo dispuesto en el literal b) del artículo 32 de la Ley 100 de 1993, como sí sucede con la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional.

CONCLUSIÓN

Este Despacho clasificó como Fondo de reservas a la Universidad Nacional de Colombia atendiendo los siguientes hechos:

1. La Caja de Previsión Social está facultada para administrar el régimen de prima media con prestación definida respecto de los servidores públicos que aún están afiliados a ella, de acuerdo al concepto radicado con el número 1713 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado.
2. El numeral 44 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 los Fondos de reservas como el conjunto de *“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 (...)”*
3. La Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional actualmente recauda cotizaciones y otros recursos del Sistema General de Pensiones, los cuales, para efectos contables, fueron definidos como Fondos de reservas.
4. Dichos fondos, conforme al artículo 132 de la Ley 100 de 1993, deben llevar contabilidad separada de todo lo relacionado a sus pensiones de vejez, invalidez y de sobrevivientes.

Conforme a lo anterior, este Despacho ratifica el concepto 20083-111489 emitido.

CONCEPTO 116037 DE SEPTIEMBRE 2 DE 2008

TEMA: Siniestros en recursos en administración

SUBTEMA: Reconocimiento Contable

Doctor
ALEXÁNDER GUERRERO FIERRO
Contador
UNIVERSIDAD SURCOLOMBIANA
Neiva (Huila)

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20086-116037, en la cual solicita conceptos por parte de la Contaduría General de la Nación en los siguientes temas:

1. ¿Se puede considerar como ingresos corrientes y reflejarlos en la subcuenta 481008-Recuperaciones los valores correspondientes a defraudaciones que han sido devueltos y las futuras restituciones de efectivo que realice el investigado?, o ¿se debe esperar el fallo definitivo que realice el ente de control para registrar como corresponde las partidas?, si fuese este último, ¿qué cuentas se afectarán según el PGCP?
2. ¿Cuál es la manera adecuada de realizar los registros contables de los convenios celebrados por la Universidad para la prestación de servicios en nuestra contabilidad?



3. ¿La Universidad Surcolombiana, como ente de educación superior y no como ente territorial, debe manejar para el reconocimiento de los ingresos por estampillas la cuentas 140122 y 411027, teniendo en cuenta que en la actualidad en la causación de este concepto reconoce las cuentas 147090 denominada “Otros Deudores” y su contrapartida 481090 denominada “Otros Ingresos Extraordinarios” esquema que se usa desde hace varios años?

CONSIDERACIONES

Para atender el punto 1) de su consulta, debemos remitirnos al procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, el cual en el numeral 1, respecto al retiro de fondos de la contabilidad por la pérdida, establece 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.

Si con las gestiones administrativas realizadas se reconoce el pago de la indemnización el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor que reconocerá y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia”.

En ese orden de ideas, no es pertinente considerar como ingresos corrientes y reflejarlos en la subcuenta 481008-Recuperaciones los valores correspondientes a defraudaciones que han sido devueltos y las futuras restituciones de efectivo que realice el responsable de la pérdida de los recursos.

De otra parte, si mediante la gestión administrativa la entidad logra el resarcimiento del daño por la pérdida de los recursos, no es necesario esperar el fallo definitivo que profiera el ente de control para realizar el reconocimiento de las partidas que representan los recursos recibidos.

Respecto al punto 2) de su consulta, relacionado con el reconocimiento contable de los convenios, analizado el tratamiento contable propuesto en su comunicación, se considera que dada la naturaleza de la operación planteada, este no corresponde a la dinámica contable, por lo cual el reconocimiento contable debe corresponder de la siguiente forma:

1. Protocolización del Convenio

Se reconocerá el valor total del Convenio debidamente Protocolizado, por el valor convenido, en las subcuentas correspondientes a las cuentas 939011-Contratos pendientes de ejecución y como contrapartida la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control.

2. Pago por cuotas según lo estipule el clausulado del convenio

Si el Convenio establece el pago por cuotas, teniendo en cuenta que el servicio se presta con posterioridad al pago realizado por anticipado, el reconocimiento contable corresponderá en la medida en que se realice el pago a un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras y como contrapartida un crédito a la subcuenta 291503-Ingresos diferidos de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

Una vez se preste el servicio objeto del convenio, la entidad deberá reconocer el correspondiente valor del ingreso mediante un débito a la subcuenta 291503-Ingresos diferidos de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito a la subcuenta 430550-Servicios conexos a la educación, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

3. Reconocimiento del ingreso

En la medida en que la Universidad ejecute el convenio con la prestación del servicio, deberá reconocer el ingreso correspondiente, mediante un débito en la subcuenta 291503-Ingresos diferidos, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 430550-Servicios Conexos a la Educación, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

4. Pagos en la ejecución del convenio por parte de la Universidad

Con los pagos realizados a terceros en desarrollo del convenio enunciado, el reconocimiento corresponde a la afectación de las subcuentas de la cuenta 7250-SERVICIOS CONEXOS A LA EDUCACIÓN y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

Finalmente, en relación con en punto 3) de su consulta, debe remitirse al párrafo 274 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual establece que *“Los ingresos no tributarios son las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones.*

De lo anterior se deduce que dentro de estas retribuciones realizadas por los usuarios, se encuentran las estampillas, las cuales constituyen ingresos no tributarios para la entidad a la cual se le asignó la renta, indistintamente que se trate de un ente perteneciente el nivel nacional o territorial y, por ende, la Universidad Surcolombiana como ente de educación superior debe reconocer los ingresos por estampillas en la subcuenta 140122-Estampillas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida la subcuenta 411027- Estampillas, de la cuenta 4110- NO TRIBUTARIOS.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con el análisis realizado se concluye que:

1. Cuando un ente público reciba los recursos correspondientes las defraudaciones que han sido devueltos y las futuras restituciones de efectivo que realice al responsable de la pérdida de los recursos deberá reconocerlos en la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor que se devuelve y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia pago.

De otra parte, si mediante la gestión administrativa la entidad logra el resarcimiento del daño por la pérdida de los recursos, no es necesario esperar que el ente de control emita un fallo para el reconocimiento de los mencionados ingresos.

2. El tratamiento contable propuesto por la entidad sobre los convenios celebrados no corresponde con la técnica contable, por lo cual la entidad deberá aplicar el planteado en las consideraciones expuestas.

3. Teniendo en cuenta que la entidad a la cual se le asignó la renta de la estampilla, indistintamente de que se trate de un ente perteneciente el nivel nacional o territorial percibe un ingreso no tributario, debe reconocer los mencionados ingresos en las cuentas y subcuentas definidas en las consideraciones presentadas.

CONCEPTO 118465 DE SEPTIEMBRE 3 DE 2008

TEMA: Presupuesto y tesorería

SUBTEMA: *Ingresos consolidados*

Doctora

MARÍA TERESA BOTERO BOTERO

Contadora

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20088-118465, en la cual consulta si es pertinente registrar contablemente los ingresos consolidados en el Nivel Nacional, en las cuentas de la clase cero, en especial los ingresos del Grupo 02-PRESUPUESTO DE INGRESOS Y TESORERÍA, y no en cada una de las Regionales y Seccionales. Lo anterior, teniendo en cuenta el hallazgo de la Contraloría General de la República que auditó los Estados Contables a 31 de diciembre de 2006, en el cual determinó como hallazgo *“El no registro de los ingresos en las Cuentas de Presupuesto y Tesorería, y a pesar de haber explicado por parte del ICBF las razones y demostrar que estos fueron registrados por el Nivel Nacional y reflejados en los informes”*. Al respecto este Despacho se permite atender su inquietud 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 10, capítulo III del Título III, establece que *“Cuando una entidad contable pública está organizada a través de seccionales o regionales, 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 respectiva entidad y en cabeza del Representante Legal y del Contador; por tanto, la información contable debe ser observada y analizada 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 estas unidades para el cumplimiento de sus funciones.”*

Son ejemplos de entidades contables públicas organizadas de esta forma el Ministerio de Protección Social, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar-ICBF, el Servicio Nacional de Aprendizaje-SENA”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 110 del Estatuto Orgánico de Presupuesto establece que *“Los órganos que son una sección en el Presupuesto General de la Nación, tendrán la capacidad de contratar y comprometer a nombre de la persona jurídica de la cual hagan parte, y ordenar el gasto en desarrollo de las apropiaciones incorporadas en la respectiva sección, lo que constituye la autonomía presupuestal a que se refieren la Constitución Política y la ley. Estas facultades estarán en cabeza del jefe de cada órgano quien podrá delegarlas en funcionarios del nivel directivo o quien haga sus veces, y serán ejercidas teniendo en cuenta las normas consagradas en el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública y en las disposiciones legales vigentes”.* (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, la Resolución 036 de 1998, de la Dirección General del Presupuesto Nacional, señala que la Sección en el Presupuesto, es el *“órgano al cual corresponden el presupuesto de ingreso”,* y la Unidad Ejecutora es *“la dependencia que administra recursos de acuerdo con la Ley”.*

El inciso 1º del artículo 209 de la Constitución Política establece que *“La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones”.* (Subrayado fuera de texto).

Acorde con lo anterior, el artículo 8 de la Ley 489 de 1998 señala que *“La desconcentración es la radicación de competencias y funciones en dependencias ubicadas fuera de la sede principal del organismo o entidad administrativa, sin perjuicio de las potestades y deberes de orientación e instrucción que corresponde ejercer a los jefes superiores de la Administración, la cual no implica delegación y podrá hacerse por territorio y por funciones”.*

Además, el procedimiento contable en mención indica que este proceso se caracteriza por los siguientes aspectos:

- a) *Es una sola entidad contable pública que desarrolla su proceso contable integrado, pero con actividades de este proceso en las deferentes regionales y seccionales. (...)*
- d) *La entidad establecerá internamente los procedimientos contables o administrativos relacionados con la administración de soportes contables, del flujo de información contable entre las diferentes seccionales y de los documentos o información necesaria para la preparación de los estados, informes y reportes contables para el cumplimiento de las obligaciones con los diferentes usuarios.*

e) Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad contable pública, y en cuanto a la administración de los mismos se aplicará lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública.

f) Las unidades deben tener los libros auxiliares necesarios que soporten la preparación de informes o reportes que soliciten autoridades o los usuarios de la información. (Subrayado fuera de texto).

De lo anterior, se colige que los libros principales de las entidades contables públicas organizadas a través de seccionales o regionales son únicos, no obstante cada seccional debe tener los libros auxiliares necesarios que soporten la preparación de informes, tratándose de una sola entidad contable pública cuyo proceso contable se desarrolla de manera integrado.

De otra parte, los párrafos 313 y 314 del Plan General de Contabilidad Pública-PGC del Régimen de Contabilidad Pública, 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.

En este orden de ideas, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 0203-INGRESOS NO TRIBUTARIOS APROBADOS (DB) como *“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 dinámica de esta cuenta establece que se acredita con *“1. Las reducciones que se efectúen al respectivo presupuesto de ingresos no tributarios y que disminuyan el valor del presupuesto aprobado en cada una de los conceptos que lo conforman, con débito a las subcuentas de la cuenta 0217-Ingresos no Tributarios por Ejecutar (Cr). 2. El valor de las disminuciones por concepto del traslado de un rubro específico de ingresos no tributarios, con débito a las subcuentas de la cuenta 0217-Ingresos no Tributarios por Ejecutar (Cr). 3. Los saldos crédito de las cuentas que permiten efectuar el cierre al finalizar la vigencia”.*

De lo anterior, se infiere que la ejecución del presupuesto debe ser reconocida en el nivel central que registra y revela los recursos a recaudar en su presupuesto aprobado mediante acto administrativo por parte del órgano o autoridad competente.

Por último, de conformidad con el literal e) del artículo 2º de la Ley 87 de 1993, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces tendrán la responsabilidad de evaluar continuamente la implementación del control interno contable, necesario para *“asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros”*, en consonancia con el artículo 269 de la Constitución Política cuando establece 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 (...)”*.

Así las cosas, la entidad debe atender las disposiciones y los procedimientos presupuestales establecidos internamente, o por las autoridades competentes, teniendo en consideración que es una sola entidad contable pública cuyo proceso contable se desarrolla de manera integrado; los libros principales son únicos y por consiguiente la consolidación y/o agregación de los ingresos recaudados se lleva a cabo en el nivel central.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los libros principales de las entidades contables públicas, organizadas a través de seccionales o regionales, son únicos; no obstante cada seccional debe tener los libros auxiliares necesarios que soporten la preparación de informes, tratándose de una sola entidad contable pública cuyo proceso contable se desarrolla de manera integrado.

Por lo tanto, al tratarse de una sola entidad contable pública, el ICBF podrá establecer internamente los procesos contables dependiendo de su conveniencia y operatividad a nivel central y regional o seccional.

CONCEPTO 114339 DE SEPTIEMBRE 4 DE 2008

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: *Depuración contable*

Doctor
 JAIRO CORTÉS ARIAS
 Gerente Liquidador
 Instituto de Fomento Industrial en Liquidación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20086-114339, mediante esta consulta cuál entidad debe reportar la inversión patrimonial que tiene el Gobierno Nacional en el IFI en Liquidación, para el reporte de operaciones recíprocas, teniendo en cuenta que los títulos contentivos de la misma están en poder de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, pero que la entidad se encuentra vinculada al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.



CONSIDERACIONES

El Instituto de Fomento Industrial-IFI fue creado mediante el artículo 30 del Decreto 1157 de 1940. Su capital fue conformado por el Gobierno Nacional y el Banco Central Hipotecario. En el artículo 33 se estableció su junta directiva integrada por el Ministro de la Economía Nacional, quién la preside y no se hace mención al Ministerio de Hacienda y Crédito Público aunque el Decreto también fue suscrito por este.

Actualmente, es una sociedad de economía mixta del orden nacional, vinculada al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (antes de Desarrollo Económico) y sometida al régimen de las empresas industriales y comerciales del Estado. Su patrimonio se conformó por acciones.

Conforme al artículo 465 del Decreto 410 de 1971, Código de Comercio, “[/]as acciones de las sociedades de economía mixta, cuando se tratare de anónimas, serán nominativas y se emitirán en series distintas para los accionistas particulares y para las autoridades públicas”. De tal manera que para determinar la titularidad de la inversión patrimonial se requiere definir a nombre de qué entidad figuran las acciones. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público manifiesta en comunicación radicada con el número 2-2008-018928 que “las acciones no están a su nombre”.

Ahora bien, si la nominación de las acciones no expresa con claridad a qué entidad le corresponde dicha titularidad y solo hace referencia al Gobierno Nacional debemos tener en cuenta que, conforme al artículo 115 de la Constitución Política, “(...) El Gobierno Nacional está formado por el Presidente de la República, los ministros del despacho y los directores de departamentos administrativos. El Presidente y el Ministro o Director de Departamento correspondientes, en cada negocio particular, constituyen el Gobierno. (...)”. De tal manera que el Gobierno Nacional estaría conformado por el Presidente y el Ministerio de la Economía Nacional, que fue quien suscribió el Decreto 1157 de 1940.

En cuanto a la vinculación de la entidad al Ministerio de Desarrollo Económico, hoy Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, como criterio para establecer la titularidad de las acciones, debemos tener en cuenta lo establecido en el artículo 99 de la Ley 489 de 1998 que establece que “[/]a representación de las acciones que posean las entidades públicas o la Nación en una Sociedad de Economía Mixta corresponde al Ministro o Jefe de Departamento Administrativo a cuyo despacho se halle vinculada dicha Sociedad”. Existen excepciones, como en el caso de Ecopetrol S.A., vinculada al Ministerio de Minas y Energía, pero cuyas acciones pertenecen al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. No obstante, entendemos que el Ministerio de Economía Nacional corresponde en la actualidad al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

De otra parte, la pertenencia del Ministerio de Desarrollo Económico, hoy Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, a la Junta Directiva del IFI es un criterio determinante para establecer la titularidad de las acciones.

El hecho de que la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público tenga en su poder las acciones, no determina la titularidad de estas.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que el Ministerio de la Economía Nacional, hoy de Comercio, Industria y Turismo, integró el Gobierno Nacional cuando se creó el Instituto de

Fomento Industrial, mediante el Decreto 1157 de 1940, que presidió y actualmente preside su Junta Directiva y que aún dicha entidad sigue vinculada a este Ministerio, este Despacho considera que la inversión patrimonial es del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo aunque las acciones estén en poder del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, máxime que este no reconoce su propiedad.

CONCEPTO 116017 DE SEPTIEMBRE 4 DE 2008

TEMA: Aplicación de utilidades para enjugar (sic) pérdidas de ejercicios anteriores

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora

GLORIA BEATRIZ GAVIRIA RAMOS

Secretaria Técnica

Ministerio de la Protección Social

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20086-116017, mediante la cual consulta sobre la viabilidad de que las empresas públicas operadoras de juegos de suerte y azar puedan aplicar los excedentes para enjugar pérdidas de años anteriores, de conformidad con lo establecido en el artículo 3 del Acuerdo 10 de 2006 del Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, o si por el contrario se debe aplicar lo estipulado en la Ley 643 de 2001 y sus decretos reglamentarios.

CONSIDERACIONES

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

El Artículo 4º de la Ley 298 de 1996 le asigna, entre otras funciones, a la Contaduría General de la Nación-CGN las siguientes: “*Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales, que permitan uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública*” y, “*Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación*”. (Subrayado fuera de texto).

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*”.

Por las razones antes expuestas, este despacho solamente se referirá en lo que corresponde a las empresas públicas operadoras de juegos de suerte y azar, enmarcadas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.

Las entidades contables públicas están sujetas, en desarrollo de su cometido estatal, a un entorno jurídico, el cual de conformidad con lo establecido en el párrafo 20 del Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública determina 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. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 21 del PGCP se establece que “Las entidades que integran el Sector Público están obligadas a rendir cuentas y a controlar el uso de los recursos públicos destinados para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, observando los principios de la función administrativa, como son igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. Tales funciones, instituidas en el marco jurídico, condicionan al SNCP, implicando su permanencia y consistencia en el tiempo y caracterizando la producción, contenido y estructura de los estados, informes y reportes contables que provee el Sistema”. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, el entorno jurídico que regula el monopolio rentístico, su organización, administración, control y explotación está definido en el artículo 336 de la Constitución Política el cual establece que “... los monopolios rentísticos estarán sometidos a un régimen propio, fijado por la ley de iniciativa gubernamental. (Subrayado fuera de texto).

Las rentas obtenidas en el ejercicio de los monopolios de suerte y azar estarán destinadas exclusivamente a los servicios de salud. ...”

En desarrollo del citado artículo de la Constitución Política fue expedida la Ley 643 de 2001, en la cual, respecto a las funciones del Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, el numeral 2 del artículo 47 estableció: “Determinar los porcentajes de las utilidades que las empresas públicas operadoras de juegos de suerte y azar, podrán utilizar como reserva de capitalización y señalar los criterios generales de utilización de las mismas. Así mismo, determinar los recursos a ser utilizados por tales empresas como reservas técnicas para el pago de premios”. (Subrayado fuera de texto).

En lo relacionado con la exclusividad y prevalencia del régimen propio del monopolio de los juegos de suerte y azar el artículo 60 de la Ley en comento definió que “Las disposiciones del régimen propio que contiene esta ley regulan general e integralmente la actividad monopolística y tienen prevalencia, en el campo específico de su regulación, sobre las demás leyes, sin perjuicio de la aplicación del régimen tributado [sic] vigente”. (Subrayado fuera de texto).

Por lo tanto, en consideración de este despacho, es la Ley 643 de 2001, los decretos reglamentarios, y demás disposiciones que basadas en la citada ley regulan lo concerniente al monopolio rentístico de los juegos de suerte y azar, su organización, administración, control y explotación.

Quiere decir entonces que en lo correspondiente a la disposición de las reservas de capitalización deberá procederse de conformidad con lo establecido en el artículo 27 del Decreto 2795 de 2004, el cual determina 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).

Es así que el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar expidió el Acuerdo 010 de 2006 en el cual, en lo referente a la constitución de reservas de capitalización y su aplicación, definió en su artículo 3 que “Las entidades operadoras del juego de lotería que superen los excedentes mínimos señalados en el Decreto 2975 de 2004 o la norma que la modifique, sustituya o adicione y que no presente pérdidas acumuladas,

podrán capitalizar hasta el 90% del exceso de utilidades, para financiar proyectos de inversión debidamente justificados ante la respectiva Junta Directiva de cada entidad, siempre que estén al día en las transferencias al sector salud.

Parágrafo transitorio. Las entidades operadoras del juego de lotería para el año 2006 con base en los resultados del año 2005 podrán capitalizar la totalidad de sus utilidades cuando presenten pérdidas acumuladas hasta por el valor de estas. Cuando las utilidades superen el valor de las pérdidas estas deben ser giradas al sector de la salud". (Subrayados fuera de texto).

Ahora bien, para efectos del reconocimiento y revelación contable de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que lleven a cabo las entidades contables públicas, se tendrá que cumplir bajo los condicionantes jurídicos que de manera particular, para el caso de las empresas públicas operadoras de juegos de suerte y azar, las regulen, estas han sido ya expuestas en estas consideraciones.

Por tal razón, de acuerdo con lo comunicado por el Ministerio y lo reglamentado por el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar en su artículo 3 del Acuerdo 010 de 2006, desde el punto de vista contable, es claramente identificable que se trata de una reserva patrimonial, que tiene como objetivo el fortalecimiento patrimonial de las empresas públicas operadoras de juegos de suerte y azar. Esta reserva se reconoce y revela a partir de las utilidades generadas por la empresa y; por lo tanto, representa una reclasificación debitando la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO, subcuenta 323001-UTILIDAD O EXCEDENTE DEL EJERCICIO, acreditando la cuenta 3215-RESERVAS creada para estos propósitos: subcuenta 321501-RESERVAS DE LEY.

Cuando se trate de una empresa pública operadora de juegos de suerte y azar que se encuentre en la situación que se enuncia el Parágrafo Transitorio del Artículo 3 del Acuerdo 010 de 2006 deberá debitar la subcuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO, subcuenta 323001-UTILIDAD O EXCEDENTE DEL EJERCICIO y acreditar las subcuentas 322502-PÉRDIDA O DÉFICIT ACUMULADOS y 322504-PÉRDIDA ACUMULADA POR EXPOSICIÓN A LA INFLACIÓN, respectivamente.

CONCLUSIONES

Dada la competencia funcional asignada al Contador General de la Nación este despacho solo se pronuncia en lo referente a las empresas públicas operadoras de juegos de suerte y azar, enmarcadas en el ámbito del Régimen de Contabilidad Pública.

Teniendo en cuenta que el entorno jurídico de las entidades contables públicas 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, este despacho se permite manifestar que el reconocimiento y revelación de los hechos que se susciten en cumplimiento del artículo 3 del Acuerdo 10 de 2006, expedido por el Consejo Nacional de Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, tratándose de una reserva patrimonial, representa una reclasificación de la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO, subcuenta 323001-UTILIDAD O EXCEDENTE DEL EJERCICIO que se debita a la cuenta 3215-RESERVAS, creada para estos propósitos, subcuenta: 321501-RESERVAS DE LEY, que se acredita.

Ahora bien, cuando se trate de una empresa pública operadora de juegos de suerte y azar que se encuentre en la situación que se enuncia el Parágrafo Transitorio del

Artículo 3 del Acuerdo 010 de 2006 deberá debitar la subcuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO, subcuenta 323001-UTILIDAD O EXCEDENTE DEL EJERCICIO, y acreditar las subcuentas 322502-PÉRDIDA O DÉFICIT ACUMULADOS y 322504-PÉRDIDA ACUMULADA POR EXPOSICIÓN A LA INFLACIÓN, respectivamente.

CONCEPTO 118536 DE SEPTIEMBRE 4 DE 2008

TEMA: Propiedades, planta y equipo

SUBTEMA: Reclasificación de saldos

Doctor

VÍCTOR JULIO ROJAS PERICO

Profesional Especializado

Corporación Autónoma Regional de Chivor (CORPOCHIVOR)

Garagoa (Boyacá)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20088-118536, en la cual consulta cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de la construcción de senderos ecológicos, puentes peatonales y terminación del área de recepción y valoración, apoyo logístico, cuarentena, rehabilitación osos y demás obras complementarias del Centro de Rehabilitación Flora y Fauna Silvestre, y la ampliación y encierro para las especies venado colablanca, teniendo en cuenta que la entidad reconoció este hecho en la subcuenta 550802-Actividades de recuperación, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, en vigencias anteriores, 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 los activos, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala 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 25 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, 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).

Por lo anterior, no es posible que Corpochivor reconozca como bienes de uso permanente sin contraprestación, las construcciones y adecuaciones realizadas a bienes de su propiedad.

Así las cosas, el numeral 1º del citado Capítulo, señala 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*". (Subrayado fuera de texto).

El valor de las adiciones y mejoras se reconoce como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y se acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios o la subcuenta 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".

A su vez, el numeral 2º, expresa que "*Las reparaciones y mantenimiento de las propiedades, planta y equipo son erogaciones en las cuales incurre la entidad contable pública con el fin de recuperar y conservar su capacidad normal de producción y utilización*". (Subrayado fuera de texto).

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

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

Por lo anterior, las erogaciones en que incurre la entidad para aumentar la vida útil de sus bienes, ampliar su capacidad productiva y eficiencia operativa, mejorar la calidad de los productos y servicios, o permitir una reducción significativa de los costos, deben reconocerse como un mayor valor del bien.

Las erogaciones realizadas para recuperar y conservar la capacidad normal de producción y utilización de los bienes se reconoce como un gasto general o un costo según se trate de un bien relacionado o no con la producción o prestación de servicios individualizables.

Con relación a los ajustes que la entidad debe realizar, el Plan General de Contabilidad Pública establece que la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES "*Representa el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos*". (Subrayado fuera de texto).

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

Así las cosas, la entidad debe incorporar en su contabilidad los bienes adquiridos y las adiciones y mejoras realizadas a los activos, para lo cual registrará un débito en las subcuentas correspondientes del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito a la subcuenta 581592-Gasto público social, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que la entidad reconoció como un gasto las adiciones y mejoras a propiedades, planta y equipo, así como la adquisición de equipos, la entidad debe realizar los ajustes contables necesarios para que la contabilidad refleje la realidad financiera y económica de los bienes, por lo cual registrará un débito en las subcuentas correspondientes del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito a la subcuenta 581592-Gasto público social, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCEPTO 116931 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2008

TEMA: Bienes históricos y culturales

SUBTEMA: *Tratamiento contable*

Doctora
OLGA INÉS MONCADA ROA
Secretaría General
Instituto Caro y Cuervo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20087-116931, en la cual informa que la entidad se encuentra adelantando las gestiones administrativas para implementar las metodologías de actualización orientadas a aproximar objetivamente la realidad económica de los bienes catalogados como patrimonio cultural de la Nación o bienes de interés cultural, dado que se encuentran registrados en la contabilidad por un valor simbólico de \$1.000. Es de anotar que al reportar esta cifra a la Compañía Aseguradora en el evento de ocurrir un siniestro, se obtendría como indemnización la suma equivalente a este valor. Por lo que solicita concepto sobre el procedimiento a seguir en esta situación.

CONSIDERACIONES

El párrafo 130 contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, establece como una de las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad pública, la siguiente: *“Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”.*

Así mismo, el párrafo 177 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”.*

El párrafo 180 anota 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”*.

Por su parte, el concepto 2228 del 19 de agosto de 2003, emitido por la Contraloría General de la República, señala que *“Las entidades del Estado deben tener su propia organización en la que plasmarán el manejo de sus bienes. Por lo tanto a partir del año 1991, los entes Estatales son autónomos en el manejo de sus bienes de conformidad con lo establecido por las Circulares Externas que para el efecto ha expedido la Contaduría General de la Nación.* (Subrayado fuera de texto).

Así entonces, *la legislación existente para el manejo de los bienes se encuentra contenida en primera instancia en la Constitución Política de Colombia, la Ley 87 de 1993, el artículo 107 de la Ley 42 de 1993, y las Circulares Externas expedidas por la Contaduría General de la Nación (...)*. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales se reconocen por su costo histórico, siempre que su medición monetaria sea confiable y no son objeto de actualización.

Por tanto, si la medición monetaria de los bienes no es confiable, la entidad debe proceder a revelarlos por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables. No obstante, debe implementar las medidas que considere pertinentes para ejercer un control administrativo sobre este tipo de bienes, mediante una relación detallada de estos.

En lo relacionado con el valor por el cual deben asegurarse los bienes, es pertinente observar lo anotado en el literal a) del artículo 2° de la Ley 87 de 1993, donde se establecen como objetivos de Control Interno, 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: (...) e) Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos”*.

A su vez, el artículo 107 de la Ley 42 de 1993 establece que *“Los órganos de control fiscal verificarán que los bienes del Estado estén debidamente amparados por una póliza de seguros o un fondo especial creado para tal fin, pudiendo establecer responsabilidad fiscal a los tomadores cuando las circunstancias lo ameriten”*.

El numeral 63 del artículo 48 de la Ley 734 de 2000, por la cual se adopta el Código Único Disciplinario, califica como falta gravísima la siguiente: *“No asegurar por su valor real los bienes del Estado ni hacer las apropiaciones presupuestales pertinentes”*.

Así las cosas, la entidad como responsable en la protección de sus recursos debe adelantar las gestiones pertinentes ante la compañía de seguros a fin de asegurar los bienes por el valor que mejor se ajuste a sus condiciones y características.

CONCLUSIÓN

Los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales se reconocen por su costo histórico, siempre que su medición monetaria sea confiable y no son objeto de actualización. Por tanto, teniendo en cuenta que asignar valores simbólicos a los bienes declarados patrimonio cultural de la Nación no puede considerarse una medición monetaria confiable, la entidad debe retirar el saldo registrado en la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES y revelarlos por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables.

No obstante, la entidad como responsable y autónoma en la administración de sus bienes debe implementar las medidas que considere pertinentes para ejercer un control administrativo sobre este tipo de bienes, mediante una relación detallada de estos.

Respecto al valor por el cual se deben asegurar los bienes, es una situación administrativa que debe resolver la entidad con la compañía de seguros, a fin de asegurar los bienes por el valor que mejor se ajuste a sus condiciones y características, independiente del valor registrado en la contabilidad.

CONCEPTO 117400 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2008

TEMA: Operaciones interdependencias

SUBTEMAS: 1.1. *Tratamiento contable de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL*

1.2. *Registro contable de la venta y recaudo de licores, bebidas y alcoholes en la fábrica de licores y la Gobernación*

Doctor
MAURICIO VILLEGAS MESA
Secretario de Hacienda
GOBERNACIÓN DE ANTIOQUIA
Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20087-117400, en la cual solicita que se le defina el procedimiento que debe utilizar la Fábrica de Licores de Antioquia para el registro contable de la venta y recaudo de licores, bebidas y alcoholes, teniendo en cuenta que la Fábrica es una dependencia adscrita a la Secretaría de Hacienda de la Gobernación de Antioquia.

La Secretaría de Hacienda expone en su consulta que la Fábrica de Licores de Antioquia fue creada para producir licores, alcoholes y productos afines y al mismo tiempo administrar la distribución de estos, en ejercicio del monopolio de licores concedido por la Constitución Política, como arbitrio rentístico a los departamentos.

Así mismo, menciona la Secretaría que desde el punto de vista contable y a raíz de la eliminación de la cuenta Principal y Subalterna, todos los registros que se

relacionan entre la Fábrica y la Secretaría, es decir, la Gobernación de Antioquia; se vienen registrando diariamente en la cuenta contable Capital Fiscal, con ocasión de la venta y recaudo de la Fábrica de Licores de Antioquia y a su vez a la Gobernación le corresponde dichas operaciones a través de esa misma cuenta, lo que hace que el patrimonio fiscal en un período determinado tenga variación, distorsionando así la razonabilidad del patrimonio contable.

Al respecto me permito informarle.

CONSIDERACIONES

1. TRATAMIENTO DE LA CUENTA 3105-CAPITAL FISCAL

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

“3105-CAPITAL FISCAL

DESCRIPCIÓN. 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 contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho recibido y las cuentas patrimoniales de las cuales se efectúen los traslados.

DINÁMICA. SE DEBITA CON:

8- El valor de los activos trasladados a otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.

9- El valor de los pasivos recibidos de otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública. (...).

SE ACREDITA CON:

7- El valor de los pasivos trasladados a otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.

8- El valor de los activos recibidos de otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública. (...).

Por su parte, la CARTA CIRCULAR 72, del 13 de diciembre de 2006, relacionada con el proceso de homologación de las cuentas del balance general a 31 de diciembre de 2006, al balance inicial del 1° de enero de 2007 por la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 222 de 2006 y del Catálogo General de Cuentas, adoptado mediante la Resolución 555 de 2006, determinó en su numeral 3.12 lo siguiente:

“Homologación de la Cuenta de Principal y Subalternas por cambio en el criterio para el reconocimiento de transacciones entre unidades de una misma entidad contable pública.

Los traslados de fondos, bienes, derechos y obligaciones entre unidades o centros de costo de una misma entidad contable pública se consideran aspectos que deben ser de control administrativo por parte de la entidad.



No obstante, si la entidad contable pública tiene un tratamiento contable separado por cada una de las unidades o centros de costos, o subalternas, cualquiera sea la denominación, el registro de estos hechos se hará afectando directamente las cuentas de patrimonio denominada CAPITAL FISCAL para las entidades de gobierno general y empresas públicas no societarias. En ese sentido se dispusieron dinámicas débito y crédito en la cuenta de CAPITAL FISCAL para registrar dichas transacciones.

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 Principal y Subalternas. Con el valor neto de esta cuenta se afectarán las cuentas 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda, en el balance inicial con fecha 1° de enero de 2007, conservando la ecuación patrimonial. (...).

Así mismo, en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, en su numeral 11, establece:

“ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS ORGANIZADAS A TRAVÉS DE UNIDADES O CENTROS DE RESPONSABILIDAD CONTABLE.

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 (...).

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:

g) Si existen relaciones contables entre las diferentes unidades o centros o áreas de responsabilidad contable a través de operaciones internas, la entidad contable pública debe estructurar un procedimiento interno para el manejo administrativo de estas relaciones, pero el reconocimiento contable de estas operaciones administrativas debe estar en concordancia con lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública, y en ningún momento se constituyen en operaciones recíprocas a reportar a la Contaduría General de la Nación.

h) Las relaciones contables entre unidades que corresponden a traslados de activos y pasivos se registran afectando las respectivas cuentas 3105-Capital Fiscal o 3208-Capital Fiscal, según corresponda”.

De lo anterior se concluye que cuando una entidad contable pública realiza los registros contables en forma separada por cada una de las unidades que la conforman, las operaciones que se registren entre ellas deberán contabilizarse contra la subcuenta 310502-DEPARTAMENTO, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

2. REGISTRO CONTABLE DE LA VENTA Y RECAUDO DE LICORES, BEBIDAS Y ALCOHOLES

En lo relacionado con el procedimiento contable para el registro de las operaciones de venta de los licores, bebidas y alcoholes nos informa en su consulta y a través

de comunicaciones telefónicas sostenidas con la doctora Ana Gil, contadora de la Gobernación, que la Fábrica de Licores de Antioquia expide una factura con el NIT de la Gobernación y en la cual se liquidan los siguientes conceptos:

- Ventas gravadas
- Impuesto al consumo o participación: Este cobro corresponde al Impuesto al consumo o participación y el cobro del IVA por venta de licor, de acuerdo con lo establecido en el artículo 51 y siguientes de la Ley 788 de 2002.
- Estampilla a favor de la Universidad de Antioquia, conforme a lo definido en la Ley 122 de 1994.

2.1. Registro de la venta

2.1.1. En la Fábrica de Licores de Antioquia

En la contabilidad de la unidad fábrica de licores se causa la factura debitando la subcuenta 140603-PRODUCTOS ALIMENTICIOS, BEBIDAS Y ALCOHOLES, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES y acreditando la subcuenta 244080-OTROS IMPUESTOS DEPARTAMENTALES de la cuenta 2440-IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, por el valor correspondiente a la participación porcentual en el impuesto al consumo; la subcuenta 244501-VENTA DE BIENES de la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO-IVA por concepto del IVA de licores; la subcuenta 242513-SALDOS A FAVOR DE BENEFICIARIOS de la cuenta 2425-ACREEDORES, por el valor de la estampilla a favor de la Universidad de Antioquia; y la subcuenta 420301-LICORES, BEBIDAS Y ALCOHOLES de la cuenta 4203-PRODUCTOS ALIMENTICIOS, BEBIDAS Y ALCOHOLES.

Lo anterior, teniendo en cuenta que la fábrica de licores de Antioquia debe registrar las erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción de los licores, bebidas y alcoholes, en las respectivas cuentas de costos de producción y ventas, con el propósito de asociar los costos con los ingresos obtenidos por estas ventas.

2.1.2. En la Gobernación – Causación del Impuesto al Consumo de licores, vinos, aperitivos y licores o participación porcentual en la Gobernación

La Secretaría de Hacienda de la Gobernación debita la subcuenta 130523-IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES O PARTICIPACIÓN PORCENTUAL de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y utiliza como contrapartida la cuenta 410523-IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS APERITIVOS Y SIMILARES O PARTICIPACIÓN PORCENTUAL de la cuenta 4105-TRIBUTARIOS.

2.1.3. En el Fondo de Salud-Registro del IVA cedido

El IVA facturado por productores y que es cedido a los departamentos con destino a la salud, debe ser reconocido en el Fondo de Salud de acuerdo con lo establecido en el numeral 7 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Recursos de los Fondos de Salud, del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

2.2. Recaudo de la venta

2.2.1. Registro en la Gobernación

Teniendo en cuenta que de acuerdo con su consulta, los recursos por concepto del recaudo de la venta de licor son consignados en las cuentas del Encargo Fiduciario-



Departamento de Antioquia, la Secretaría de Hacienda de la Gobernación debita la subcuenta 142401-ENCARGOS FIDUCIARIOS de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y utiliza como contrapartida la cuenta 310502-DEPARTAMENTO de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

2.2.2. Registro en la unidad fábrica de licores

Una vez la Secretaría de Hacienda de la Gobernación informa a la unidad fábrica de licores del recaudo de la venta, esta unidad debita la subcuenta 310502-DEPARTAMENTO de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y acredita la subcuenta 140603-PRODUCTOS ALIMENTICIOS, BEBIDAS Y ALCOHOLES de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES.

2.3. Traslado de los impuestos de participación porcentual, IVA cedido y estampilla Universidad de Antioquia

2.3.1. De la fábrica de licores a la Gobernación

Teniendo en cuenta que la Gobernación recibió el valor de los impuestos y la estampilla Universidad de Antioquia, con el recaudo de la venta, la fábrica de licores debita las subcuentas 244080-OTROS IMPUESTOS DEPARTAMENTALES de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y 244501-VENTA DE BIENES de la cuenta 2445-IVA POR PAGAR y acredita la subcuenta 310502-DEPARTAMENTO de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Así mismo, cancela el pasivo constituido a favor de la Universidad de Antioquia, el cual traslada a la Gobernación para que efectúe el pago. En consecuencia, debita la subcuenta 242513-SALDOS A FAVOR DE BENEFICIARIOS de la cuenta 2425-ACREEDORES, utilizando como contrapartida la subcuenta 310502-DEPARTAMENTO de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

2.3.2. Registro de los pasivos recibidos de la fábrica de licores por los impuestos y estampilla de la universidad en la Gobernación

La Secretaría de Hacienda de la Gobernación cancela la renta por cobrar con la fábrica de licores por concepto de impuesto al consumo, debitando la subcuenta 310502-DEPARTAMENTO de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y acreditando la subcuenta 130523-IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES O PARTICIPACIÓN PORCENTUAL de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL y 290590-OTROS RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, para registrar como pasivos el valor de la estampilla que debe cancelar a la Universidad de Antioquia y el valor del IVA cedido que debe trasladar al Fondo de Salud, identificando a nivel de cuentas auxiliares cada concepto.

2.4. Giro de los recursos y cancelación de pasivos en la Gobernación

Una vez los recursos del encargo fiduciario son consignados en las cuentas bancarias de la Tesorería de la Gobernación, esta última procede a girar el valor de la estampilla a la Universidad de Antioquia y el IVA cedido al Fondo de Salud. En consecuencia, la Secretaría de Hacienda de la Gobernación debita la subcuenta 290590-OTROS RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, utilizando como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCLUSIÓN

1. Cuando una entidad contable pública realiza los registros contables en forma separada por cada una de las unidades que la conforman, las operaciones que se registren entre ellas deberán contabilizarse contra la subcuenta 310502-DEPARTAMENTO de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Para este propósito, en la dinámica de esta cuenta, se habilitaron los conceptos enunciados así:

- Para la unidad que traslada: Débito por el valor de los activos trasladados a otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública y crédito por el valor de los pasivos trasladados a otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.
- Para la unidad que recibe: Débito por el valor de los pasivos recibidos de otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública y crédito por el valor de los activos recibidos de otra unidad, dentro de una misma entidad contable pública.

Así, cuando una unidad traslada, de manera casi inmediata, la otra unidad registra la recepción, por lo cual estos registros tienen un efecto neutro en el capital fiscal de la entidad contable pública. En consecuencia, no existe distorsión alguna en las cifras reveladas en la cuenta de Capital Fiscal de la entidad contable pública.

2. En lo relacionado con el procedimiento contable para el registro de las operaciones que corresponden a las ventas y el recaudo de las mismas por expendio de licores, las unidades internas de la Gobernación de Antioquia deben observar los registros indicados en el numeral 2 de las consideraciones de esta consulta, teniendo en cuenta que cuando una unidad origina un registro contra capital fiscal, la otra unidad corresponde ese registro utilizando como contrapartida la misma subcuenta de la cuenta capital fiscal.

Así mismo, la fábrica de licores de Antioquia debe registrar las erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción de los licores, bebidas y alcoholes, en las respectivas cuentas de costos de producción y ventas, con el propósito de asociar los costos con los ingresos obtenidos por estas ventas.

CONCEPTO 117642 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2008

TEMA: Bienes históricos y culturales

SUBTEMA: Reconocimiento y Revelación

Doctor

GUILLERMO SIERRA PENAGOS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20088-117642, en el cual solicita que se le indique si los bienes declarados culturales registrados en la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES son objeto de amortización en la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO. Así mismo, consulta cómo se clasifica el terreno para este tipo de bienes y si es objeto de valorización.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el artículo 4º de la Ley 397 de 1997, modificada por la Ley 1185 de 2008, el cual indica que “El patrimonio cultural de la Nación está constituido por todos los bienes materiales, las manifestaciones inmateriales, los productos y las representaciones de la cultura que son expresión de la nacionalidad colombiana, tales como la lengua castellana, las lenguas y dialectos de las comunidades indígenas, negras y creoles, la tradición, el conocimiento ancestral, el paisaje cultural, las costumbres y los hábitos, así como los bienes materiales de naturaleza mueble e inmueble a los que se les atribuye, entre otros, especial interés histórico, artístico, científico, estético o simbólico en ámbitos como el plástico, arquitectónico, urbano, arqueológico, lingüístico, sonoro, musical, audiovisual, filmico, testimonial, documental, literario, bibliográfico, museológico o antropológico.

(...) La declaratoria de un bien material como de interés cultural, o la inclusión de una manifestación en la Lista Representativa de Patrimonio Cultural Inmaterial es el acto administrativo mediante el cual, previo cumplimiento del procedimiento previsto en esta ley, la autoridad nacional o las autoridades territoriales, indígenas o de los consejos comunitarios de las comunidades afrodescendientes, según sus competencias, determinan que un bien o manifestación del patrimonio cultural de la Nación queda cobijado por el Régimen Especial de Protección o de Salvaguardia previsto en la presente ley”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 9.1.1.6 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, respecto a los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales expresa:

“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”. (Subrayado fuera de texto).

“(...) 180. 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.

“(...) 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”.

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, en el siguiente sentido: “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”.

A su vez, describe la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO (Cr) en el siguiente sentido: *“Representa el valor acumulado de la pérdida de capacidad de utilización de los bienes de beneficio y uso público, por el uso u otros factores, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo de las rehabilitaciones y el mejoramiento”*.

En estos términos, los bienes declarados como históricos y culturales, mediante la expedición del acto administrativo correspondiente, se reconocen en la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, siempre que su medición monetaria sea confiable y no son objeto de actualización ni de amortización. Por tanto, no es procedente que la entidad registre amortizaciones para este tipo de bienes en la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO (Cr), puesto que en esta cuenta se reconoce la pérdida de capacidad operacional de los bienes registrados en la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO.

En lo relacionado con el registro del terreno de un bien inmueble que es declarado histórico y cultural, se debe tener en cuenta que tanto el terreno como la edificación reciben la connotación de histórico y cultural y, por ende, se revelan de forma integral en la respectiva subcuenta de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES. Es de anotar que el terreno, al igual que la edificación registrados en esta cuenta, no son objeto de actualización.

CONCLUSIÓN

Los bienes declarados históricos y culturales, mediante la expedición del acto administrativo correspondiente, se reconocen en la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, siempre que su medición monetaria sea confiable y no son objeto de actualización ni de amortización. Por tanto, no es procedente que la entidad registre amortizaciones para este tipo de bienes en la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO (Cr), puesto que en esta cuenta se reconoce la pérdida de capacidad operacional de los bienes registrados en la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO.

En lo referente al registro del terreno de un bien inmueble que es declarado histórico y cultural, se debe tener en cuenta que tanto el terreno como la edificación reciben la connotación de histórico y cultural y, por ende, se revelan de forma integral en la respectiva subcuenta de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES. Es de anotar que el terreno, al igual que la edificación registrada en esta cuenta, no son objeto de actualización.

CONCEPTO 117755 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2008**TEMA:** Recursos administrados**SUBTEMA:** Reconocimiento

Doctor

LUIS ALFONSO DÍAZ AMOROCHO

Coordinador Grupo de Contabilidad

Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20088-117755 en la cual consulta sobre el reconocimiento de los recursos administrados por la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN provenientes de los Fondos Especiales denominados Fondo Apoyo Financiero Zonas no Interconectadas (FAZNI) y Fondo Apoyo Financiero Zonas Rurales Interconectadas (FAER), de acuerdo con lo definido en los Decretos 1122 y 1124 de 2008. Así como al manejo presupuestal. Al respecto me permito informarle.

CONSIDERACIONES

El artículo 1° de la Ley 1099 de 2006, por medio de la cual se prorroga la vigencia del artículo 81 de la Ley 633 de 2000, señala que *“Por cada kilovatio–hora despachado en la Bolsa de Energía Mayorista, el Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales, ASIC, recaudará un peso (\$1.00) moneda corriente, con destino al Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas No Interconectadas, FAZNI. Este valor será pagado por los agentes generadores de energía y tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre de 2014 y se indexará anualmente con el Índice de Precios al Productor (IPP) calculado por el Banco de la República. La Comisión de Regulación de Energía y Gas, CREG, adoptará los ajustes necesarios a la regulación vigente para hacer cumplir este artículo.”* (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1° del Decreto 1124 de 2008, que reglamenta el Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas no Interconectadas-FAZNI, establece que *“El Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas no Interconectadas, definido por el artículo 82 de la Ley 633 de 2000, es un fondo cuenta especial del Ministerio de Minas y Energía sin personería jurídica, sujeto a las normas y procedimientos establecidos en la Constitución Política de Colombia, el Estatuto Orgánico del Presupuesto Nacional y demás normas vigentes aplicables. De conformidad con la ley, a este Fondo ingresarán las sumas recaudadas de conformidad con lo establecido en el artículo 1o de la Ley 1099 de 2006 y también podrán ingresar los recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación y los recursos que canalice el Gobierno Nacional de diferentes fuentes públicas y privadas, nacionales e internacionales.”* (Subrayado fuera de texto).

El artículo 2° del Decreto en comento, respecto del recaudo de los recursos determina: *La liquidación y el recaudo de los recursos recaudados (...) estará a cargo del Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales –ASIC–, quien recaudará de los agentes generadores del mercado mayorista de energía el valor correspondiente y entregará las sumas recaudadas, dentro de los tres (3) días siguientes a su recibo,*

en la cuenta del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, que para tal propósito este determine. El Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales –ASIC– presentará mensualmente a dicho Ministerio una relación de las sumas liquidadas y las recaudadas, en la forma que previamente se determine, con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos de la contribución y de su recaudador.”(Negrilla y subrayado fuera de texto).

ARTÍCULO 3o. INVERSIÓN TEMPORAL. La administración e inversión temporal de los recursos y rendimientos provenientes del Fondo de Apoyo Financiero para Energización de Zonas No Interconectadas, FAZNI, estará a cargo de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para tales efectos, la mencionada Dirección determinará la cuenta a la que deberán ser girados los recursos del mencionado Programa. Para la administración e inversión de los recursos, la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional los manejará en cuentas independientes de los demás recursos que administre la Dirección, teniendo en cuenta la normatividad que aplique para la inversión de dichos recursos”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1º del Decreto 1122 de abril de 2008, por el cual se reglamenta el Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas Rurales Interconectadas-FAER, determina: “Naturaleza del fondo de apoyo financiero para la energización de las zonas rurales interconectadas, FAER. El Fondo de Apoyo Financiero para la Energización de las Zonas Rurales Interconectadas, FAER, creado por el artículo 105 de la Ley 788 de 2002, es un fondo cuenta especial sin personería jurídica, sujeto a las normas y procedimientos establecidos en la Constitución Política de Colombia, el Estatuto Orgánico del Presupuesto Nacional y demás normas vigentes aplicables, administrado por Ministerio de Minas y Energía o por quien él delegue”.

Por su parte, el artículo 3º del decreto en comento, en relación con el recaudo de los recursos establece que “La liquidación y el recaudo de los recursos a que se refiere el artículo 105 de la Ley 788 de 2002 (...), estarán a cargo del Administrador del Sistema de Intercambios Comerciales -ASIC-, quien recaudará de los dueños de los activos del Sistema de Transmisión Nacional -STN- el valor correspondiente y entregará las sumas recaudadas, dentro de los tres (3) días siguientes a su recibo, en la cuenta que para tal propósito determine el Ministerio de Hacienda y Crédito Público”. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el artículo 7º determina “Inversión temporal. La administración e inversión temporal de los recursos y rendimientos provenientes del Fondo de Apoyo Financiero para Energización de Zonas Rurales Interconectadas, FAER, estará a cargo de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para tales efectos, la mencionada Dirección determinará la cuenta a la que deberán ser girados los recursos del mencionado Programa. Para la administración e inversión de los recursos, la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional los manejará en cuentas independientes de los demás recursos que administre la Dirección, teniendo en cuenta la normatividad que aplique para la inversión de dichos recursos”. (Subrayado fuera de texto).

Sobre el tema objeto de consulta la Contaduría General de la Nación se pronunció mediante concepto número 48729 del 27 de agosto de 2004, para el Fondo Nacional de Regalías, en el que se concluye: “1.1 (...) el Departamento Nacional de Planeación, como ente administrador, deberá registrar en la contabilidad del Fondo Nacional de



Regalías, el valor de los diferentes ingresos que conforman el Fondo, afectando la cuenta 1404-FONDOS ESPECIALES, subcuenta 140413-FONDO NACIONAL DE REGALÍAS y como contrapartida la cuenta 4120-INGRESOS POR FONDOS ESPECIALES, subcuenta 412013-FONDO NACIONAL DE REGALÍAS. (...).

Conforme a las disposiciones legales, el recaudo y administración de los recursos del Fondo Nacional de Regalías lo efectúa la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional. Con el recaudo, el Fondo debe acreditar la cuenta 1404-FONDOS ESPECIALES, subcuenta 140413-FONDO NACIONAL DE REGALÍAS, debitando la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE CON SITUACIÓN DE FONDOS, subcuenta 572080-RECAUDOS DTN POR CLASIFICAR. Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional debitará la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE CON SITUACIÓN DE FONDOS, subcuenta 472080-RECAUDOS DTN POR CLASIFICAR.

Así mismo, el DNP debe registrar en la contabilidad del Fondo los recursos entregados en administración a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, para lo cual debitará la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la cuenta 4722-OPERACIONES DE ENLACE SIN SITUACIÓN DE FONDOS, subcuenta 472290-OTRAS OPERACIONES DE ENLACE SIN SITUACIÓN DE FONDOS. Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional efectuará el registro en la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la cuenta 5722-OPERACIONES DE ENLACE SIN SITUACIÓN DE FONDOS, subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN. Las variaciones presentadas en el portafolio de inversiones deberán contabilizarse en la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN, reconociendo los mayores o menores valores, según corresponda.

Como la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional afecta los depósitos que administra con los giros que efectúa para pagar las obligaciones del Fondo Nacional de Regalías, originadas en la ejecución del presupuesto de gastos de funcionamiento e inversión, se requiere la actualización de los depósitos entregados y recibidos en administración, a través de una operación de enlace sin situación de fondos”.

En cuanto al tratamiento presupuestal de los fondos FAZNI y FAER, cuyos recursos administra la DGCPN, me permito informarle que en el ámbito de las competencias de la CGN nos abstenemos de pronunciarnos sobre el tema.

Lo anterior teniendo en cuenta que ya fue atendida dicha consulta por el doctor Lelio Rodríguez Pabón en respuesta a correo electrónico del 1 de agosto del año en curso, dirigido a la doctora Mariela Díaz Silva de ese mismo Ministerio.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con la normativa señalada se concluye que el concepto número 48729 del 27 de agosto de 2004, expedido para el Fondo Nacional de Regalías, aplica para el reconocimiento de las operaciones de los fondos FAZNI y FAER, que administra el Ministerio de Minas. Sin embargo, teniendo en cuenta que los registros contables del mencionado concepto están definidos con la regulación del Plan General de Contabilidad Pública que estuvo vigente hasta el año 2006, a continuación se definen las subcuentas y cuentas que deben ser aplicadas con el actual Régimen de Contabilidad Pública.

1. Ingreso

El Ministerio de Minas como administrador de los fondos FAZNI y FAER reconoce el ingreso con un débito en la subcuenta 140160-CONTRIBUCIONES de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito en la subcuenta 411061-CONTRIBUCIONES de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

2. Recaudo

Con el recaudo el Ministerio de Minas registra un débito en la subcuenta 572080-RECAUDOS de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y un crédito en la subcuenta 140160-CONTRIBUCIONES de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por su parte, la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional debitará la subcuenta que corresponda de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditará la subcuenta 472080-RECAUDOS de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE CON SITUACIÓN DE FONDOS.

3. Recursos administrados

El Ministerio de Minas reconoce los recursos administrados por la Dirección de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, con un débito en la subcuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 472290-OTRAS OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

La DGCPTN corresponde la operación debitando la subcuenta 572290-OTRAS OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acreditando la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCEPTO 117833 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2008

TEMA: Propiedades, Planta y Equipo

SUBTEMA: Construcciones en terrenos de terceros

Doctor

JUAN DE JESÚS MUÑOZ CARRIZOSA

Jefe Sección de Contabilidad

Universidad Industrial de Santander

Bucaramanga (Santander)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20088-117833, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada.

La Universidad Industrial de Santander recibió un terreno del Departamento de Santander en comodato por 99 años, en el cual se estipulaba que el Departamento no reconocía ningún tipo de mejoras u obras que se hicieran sobre este.

La Universidad construyó edificaciones (aulas y laboratorios) en dicho terreno, las cuales se registraron como mejoras en propiedad ajena y se venían amortizando de acuerdo con la duración del contrato de comodato.

Posteriormente, el Departamento entregó este terreno en dación de pago a la Universidad transfiriendo la propiedad mediante escritura pública.

Actualmente, existe saldo en la cuenta 191502 correspondiente al valor pendiente de amortizar de las construcciones realizadas. ¿Qué se debe hacer con este saldo y cuál es el valor por el que se deben registrar las edificaciones en la cuenta 1640?

Mediante comunicación telefónica, el doctor Juan de Jesús Muñoz Carrizosa, Jefe de la Sección de Contabilidad de la Universidad Industrial de Santander, informa que el contrato de comodato se realizó en el año 1981, momento en el cual los bienes se registraron en cuentas de orden. Posteriormente, con la realización de las obras, y la cláusula que disponía el no reconocimiento de los desembolsos realizados en estas, la entidad afectó la cuenta 1915-OBRA Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA y realizó la amortización respectiva.

CONSIDERACIONES

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.

“166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentren en condiciones de utilización, se reconocen 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 con base en métodos 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. Los activos considerados de menor cuantía pueden depreciarse totalmente 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”.

A su vez, la norma técnica de otros activos, contenida en el numeral 9.1.1.8 del Plan General de Contabilidad Pública, establece:

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

“197. Las obras y mejoras en propiedad ajena 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”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la descripción de la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA establece que *“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”.

Por tanto, la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA está destinada para registrar los recursos asignados a las mejoras de bienes de propiedad de terceros, los cuales son utilizados por la entidad para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos pagos deben amortizarse durante el tiempo de vigencia del contrato que ampare el uso del inmueble, o durante la vida útil que estime la entidad para esos bienes o mejoras adicionadas al inmueble.

En este sentido, considerando que para la entrega del terreno existió un vínculo jurídico mediante la realización de un contrato de comodato, en el cual se encontraba definida la propiedad del terreno en el Departamento de Santander, y el no reconocimiento de los desembolsos efectuados por la Universidad por las obras y mejoras adelantadas sobre el mismo, el registro contable debía corresponder a la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta el vínculo jurídico existente en la entrega del terreno por parte del Departamento, y el registro realizado en la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA, la entidad deberá reclasificar el valor de dicha cuenta a la respectiva subcuenta de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, la cual se actualizará mediante la comparación de su valor en libros con el costo de reposición y el valor de realización. Así mismo, deberá reconocer el valor por depreciación y realizar los ajustes correspondientes por las amortizaciones efectuadas y las diferencias que se presenten como resultado de la reclasificación.

CONCEPTO 118237 DE SEPTIEMBRE 15 DE 2008**TEMA:** Depuración contable**SUBTEMA:** Anticipos y cuentas por pagar

Doctor

JUAN CARLOS PEÑA MEDINA

Director Técnico Financiero

Instituto de Desarrollo Urbano (IDU)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20088-118237, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

1. ¿Es posible realizar la depuración contable, reclasificando la cuenta de anticipos a la cuenta auxiliar del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO, teniendo como base que los predios adquiridos ya han sido utilizados en las diferentes obras y que el proceso jurídico para obtener la titularidad de los mismos tarda más de un año?
2. Considerando que existen valores en la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, con más de 10 años de antigüedad, por compra de predios que no han sido legalizados, ¿es posible efectuar la depuración contable, debitando dicho pasivo y acreditando la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, dado que dichas sumas ya no serán pagadas por el Instituto, de forma tal que únicamente nos quede pendiente la legalización jurídica?

CONSIDERACIONES

El artículo 2° de la Ley 87 de 1993 define, entre otros objetivos del Sistema de Control Interno, los siguientes: “(...) b) *Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional;* c) *Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad;* d) *Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional;* e) *Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;* d) *Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos”.*

El artículo 4° de la misma Ley expresa que toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: “(...) b) *Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos;* (...) d) *delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad;* (...) l) *simplificación y actualización de normas y procedimientos”.*

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.

Entre tanto, el concepto 2228 del 19 de agosto de 2003, emitido por la Contraloría General de la República, señala que “Las entidades del Estado deben tener su propia organización en la que plasmarán el manejo de sus bienes. Por lo tanto a partir del año 1991, los entes Estatales son autónomos en el manejo de sus bienes de conformidad con lo establecido por las Circulares Externas que para el efecto ha expedido la Contaduría General de la Nación. (Subrayado fuera de texto).

Así entonces, la legislación existente para el manejo de los bienes se encuentra contenida en primera instancia en la Constitución Política de Colombia, la Ley 87 de 1993, el artículo 107 de la Ley 42 de 1993, y las Circulares Externas expedidas por la Contaduría General de la Nación, (...). (Subrayado fuera de texto).

En este sentido, los numerales 3.1 y 3.2 del procedimiento control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado mediante Resolución 357 de 2008, expresa:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad

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

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

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

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

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

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para



concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

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

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

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

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

En consecuencia, si los anticipos entregados y las cuentas por pagar se enmarcan en las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, debe adelantarse las acciones administrativas necesarias que permitan determinar si no son exigibles y, por tanto, procede su eliminación de la información contable.

Por su parte, la descripción de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS establece que “Representa el valor de los ingresos 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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción”.

En este sentido, si se determina que sobre las cuentas por pagar opera alguna causal relacionada con su extinción que no hace exigible su pago, debe reconocerse como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008-Recuperaciones, considerando que corresponden a recursos obtenidos en transacciones diferentes a las actividades ordinarias y que están por fuera del control de la entidad.

De otra parte, en lo relacionado con los bienes de beneficio y uso público es necesario realizar las siguientes consideraciones:

La norma técnica de bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, contenida en el numeral 9.1.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

“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”.

A su vez, el artículo 674 del Código Civil establece que *“Se llaman bienes de la unión aquellos cuyo dominio pertenece a la República.*

Si además su uso pertenece a todos los habitantes de un territorio, como el de calles, plazas, puentes y caminos, se llaman bienes de la unión de uso público o bienes públicos del territorio. (Subrayado fuera de texto).

Los bienes de la unión cuyo uso no pertenece generalmente a los habitantes, se llaman bienes de la unión o bienes fiscales”.

En este sentido, el expediente 16596 de 2001 del Consejo de Estado expresa: (...) *Los bienes de uso público universal o bienes públicos del territorio son aquellos que, si bien su dominio es igualmente de la República, su uso pertenece a todos los habitantes del territorio y están a su servicio permanente (como el de calles, plazas, parques, puentes, caminos, ejidos, etc.). Es decir, que por su propia naturaleza, en general, respecto a estos bienes ninguna entidad estatal tiene la titularidad de dominio similar a la de un particular, puesto que están destinados al servicio de todos los habitantes. De allí que se ha afirmado que sobre ellos el Estado ejerce fundamentalmente derechos de administración y de policía, en orden a garantizar y proteger precisamente su uso y goce común, por motivos de interés general (art. 1° de la Carta Política). (Subrayado fuera de texto).*

(...)

BIENES DE USO PÚBLICO- Características

Las características de los bienes de uso público, son las siguientes: -Son bienes de dominio público que se caracterizan por su afectación a una finalidad pública, porque su uso y goce pertenecen a la comunidad, por motivos de interés general (art. 1°

Superior). - El titular del derecho de dominio es la Nación y, en general, las entidades estatales correspondientes ejercen facultades especiales de administración, protección, control y de policía. -Se encuentran determinados por la Constitución o por la ley (art. 63 Superior). - Están sujetos a un régimen jurídico por virtud del cual gozan de privilegios tales como la inalienabilidad, inembargabilidad e imprescriptibilidad, que los colocan por fuera del comercio". (Subrayado fuera de texto).

En estos términos, es necesario señalar que respecto de los bienes de beneficio y uso público ninguna entidad pública tiene la titularidad de dominio, la cual recae sobre la Nación, dado que están destinados al uso y goce de todos los habitantes. Por tanto, a las entidades solo les corresponde ejercer facultades especiales de administración, protección y control de policía.

CONCLUSIÓN

La entidad, en desarrollo del Sistema de Control Interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, razón por la cual deberá implementar las políticas y procedimientos para llevar a cabo sus diferentes procesos, definiendo las instancias administrativas responsables de autorizar la incorporación o eliminación de bienes, derechos u obligaciones, al igual que los documentos soporte idóneos que permitan sustanciar los respectivos registros contables de hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.

Por tanto, si los anticipos entregados y las cuentas por pagar se enmarcan en las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, la entidad debe adelantar las acciones administrativas necesarias que permitan identificar si los saldos no son exigibles, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, y procede su eliminación de la información contable.

En este sentido, el saldo de los anticipos entregados se reclasificará a la subcuenta respectiva de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, considerando que tanto el terreno como las construcciones adelantadas reciben la connotación de bien de beneficio y uso público y se revelan de forma integral.

En el caso de las cuentas por pagar, si se determina su eliminación de la información contable, una vez adelantadas las acciones administrativas necesarias, la contrapartida corresponderá a un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008-Recuperaciones, considerando que corresponden a recursos obtenidos en transacciones diferentes a las actividades ordinarias y que están por fuera del control de la entidad.

Finalmente, la entidad deberá adelantar el proceso jurídico respectivo para legalizar la situación de los predios y definir su destinación, si corresponden a bienes de beneficio y uso público, teniendo en cuenta que respecto de estos, ninguna entidad pública tiene la titularidad de dominio, dado que están destinados al uso y goce de todos los habitantes. Por tanto, la entidad solo ejerce facultades especiales de administración, protección y control de policía.

CONCEPTO 117398 DE SEPTIEMBRE 16 DE 2008**TEMA: Entidades en liquidación****SUBTEMA: Valorizaciones y amortizaciones**

Doctor

HENRY CÁRDENAS ROMERO

Contador Público

ESE RITA ARANGO ÁLVAREZ DEL PINO EN LIQUIDACIÓN

Pereira (Risaralda)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20087-117398, mediante la cual consulta el tratamiento contable de actualización de las propiedades, planta y equipo con la información de los inventarios y avalúos de enajenación, si debe seguir amortizando el cálculo actuarial y si debe realizar la causación de las indemnizaciones laborales determinadas mediante estudio técnico sin contar aún con un acto oficial, teniendo en cuenta que la entidad está en proceso de liquidación.

CONSIDERACIONES

El párrafo 115 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 355 de 2007, define el Principio de Contabilidad Pública, Gestión continuada, así: *“Se presume que la actividad de la entidad contable pública se lleva a cabo por tiempo indefinido, conforme a la ley o acto de creación. Por tal razón, la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública no está encaminada a determinar su valor de liquidación. Si por circunstancias exógenas o endógenas se producen situaciones de transformación o liquidación de una entidad contable pública, deben observarse las normas y procedimientos aplicables para tal efecto”*. (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que las entidades que se encuentran en procesos especiales, como el de liquidación, aplican el Régimen de Contabilidad Pública pero atendiendo los procedimientos específicos definidos para ellas.

El capítulo XVI del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, adoptado mediante Resolución 356 de 2007, define el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión.

Referente al tratamiento de los activos, el numeral 16 de este procedimiento establece que *“Los activos de una entidad que se encuentre en proceso de liquidación no son objeto de reconocimiento de provisiones y valorizaciones. (...)”*.

De tal manera que los avalúos de los activos se utilizarán como referente para determinar la utilidad o pérdida en la venta de estos, atendiendo lo establecido en el numeral 6, sobre venta de activos, del procedimiento referido: *“El registro de la venta de bienes se efectúa por su valor en libros y la diferencia con respecto al valor del derecho a cobrar (precio de venta), cuando este último sea mayor, debe registrarse en la subcuenta 480805-Utilidad en Venta de Activos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS y, en caso contrario, en la subcuenta 580801-Pérdida en venta de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS”*.



En cuanto a la amortización del pasivo pensional, la Contaduría General de la Nación se pronunció mediante concepto 20082-109913, indicando que el valor reconocido en la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES *“es el reconocimiento de la cuantía estimada que la entidad contable pública empleadora debe financiar para atender el compromiso asumido con las personas que tienen o tuvieron un vínculo laboral al cumplimiento de los requisitos para acceder a los derechos pensionales y demás prestaciones económicas derivadas del Sistema General de Pensiones, es decir, la sumatoria de las amortizaciones anuales del pasivo pensional.*

(...), dicho valor amortizado es el que debe estar fondeado, mediante la destinación del conjunto de activos que financiarán este pasivo, es decir, la reserva financiera actuarial, como lo establece el primer párrafo del numeral 8° del procedimiento contable mencionado”.

De tal manera que establecido el proceso de liquidación de la entidad, esta no cuenta con recursos que le permitan fondear el pasivo pensional no amortizado y, por ende, no tiene sentido que continúe realizando dicha amortización. Por ello, el último párrafo del numeral 42 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 receptora del pasivo pensional debe continuar amortizando el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes, reconocer el pasivo real de la nómina de pensionados y actualizar el cálculo actuarial”.*

Respecto a las indemnizaciones laborales, el segundo párrafo del numeral del 14 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión señala que *“Las indemnizaciones que se originen en la cancelación de contratos de trabajo deben registrarse con un débito en la subcuenta 510203-Indemnizaciones, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y un crédito en la subcuenta 250508-Indemnizaciones, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES”.*

Del párrafo precedente puede deducirse que está regulado que las entidades en liquidación reconozcan el gasto por las indemnizaciones únicamente cuando este constituya un pasivo real. De tal manera que no es procedente reconocer las indemnizaciones laborales con base en estudios técnicos que no estén soportados en un acto oficial de la entidad en liquidación.

CONCLUSIÓN

Los avalúos de los activos se utilizarán únicamente como referente para determinar la utilidad o pérdida en la venta de los mismos cuando esta ocurra, atendiendo lo establecido en el numeral 6 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión.

Respecto a la amortización del cálculo actuarial, en el entendido de que la entidad en liquidación ya no dispone de recursos para fondear dicho pasivo, no deberá continuar realizándose, sin perjuicio de actualizar el valor del cálculo actuarial.

Por su parte, las indemnizaciones laborales deben ser reconocidas en la información contable utilizando como soporte el acto oficial emitido por el ente público.

CONCEPTO 118612 DE SEPTIEMBRE 18 DE 2008**TEMA: Ortofotos, aerofotografía y datos LIDAR****SUBTEMA: Tratamiento contable**

Doctor
 JOSE GUAVIDA HUÉRFANO
 Contador
 Ministerio de Defensa Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20088-118612, en la cual solicita la creación de un auxiliar en la cuenta 197090-OTROS INTANGIBLES, para efectos del registro de ortofotos, aerofotografía y datos lidar conceptos que maneja la Dirección General Marítima en el desarrollo de sus operaciones y que requiere tener identificados.

CONSIDERACIONES

Para efectos de atender su consulta es pertinente tener en cuenta las definiciones de estos elementos expresadas en su comunicación:

- **Ortofoto:** *“Es un producto cartográfico georreferenciado y corregido de todas las deformaciones propias de la fotografía aérea, manteniendo toda su riqueza de detalles del terreno, pero que tiene la propiedad de hacer las veces de un mapa y permitir la medición de áreas y distancias, por ser una imagen de proyección ortogonal”.* (Subrayado fuera de texto).
- **Aerofotografía:** *“Imagen área tomada desde una cámara métrica ubicada en un avión que muestra los elementos propios del paisaje, lo que apoya las tareas de interpretación y clasificación de los elementos de la superficie terrestre. Esta imagen presenta deformaciones en perspectiva causadas por tres factores principales”.* (Subrayado fuera de texto).
- **Datos LIDAR crudo:** *“(Light Detection and Ranging) Son una nube de puntos provenientes de un sensor láser aerotransportado, el cual emite una señal de pulso que viaja desde el sensor, hasta cualquier elemento de la superficie terrestre la cual lo refleja, y el tiempo de viaje es registrado en un dispositivo de alto rendimiento”.*
- **Datos LIDAR filtrado:** *“Corresponden al resultado del refinamiento de los datos LIDAR crudos, los cuales pasan por un proceso de reclasificación de coberturas y su posterior verificación en donde un experto temático garantiza que los elementos filtrados se encuentran correctamente discriminados”.*

Por su parte, el artículo 653 del Código Civil, establece que *“Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas”.* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1º del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece que *“Son activos intangibles aquellos bienes”.*



inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable. Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en la capacidad de generar ingresos, o cuando el potencial de servicios que posea genere una reducción de costos. (Subrayado fuera de texto).

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

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

En ese orden de ideas, para que un activo se reconozca como intangible debe tratarse de un bien inmaterial que pueda identificarse, controlarse y del cual se pueda obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicio y medirse confiablemente.

Por tanto, teniendo en cuenta que de acuerdo con las definiciones presentadas en la consulta y con base en conversaciones telefónicas sostenidas con el contador de la entidad, se pudo establecer que las ortofotos, la aerofotografía y los datos LIDAR corresponden a productos cartográficos, imágenes y negativos, respectivamente; que no es posible reconocerlos como activos intangibles, toda vez que no son un bien inmaterial que represente un derecho para la entidad.

No obstante, si el software empleado para producir estas imágenes y productos cartográficos cumple con las características establecidas en el numeral 1º del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles podrá ser reconocido como un activo intangible en la respectiva subcuenta de la cuenta 1970-INTANGIBLES.

CONCLUSIÓN

Las ortofotos, la aerofotografía y los datos LIDAR corresponden a productos cartográficos, imágenes y negativos respectivamente, que no es posible reconocer como activos intangibles, toda vez que no son un bien inmaterial que represente un derecho para la entidad.

No obstante, en caso de que el software empleado para producir estas imágenes, y productos cartográficos cumpla con las características establecidas en el numeral 1º del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles podrá ser reconocido como un activo intangible en la respectiva subcuenta de la cuenta 1970-INTANGIBLES.

CONCEPTO 118994 DE SEPTIEMBRE 18 DE 2008**TEMA:** Depuración contable**SUBTEMA:** *Consignaciones sin identificar*

Doctora

MARÍA BETZABÉ NAVA SERRANO

Coordinadora del Grupo de Contabilidad

Archivo General de la Nación

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20089-118994, me permito atender su consulta en el sentido en que esta fue formulada:

Solicita orientación sobre el registro contable de consignaciones efectuadas en la cuenta de recursos propios del Archivo General de la Nación, las cuales están pendientes de aclarar en la conciliación bancaria, al no existir cuentas por cobrar relacionadas con estas.

Según información aportada por el ex tesorero, mediante oficio del 28 de febrero de 2008, corresponden a ventas de servicios no registradas.

Mediante comunicación telefónica, la Doctora María Betzabé Nava Serrano, Coordinadora del Grupo de Contabilidad del Archivo General de la Nación, informa que los ingresos no registrados corresponden a la vigencia 2007, cuando fueron identificadas las irregularidades y se separó del cargo al ex tesorero de la entidad.

CONSIDERACIONES

El artículo 2º de la Ley 87 de 1993 define, entre otros, objetivos del Sistema de Control Interno los siguientes: “(...) *b) Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional; c) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad; d) Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional; e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros; d) Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos*”.

El artículo 4º de la misma Ley expresa que toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: “(...) *b) Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; (...) d) delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad; (...) l) simplificación y actualización de normas y procedimientos*”.

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.

En este sentido, los numerales 3.1 y 3.2 del procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, adoptado mediante Resolución 357 de 2008, expresa:

“3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad

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

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

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

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

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

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondientes para concretar su respectiva depuración. En todo caso, el reconocimiento y revelación de este proceso se hará de conformidad con el Régimen de Contabilidad Pública.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

De conformidad con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, las políticas y prácticas contables se refieren a la aplicación

del Régimen de Contabilidad Pública en cuanto a sus principios, normas técnicas y procedimientos, así como los métodos de carácter específico adoptados por la entidad contable pública para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con las fechas de cierre o corte para la preparación de información definitiva, métodos de depreciación aplicados, vidas útiles aplicables, periodos de amortización, métodos de provisión, porcentajes de provisión, tipos de comprobantes utilizados, fechas de publicación o exhibición de información contable, periodos de actualización de valores, forma de conservar libros y demás soportes contables, libros auxiliares considerados como necesarios en la entidad, forma de elaborar las notas a los estados contables, fechas de presentación de información contable a la Contaduría General de la Nación–CGN, criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN.

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

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

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

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

De otra parte, la descripción y dinámica de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES expresa que *“Representa el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.*

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

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

SE ACREDITA CON:

- 1- El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores.

2- El valor de los ajustes por menores valores causados

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

En estos términos, considerando que los ingresos no registrados corresponden a ventas de servicios realizadas en la vigencia anterior, la entidad deberá afectar la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCLUSIÓN

La entidad, en desarrollo del Sistema de Control Interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, razón por la cual deberá implementar las políticas y procedimientos para llevar a cabo sus diferentes procesos, con el fin de evitar que situaciones como la presentada en la consulta se repitan. En consecuencia, deberá realizar de manera periódica las conciliaciones bancarias, de tal manera que haga posible el seguimiento de las partidas generadoras de diferencias y sustanciar las gestiones adelantadas con los respectivos documentos soporte idóneos.

Por tanto, considerando que las consignaciones pendientes de conciliar corresponden a ingresos por venta de servicios no reconocidos en la vigencia anterior, la entidad deberá afectar la respectiva subcuenta de la cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, la cual registra como ajuste en la vigencia corriente los hechos no reconocidos en vigencias anteriores.

CONCEPTO 116601 DE OCTUBRE 2 DE 2008

TEMA: Sistemas Integrados de Transporte Masivo
SUBTEMA: Procedimiento contable

Doctora
CAROLINA CAMACHO BOLÍVAR
Asesora Despacho Viceministro
Coordinadora Grupo de Transporte Masivo
Ministerio de Transporte
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20087-116601, me permito atender su consulta en el sentido en que esta fue formulada.

Su consulta se relaciona con el tratamiento contable definido en el Manual Financiero para los entes gestores, elaborado por la Unidad Coordinadora del Proyecto-UCP, encargada de ejercer el seguimiento a la Política Nacional de Transporte Urbano y Masivo.

CONSIDERACIONES

Una vez analizado el Manual Financiero para el desarrollo de los proyectos en los entes gestores de los Sistemas Integrados de Transporte Masivo-SITM, elaborado por la Unidad Coordinadora del Proyecto-UCP, nos permitimos presentar las siguientes consideraciones de acuerdo con la revisión efectuada a los conceptos emitidos por este Despacho a los entes gestores de proyectos de transporte masivo de pasajeros:

Mediante concepto 20054-17303 del 19 de julio de 2005, este Despacho expresó que *“Transcribe S.A. debe proceder a cancelar el saldo de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, afectando para ello la cuenta 3225-RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES, subcuenta correspondiente. Lo anterior, teniendo en cuenta que las transferencias representan recursos trasladados sin contraprestación alguna por mandato legal, incluidos en el presupuesto. Mientras que los recursos objeto de la consulta, corresponden a partidas incorporadas como apropiaciones del presupuesto de inversión, para la vigencia 2004”*.

A su vez, este Despacho mediante concepto 200510-45410 del 17 de diciembre de 2005 expresó que *“el registro de los recursos de cofinanciación, para la Nación y los Municipios, constituye un gasto de inversión social que se registra en la cuenta 5609-COMUNICACIÓN, TRANSPORTE E INFRAESTRUCTURA VIAL⁸, subcuenta 560907-COFINANCIACIÓN SISTEMA DE TRANSPORTE MASIVO DE PASAJEROS. Por su parte, si los Entes Gestores de los Proyectos de Sistemas Integrados de Transporte Masivo les corresponde incorporar la infraestructura física del Sistema como activos, registrarán los recursos recibidos como un fortalecimiento patrimonial en la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN.*

Ahora bien, si de acuerdo a los convenios suscritos entre los Entes Gestores de los Proyectos y las entidades territoriales se determina que los primeros actúan en calidad de pagadores y no como propietarios de los componentes que integran la infraestructura del Sistema, registrarán los recursos recibidos como un pasivo en la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS⁹”.

Así mismo, este aspecto fue ratificado mediante concepto 20054-17058 del 5 de junio de 2006, el cual estableció que *“Metrocali debe registrar los recursos de cofinanciación recibidos de la Nación y del Municipio, administrados a través de un encargo fiduciario, en la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS¹⁰, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN¹¹, con contrapartida en la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS, subcuenta 245506-EN ADMINISTRACIÓN¹². El control de la ejecución de las obras debe realizarse a través de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, subcuenta 835507-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO¹³, con contrapartida en la cuenta 891516-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN.*

Con las actas de obra, Metrocali S.A. disminuirá los valores registrados en las cuentas 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS

⁸ Con la eliminación del grupo 56-GASTO DE INVERSIÓN SOCIAL de la estructura del Catálogo General de Cuentas, los conceptos deben registrarse en las subcuentas correspondientes del grupo 52-DE OPERACIÓN, cuya descripción 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”*.

⁹ Con la adopción del Régimen de Contabilidad Pública, la nueva denominación de esta cuenta es 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA.

¹⁰ Con la adopción del Régimen de Contabilidad Pública, la nueva denominación de esta cuenta es 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

¹¹ Con la adopción del Régimen de Contabilidad Pública, esta subcuenta fue eliminada. Las nuevas subcuentas son la 142401-Encargos fiduciarios y 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

¹² Con la adopción del Régimen de Contabilidad Pública, esta subcuenta fue eliminada. La nueva subcuenta es la 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

¹³ Con la adopción del Régimen de Contabilidad Pública, esta subcuenta fue eliminada. La nueva subcuenta es 835510-Activos.

y 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, considerando que los costos asociados a la adquisición de la infraestructura serán incorporados por los Municipios partícipes en la proporción que les corresponda.

Los Municipios que participan en el proyecto deben constituir un Deudor en la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS, subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-BANCOS Y CORPORACIONES¹⁴.

Para los Municipios, los componentes del SITM que integran la infraestructura requerida para su operación constituyen un fortalecimiento patrimonial en el valor aportado por la Nación. En este sentido, con la legalización parcial o total de las obras, el Municipio incorporará la infraestructura en la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN CONSTRUCCIÓN o en la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO, según corresponda, con contrapartida en las cuentas 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS subcuenta 142504-EN ADMINISTRACIÓN y 3125- PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO subcuenta 312507- BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO.

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

De otro lado, dada la eliminación de subcuentas y el cambio de denominación de algunas cuentas, es preciso remitirnos a la descripción de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual 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”.

Por su parte, la descripción de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN expresa que “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 este sentido, aunque cada proyecto de sistema integrado de transporte masivo y convenio de cofinanciación reviste unas características particulares, se establecen dos escenarios:

En el primer caso, si a los entes gestores les corresponde incorporar como activos la infraestructura física del sistema, reconocerán los recursos recibidos como un fortalecimiento patrimonial en la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN.

En el segundo caso, si los entes gestores actúan en calidad de pagadores y no como propietarios de los componentes que integran la infraestructura del sistema, reconocerán los recursos recibidos como un pasivo en la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS DE TERCEROS.

¹⁴ Con la adopción del Régimen de Contabilidad Pública, la nueva denominación de esta cuenta es 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCLUSIÓN

Los recursos de cofinanciación recibidos por los entes gestores de la Nación y de las entidades territoriales deben registrarse en la subcuenta respectiva de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta 245301-En administración de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. El control de la ejecución de las obras debe realizarse a través de la cuenta 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, con contrapartida en la cuenta 891516-Ejecución de proyectos de inversión.

Con las actas de obra, los entes gestores disminuirán los valores registrados en las cuentas 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y 8355-EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN, considerando que los costos asociados a la adquisición de la infraestructura serán incorporados por los Municipios partícipes en la proporción que les corresponda.

No obstante, si a los entes gestores de los proyectos de Sistemas Integrados de Transporte Masivo les corresponde incorporar la infraestructura física del Sistema como activos, registrarán los recursos recibidos como un fortalecimiento patrimonial en la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN.

CONCEPTO 119549 DE OCTUBRE 8 DE 2008

TEMA: Bienes entregados en concesión

SUBTEMAS: 1. *Ingresos recibidos como contraprestación*

2. *Depreciación de bienes entregados en desarrollo del contrato*

3. *Registros contables por parte de la entidad que recibe los bienes*

Doctor
FRANCISCO JAVIER VARGAS
Contador Público
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20089-119549, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su comunicación plantea la siguiente situación:

Un ente económico de naturaleza pública, que posee bienes muebles e inmuebles usualmente utilizados en su operación, decide entregar a un tercero mediante un contrato de concesión, el usufructo de esos bienes, conservando la propiedad de estos, y recibe como contraprestación un precio definido como un porcentaje de los ingresos brutos que produce el usufructo de dichos bienes.

El adquirente del usufructo cancela mensualmente el precio del porcentaje de los ingresos brutos definidos como contraprestación.

Al final del período de duración del contrato, el propietario recibirá los bienes muebles entregados a usufructo, así como los bienes muebles adquiridos por el usufructuario

o por un tercero y que se encuentren destinados a la prestación del servicio objeto del contrato de concesión, excepto los que hayan sido devueltos mediante acta.

El usufructuario destinará la porción de los ingresos brutos percibidos por el usufructo de los bienes y de sus recursos propios para cubrir los gastos por concepto de inversión de obras civiles, pactadas en la etapa de ejecución del contrato, las cuales son a cuenta y riesgo del concesionario y, por lo tanto, no están sujetas al rendimiento. Por lo anterior consulta:

1. ¿El valor total de los ingresos recibidos por el adquirente del usufructo de los bienes recibidos debe tratarse como un ingreso del ejercicio en el cual está usufructuando los bienes, o por el contrario se puede llevar una parte de él como ingreso del ejercicio y la diferencia como un ingreso diferido para ser amortizado durante el restante 50% de ejecución del contrato?
2. ¿El propietario debe continuar depreciando y valorizando los activos respecto de los cuales solo conserva la nuda propiedad, y con respecto a los bienes totalmente depreciados continuar con el registro en cuentas de orden?
3. ¿Qué registros contables debe realizar el usufructuario respecto de los bienes muebles e inmuebles recibidos en concesión?

CONSIDERACIONES

1. Ingresos recibidos como contraprestación

El numeral 2.8 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el cual se refiere a los principios de contabilidad pública, define el principio de causación o devengo, así: *“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 2.9.1.4.1 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del mismo texto normativo, expresa 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.*

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”. (Subrayado fuera de texto).

La misma norma establece que la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, *“Representa el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones”*. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, la entidad debe reconocer el ingreso a medida que se va generando el derecho, de conformidad con las cláusulas del contrato de concesión y con el recibo de los informes de ejecución de parte de la entidad usufructuaria, los cuales serán los documentos soportes de esta operación.

En ese orden de ideas, cuando la entidad usufructuaria envíe a la entidad pública el acto administrativo en donde se especifique el valor que le será girado, la entidad reconocerá el derecho, mediante un débito a la subcuenta 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito a la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

En el momento en que la entidad reciba el valor pactado como contraprestación reconocerá este hecho mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

2. Reclasificación contable de los bienes entregados en concesión

El Plan General de Contabilidad Pública 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).

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”*. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, los bienes que entrega la entidad a terceros mediante contratos de concesión para su explotación, se deben reclasificar a la subcuenta respectiva de 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, la depreciación y provisión, 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. De haberse reconocido valorizaciones se reclasifican de la subcuenta que identifique la naturaleza del bien a otros activos.

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).

Cuando los bienes son restituidos, la entidad debe registrar en la cuenta de activo correspondiente, el valor neto resultante del costo histórico del bien, la amortización acumulada registrada en la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR) y la provisión registrada en la

cuenta 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR). De haberse reconocido valorizaciones se reclasifican de la subcuenta otros activos a la subcuenta que identifique la naturaleza del bien.

En consecuencia, este activo comienza a depreciarse nuevamente por el tiempo restante de vida útil, si es objeto de uso. De lo contrario, si la entidad establece que el bien no está en condiciones de utilización debe aplicarle el procedimiento de baja de activos, señalado en el numeral 23 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, o si decide no utilizarlo lo registrará como propiedades planta y equipo no explotados.

Para efectos del registro neto del costo histórico y la amortización acumulada en la cuenta de propiedades planta y equipo, debe mantenerse el detalle en auxiliares, con el propósito de establecer el valor de origen de cada uno de estos conceptos.

3. Reconocimiento de los bienes por parte de la entidad usufructuaria

El numeral 2.9.1.5 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que *“Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y 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”*.

A su vez, señala que la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS *“Representan 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”*.

Por lo anterior, la entidad que recibe los bienes debe reconocerlos en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, con contrapartida en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

CONCLUSIÓN

1. La entidad debe reconocer el ingreso a medida que se va generando el derecho, de conformidad con las cláusulas del contrato de concesión y con el recibo de los informes de ejecución de parte de la entidad usufructuaria, los cuales serán los documentos soportes de esta operación.

En ese orden de ideas, cuando la entidad usufructuaria envíe a la entidad pública el acto administrativo en donde se especifique el valor que le será girado, la entidad reconocerá el derecho, mediante un débito a la subcuenta 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito a la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

En el momento en que la entidad reciba el valor pactado como contraprestación reconocerá este hecho mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 140152-Concesiones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

2. Los bienes que entrega la entidad a terceros mediante contratos de concesión para su explotación se deben reclasificar a la subcuenta respectiva de 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, la depreciación y provisión, 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. De haberse reconocido valorizaciones se reclasifican de la subcuenta que identifique la naturaleza del bien a otros activos.

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).

Cuando los bienes son restituidos, la entidad debe registrar en la cuenta de activo correspondiente, el valor neto resultante del costo histórico del bien, la amortización acumulada registrada en la cuenta 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR) y la provisión registrada en la cuenta 1922-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS (CR). De haberse reconocido valorizaciones se reclasifican de la subcuenta otros activos, a la subcuenta que identifique la naturaleza del bien.

En consecuencia, este activo comienza a depreciarse nuevamente por el tiempo restante de vida útil, si es objeto de uso. De lo contrario, si la entidad establece que el bien no está en condiciones de utilización debe aplicarle el procedimiento de baja de activos, señalado en el numeral 23 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, o si decide no utilizarlo lo registrará como propiedades planta y equipo no explotados.

3. La entidad que recibe los bienes debe reconocerlos en la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, con contrapartida en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

CONCEPTO 117065 DE OCTUBRE 9 DE 2008

TEMA: Catálogo General de Cuentas

SUBTEMA: *Revisión y aplicación de las dinámicas de los grupos 45 y 57*

Doctor
AUGUSTO MORENO BARRIGA
Gerente General
Caja Nacional de Previsión Social (CAJANAL EICE)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20087-117065, mediante la cual solicita la revisión y aplicación de las dinámicas de los grupos 45 y 57 del Catálogo



General de Cuentas, teniendo en cuenta que los ingresos por cotizaciones del Fondo de reservas que administra, son girados a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional y *“Estas cuentas (sic) al final del ejercicio afectan la cuenta 3230 generando una utilidad que no es real”*.

CONSIDERACIONES

Menciona en su comunicación que mediante el Decreto 1777 de 2003, por el cual se escindió CAJANAL, la entidad CAJANAL EICE quedó a cargo de *“las funciones de trámite y reconocimiento de pensiones de funcionarios públicos que al entrar en vigencia la Ley 100 de 1993, en la fecha se encontraban afiliados activos”*, en desarrollo de las cuales recauda cotizaciones que traslada a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional, las cuales son giradas mensualmente al Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional-FOPEP para que se efectúe el pago de la nómina de pensionados.

En primer lugar, es necesario recordar que el numeral 44 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, señala 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”*. (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que los recursos recaudados por Cajanal EICE, en forma directa a través de consignaciones en sus cuentas bancarias o, en forma indirecta, a través de consignaciones en cuentas de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, constituyen un fondo de reservas destinado al pago de pensiones, por cuanto forman parte del Sistema General de Pensiones.

En esa medida, CAJANAL EICE administra un Fondo de reservas del cual debe llevar contabilidad independiente, por cuanto estos recursos del Sistema General de Pensiones son recibidos solo para su administración por las entidades administradoras del régimen solidario de prima media con prestación definida, como lo establece el artículo 52 de la Ley 100 de 1993, y no forman parte del patrimonio de la entidad que los administra y, por ende, no pueden incluirse en su información contable.

En segundo lugar, el Fondo de reservas en su información contable debe revelar, no solo el ingreso de las cotizaciones, sino además todos los recursos adicionales que le sean entregados para el pago en forma indirecta, a través de la DGCPTN, el cálculo actuarial, los recursos entregados en administración a la DGCPTN (Cotizaciones y demás recursos recibidos), la causación del pasivo real por las nóminas de pensionados y su pago, la causación del gasto por administración, etcétera, todo lo que haga relación con los recursos entregados para el pago del pasivo pensional, tal como le había sido expresado anteriormente a la entidad mediante el concepto 20054-15774.

En tercer lugar, es necesario retomar el concepto 20057-30448, en el cual, respecto a la función del FOPEP, fue indicado a la entidad que *“1. Acorde con lo definido en el artículo 11 de la Ley 490 de 1998, CAJANAL EICE 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 EICE, 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 EICE conforme lo establece el artículo 11 de la Ley 490 de 1998, el FOPEP no asume derechos y obligaciones de esta entidad”.

De tal forma que los recursos que son trasladados a la DGCPTN, para ser entregados a FOPEP para el pago, constituyen un activo para el Fondo de reservas que debe ser reconocido en su información contable a través de la Cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, descrita en el Catálogo General de Cuentas 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*”, como lo establece el numeral 49 del procedimiento contable referido. No obstante, deberá tenerse en cuenta que el Fondo de reservas no tiene operaciones recíprocas con las entidades contables públicas empleadoras, aunque esta transacción se realice con el FOPEP que es un fondo sin personería reconocido en la información contable del Ministerio de Protección Social.

Si las anteriores consideraciones son aplicadas estrictamente, el Fondo de reservas no genera utilidades no reales, como usted lo menciona en su comunicación, por cuanto se evidencia que en la información contable no están reconociendo todos los ingresos para el pago del pasivo pensional, ni los gastos de la amortización del cálculo actuarial, que están directamente relacionados con el pago de dicho pasivo.

CONCLUSIÓN

Como le ha sido indicado a la entidad mediante los conceptos 20054-15774 y 20057-30448, Cajanal EICE administra un fondo de reservas del cual debe llevar contabilidad independiente y aplicar estrictamente 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.

De conformidad con lo anterior, debe reconocer en la información contable del Fondo de reservas no solo el ingreso de las cotizaciones, sino además el cálculo actuarial, los recursos entregados en administración, la amortización del cálculo actuarial, la causación del pasivo real por las nóminas de pensionados y su pago, la causación del gasto por administración, y los recursos que traslada el Ministerio de Protección Social para cubrir los faltantes para el pago de las nóminas, etc. En general, todo lo que haga relación con los recursos entregados para el pago del pasivo pensional.

En consecuencia, los grupos 45-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES y 57-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES, del Catálogo General de Cuentas no requieren ser modificados por cuanto la situación descrita en su comunicación se encuentra prevista en el procedimiento contable referido.

CONCEPTO 118600 DE OCTUBRE 9 DE 2008**TEMA: Cuentas de Presupuesto y Tesorería****SUBTEMA: Registros en forma consolidada**

Doctora

MARÍA TERESA BOTERO BOTERO

Contadora General

Instituto Colombiano de Bienestar Familiar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20088-118600, a través de la cual consulta si es posible que el registro contable en las Cuentas Clase Cero de Presupuesto y Tesorería, específicamente el grupo 02 de Ingresos, se realice en forma consolidada en el nivel nacional y no en cada una de las Regionales o Seccionales, teniendo en cuenta que el mayor volumen de ingresos y registros contables se realizan a nivel nacional por el recaudo a través de PILA, y en atención a lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública en lo correspondiente al procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a la inquietud presentada es necesario reseñar algunos aspectos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública, específicamente referidos al procedimiento de formas de organización y ejecución del proceso contable y las normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería, así:

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública definió el Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable y en el numeral 10 estableció:

10. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE ESTÁN ORGANIZADAS A TRAVÉS DE SECCIONALES, REGIONALES O SIMILARES

Cuando una entidad contable pública está organizada a través de seccionales o regionales, 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 respectiva entidad y en cabeza del Representante Legal y del Contador, por tanto, la información contable debe ser observada y analizada 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 estas unidades para el cumplimiento de sus funciones.

Son ejemplos de entidades contables públicas organizadas de esta forma el Ministerio de Protección Social, el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF, el Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA.

La administración del proceso contable en las entidades contables públicas organizadas con regionales, seccionales o similares 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 deferentes regionales y seccionales.*
- b) Las actividades de preparación o elaboración de los estados, informes o reportes contables es responsabilidad de la regional central o principal de acuerdo con la estructura interna de la entidad contable pública.*
- c) De acuerdo con la organización interna del proceso contable en la regional central o principal se centralizará el proceso de preparación de la información contable para reportarla a los diferentes usuarios que la requieran.*
- d) La entidad establecerá internamente los procedimientos contables o administrativos relacionados con la administración de soportes contables, del flujo de información contable entre las diferentes seccionales y de los documentos o información necesaria para la preparación de los estados, informes y reportes contables para el cumplimiento de las obligaciones con los diferentes usuarios.*

(...)

Por su parte, la norma técnica relacionada con las cuentas de presupuesto y tesorería establece:

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.

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. También definen criterios para el reconocimiento y revelación del recaudo de ingresos no aforados, hasta tanto se surta el proceso de incorporación al presupuesto. Igualmente, definen criterios para el reconocimiento y revelación de las reservas presupuestales, las cuentas por pagar y las vigencias futuras.

315. Las cuentas de presupuesto y tesorería se reconocen por los valores establecidos en las diferentes etapas del proceso presupuestal, originados en leyes, ordenanzas, acuerdos, actos administrativos y documentos internos y externos, exigidos en el proceso.

320. El presupuesto de ingresos y tesorería comprende las etapas de aprobación y ejecución. Se ejecuta con los recaudos, los cuales pueden ser en efectivo, en títulos y otras cancelaciones cuando las normas presupuestales aplicables a la entidad así lo contemplen.



321. Los recaudos en efectivo constituyen la materialización de la ejecución presupuestal de ingresos. Adicionalmente, se reconocen en concepto separado, los recaudos en exceso de los valores aprobados, así como los recaudos por conceptos no previstos en el presupuesto.

322. El reconocimiento contable de las cuentas de presupuesto de ingresos debe realizarse por los valores que afectan los diferentes conceptos, de conformidad con lo establecido en las normas mediante las cuales se expiden y reglamentan los presupuestos de las entidades contables públicas.

De los anteriores apartes normativos señalados se puede establecer que con independencia que la entidad esté organizada en forma de seccionales o regionales, se entiende que el proceso contable es integrado; por lo tanto, es la misma entidad, de acuerdo con su propia estructura organizacional, sus necesidades administrativas y de control, y atendiendo los principios de la Administración Pública, es quien debe establecer la forma de organizar internamente su proceso contable, garantizando eso sí que la información que se produce cumpla con las características cualitativas definidas en el Régimen de Contabilidad Pública, de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Así se establece en la Resolución 357 de 2008, con la cual se adopta el procedimiento de control interno contable, cuando define algunos de los elementos de control:

3.10. Estructura del área contable y gestión por procesos

De acuerdo con la complejidad de las entidades públicas en términos de su estructura organizacional y de las operaciones que desarrolla, estas deberán contar con una estructura del área contable suficiente que permita la adecuada identificación, clasificación, registro, revelación, análisis, interpretación y comunicación de la información contable, es decir, para que las entidades u organismos que integran la estructura del Estado asuman la funciones relacionadas con el proceso contable.

Las entidades públicas deben diseñar y mantener en su estructura organizacional los procesos necesarios para la adecuada administración del Sistema de Contabilidad Pública, tomando como referencia la naturaleza de sus funciones y complejidad de su estructura organizacional. Adicionalmente, deben disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

Las entidades también deberán adelantar las acciones tendientes a determinar la forma como circula la información a través de cada organización, observando su conveniencia y eficiencia, así como su contribución a la eliminación o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información. En este análisis deberán determinarse los puntos críticos o más impactantes sobre el resultado del proceso contable, para lo cual pueden elaborarse diagramas de flujo que vinculen a los diferentes procesos desarrollados por la entidad contable pública, que permitan identificar la forma como fluye y debe fluir la información financiera, económica, social y ambiental.

3.2. Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones

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

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

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

En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contravía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

Por señalado en los párrafos anteriores, la Contaduría General de la Nación no encuentra ninguna objeción a que el proceso contable del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar adopte la política de revelar el registro de las cuentas de la Clase Cero de Presupuesto y Tesorería en forma consolidada en el nivel nacional, siempre y cuando se garantice que la totalidad de la ejecución presupuestal de la entidad esté incorporada en las cuentas respectivas, y esta forma de organización esté debidamente implementada y documentada como una política institucional, y sea dada a conocer a los organismos de control respectivos en el momento de requerirla.

CONCLUSIONES

De la normativa señalada y las consideraciones anotadas se concluye que:

Es la entidad contable pública, de acuerdo con su propia estructura organizacional, sus necesidades administrativas y de control, y atendiendo los principios de la Administración Pública, quien debe establecer la forma de organizar internamente su proceso contable, garantizando eso sí que la información que se produce cumpla con las características cualitativas definidas en el Régimen de Contabilidad Pública, de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Por lo tanto, la Contaduría General de la Nación no encuentra ninguna objeción en que el proceso contable del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar adopte la política de revelar el registro de las cuentas de la Clase Cero de Presupuesto y Tesorería en forma consolidada en el nivel nacional, siempre y cuando se garantice que la totalidad de la ejecución presupuestal de la entidad esté incorporada en las cuentas respectivas, y esta forma de organización esté debidamente implementada y documentada como una política institucional, y sea dada a conocer a los organismos de control respectivos en el momento de requerirla.

CONCEPTO 118704 DE OCTUBRE 9 DE 2008**TEMA: Recursos recibidos para remodelación y modernización de infraestructura física****SUBTEMA: Registro contable**

Doctor

WÁLTER ALBERTO BUSTAMANTE L.

Contador

Empresa Cárnica de Envigado (Envicárnicos)

Envigado (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20088-118704, en la cual consulta la cuenta para contabilizar los recursos que el Municipio de Envigado le transfiere para apalancar la obra de remodelación y modernización de la planta dedicada al beneficio de ganado. Al respecto este Despacho se permite atender su inquietud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL como *“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”.

La dinámica de esta cuenta establece que se acredita con: 1. *“El valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública. (...)”.*

En este orden de ideas, los recursos que recibe la Empresa Cárnica de Envigado (Envicárnicos) del Municipio de Envigado, para apalancar parte de la obra de remodelación y modernización de la infraestructura física, se debe reconocer como fortalecimiento patrimonial de la entidad contable, teniendo en cuenta que dichos recursos no son para financiar un gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales, debiendo registrarse con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con su contrapartida en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto, se concluye que los recursos que recibe la Empresa Cárnica de Envigado (Envicárnicos) del Municipio de Envigado, no corresponden a un ingreso sino a un fortalecimiento patrimonial, y por este motivo debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, con su contrapartida en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO 118721 DE OCTUBRE 9 DE 2008**TEMA: Proceso de auditoría****SUBTEMA: Inconsistencias contables advertidas**

Doctora

ANA BENILDA RAMÍREZ BONILLA

Directora Sector Recursos Naturales y Medio Ambiente

Contraloría de Bogotá

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20088-118721 a través de la cual, y en uso del derecho de petición, expone algunas situaciones de índole contable y sobre diferentes temas que la Contraloría de Bogotá ha advertido en desarrollo del proceso de auditoría realizado a la Secretaría Distrital de Ambiente (SDA) y que solicita sean aclarados por la Contaduría General de la Nación.

Las situaciones descritas se resumen en 4 puntos a saber: el primero relaciona una serie de inconsistencias contables relacionadas con el manejo de libros de contabilidad, soportes contables, deudores no tributarios, avances y anticipos entregados, recursos entregados en administración, otros deudores, propiedades, planta y equipo, bienes de beneficio y uso público, diferidos, entre otros; el segundo aspecto se refiere a la actuación pasiva de la SDA frente al proceso contable; el tercer punto tiene que ver con la legalización de anticipos o depósitos entregados en administración sin los correspondientes soportes, y, el cuarto interrogante se refiere a la procedencia o no que la SDA contabilice y concilie sus ingresos con la copia del libro auxiliar que le suministra la Secretaría de Hacienda Distrital, dependencia que es la encargada del respectivo recaudo.

CONSIDERACIONES

1. Dado que en la mayoría de los casos presentados se refieren a situaciones generales, y de índole administrativa las respuestas también incluirán aspectos generales apoyados en los desarrollos del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, y en la Resolución 357 de 2008 relacionada con el procedimiento de control interno contable.

Con relación a los libros de contabilidad transcribo lo señalado en la norma técnica respectiva:

9.2.3. Libros de contabilidad

342. Noción. Los libros de Contabilidad 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.

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. 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.

345. 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. Los libros de contabilidad principales de las entidades contables públicas obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil, se registran en la Cámara de Comercio de la jurisdicción, lo cual corresponde a la oficialización de los libros. Estos requisitos son indispensables para iniciar válidamente el proceso de registro de las operaciones.

346. En el acta de apertura o de autorización de folios se indicará, por lo menos, el nombre de la entidad contable pública, el nombre del libro, la fecha de oficialización y el número de folios a utilizar con numeración sucesiva y continua. En eventos de caso fortuito o fuerza mayor que ocasionen la destrucción o pérdida de los libros, debe oficializarse uno nuevo, bajo la responsabilidad del Representante Legal.

348. Los errores de reconocimiento de transacciones deben corregirse mediante anotaciones al pie de la página respectiva o por cualquier otro mecanismo que permita evidenciar su corrección. En el caso de los libros de contabilidad físicos, la anulación de un folio debe hacerse sobre el mismo folio, indicando la causa y fecha de la anulación y el nombre y firma del funcionario que autoriza la anulación.

De la misma manera, incorporamos lo señalado en la norma sobre el control interno contable que incorpora a los libros de contabilidad como un elemento de control:

3.9. Libros de contabilidad

Como soporte de los estados contables, las entidades públicas deben generar los libros de contabilidad, principales y auxiliares, de que trata el Plan General de Contabilidad Pública. La información registrada en los libros de contabilidad será la fuente para la elaboración de los estados contables. En este sentido, los ajustes que sean necesarios para garantizar la confiabilidad de la información deberán realizarse con la debida oportunidad, de tal forma que ellos queden reflejados en estos documentos. En ningún caso los valores que aparecen registrados en los libros serán diferentes a los revelados en los estados contables y demás informes complementarios.

Los libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública y deben estar a disposición de la Contaduría General de la Nación y demás autoridades, para el ejercicio de las funciones constitucionales o legales de control, inspección y vigilancia. (...)

Esto significa que todo aquello que realice una entidad pública, con relación al manejo de sus libros de contabilidad en contravía de lo señalado en la norma técnica, es objeto de observación por incumplimiento, por parte del organismo de control o auditor respectivo, con las consecuencias que se puedan derivar de esta actuación irregular.

En cuanto a los deudores no tributarios y para todo tipo de derechos de la entidad contable pública, en donde se advierten situaciones relacionadas con un inadecuado control para la causación, el recaudo o cobro, la identificación por terceros y el respectivo registro en donde se observan saldos contrarios y sin depurar, es de reseñar lo establecido en la norma sobre control interno contable que incorpora elementos de control como:

3.1. Depuración contable permanente y sostenibilidad

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

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

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

3.3. Registro de la totalidad de las operaciones

Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados.

3.4. Individualización de bienes, derechos y obligaciones

Los bienes, derechos y obligaciones de las entidades deberán identificarse de manera individual, bien sea por las áreas contables o en bases de datos administradas por otras dependencias.

Con relación a los conceptos de Avance y Anticipos Entregados, en donde la auditoría evidencia inconsistencias en el registro, registros sin soportes, valores sin legalizar, falta de análisis y seguimiento, considero que desde el punto de vista administrativo son pertinentes los mismos puntos señalados anteriormente de la Resolución 357 de 2008.

Desde el punto de vista contable es de señalar lo definido en la descripción y dinámica de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública: *“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. (...) Se debita con el valor de los dineros entregados como avances y anticipos. 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". (...)

La cuenta 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. (...) 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"*.

En la utilización de las cuentas señaladas anteriormente se debe tener presente que en el proceso de legalización de los avances y anticipos y de los recursos entregados en administración se afectan las cuentas de gastos, costos o de activos que correspondan según la operación realizada, y que la oportunidad de los registros corresponderá con lo señalado en los procesos contractuales, en los cuales se establecerá con claridad el flujo de información, la temporalidad de la misma y los documentos que se deben allegar y que sirven de soporte para la respectiva legalización.

Para el tema de derechos registrados en las cuentas de Otros deudores y Deudas de Difícil Recaudo, en las cuales se indica que presentan saldos desde años anteriores, sin que se haya realizado una gestión eficaz para recuperarlos, dicho proceso de recaudo es un proceso administrativo que debe desarrollar la entidad como una obligación de garantizar que los derechos pecuniarios del Estado ingresan al tesoro público y que a los organismos de control fiscal les corresponde evaluar la gestión realizada en ese aspecto. Desde la contabilidad, es importante que los derechos estén debidamente reconocidos, revelados y actualizados en su cuantía, para el proceso de cobro.

Con relación a la problemática de las propiedades, planta y equipo, en donde aparecen registrados bienes nuevos en la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA desde el año 1990 hasta el 2007, sin que la entidad les hubiera dado uso, es una situación también de índole administrativo que el organismo de control fiscal evaluará y determinará las acciones a seguir al respecto. No obstante, desde el punto de vista contable es importante señalar que el Catálogo General de Cuentas incluye la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, la cual *"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 su cometido estatal"*. Consideramos que en esta cuenta deben revelarse los valores de las propiedades, planta y equipo que no están siendo usados por la entidad.

Para los Bienes de Beneficio y Uso Público en Servicio es importante señalar lo establecido en la norma técnica, la descripción y dinámica de la cuenta 1710- BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO.

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. (...)

179. 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.

180. 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.

181. Los bienes de beneficio y uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer el deterioro por la pérdida de capacidad de su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio. Por su parte, aquellos amparados en contratos de concesión no son objeto de amortización.

182. Los bienes de beneficio y uso público se revelan atendiendo su situación en construcción y en servicio; atendiendo sus características, en vías de comunicación, plazas públicas y parques, entre otros. Las amortizaciones que proceden se revelan por separado, como un menor valor de los mismos.

La cuenta 1710-Bienes de Beneficio y uso público representa el valor de los bienes de beneficio y uso público construidos y adquiridos a cualquier título, por la entidad contable pública, para el uso, goce y disfrute de la comunidad. La dinámica de esta cuenta establece que se debita con el valor de las construcciones recibidas total o parcialmente, con base en las actas de entrega, con el valor de la rehabilitación o mejoramiento, y con el valor de los bienes de uso público adquiridos a cualquier título. Se acredita con el valor que corresponda a la pérdida que por determinación técnica se origina en fenómenos naturales, caso fortuito, fuerza mayor u otras causas, y por el valor de los bienes que se trasladan a otros entes públicos.

Frente a esta situación se considera que el organismo auditor debe evaluar si los registros realizados corresponden con lo definido en la norma técnica, la descripción de la cuenta y su dinámica, y señalar las observaciones que sean pertinentes, para lograr la corrección de los mismos.

Con relación a los Otros activos, en donde se advierte que la entidad no tiene claridad sobre lo que representa un anticipo, un gasto anticipado, un cargo diferido o un gasto, es de señalar que las descripciones de cada uno de estos conceptos representados en diferentes cuentas del Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establecen una clara diferenciación para los mismos, sobre la base de las normas aplicables en cada caso.

Así por ejemplo, la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO "Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes y servicios que se recibirán de terceros, cuando las normas de contratación le permitan a la entidad contable pública hacer esta modalidad de pago, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Estos pagos deben amortizarse durante el periodo en que se reciben los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos". (el subrayado es nuestro).



Por su parte 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. (...) Los cargos diferidos deben amortizarse durante los periodos 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 periodos estimados de consumo de los bienes o servicios, o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda”. (...) (el subrayado es nuestro).*

El concepto de avances y anticipo, representado en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS fue descrita en párrafos anteriores.

El concepto de gasto, se describe en la norma técnica respectiva y 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.

Así las cosas y en relación con los conceptos de activos diferidos, anticipos y gastos, la entidad contable pública debe diferenciar las respectivas transacciones, estableciendo el concepto contable que se ajusta a la misma, para seleccionar la cuenta que representará y permitirá revelar el hecho correspondiente. Por su parte el organismo de control y auditor hará las observaciones pertinentes cuando advierta alguna desviación al respecto.

Adicional a las observaciones señaladas, la Contraloría Distrital formula los siguientes interrogantes, sobre los cuales se expresa la interpretación ajustada a lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública:

a) ¿Se podría confirmar la opinión del común de la administración, quienes consideran que este tipo de irregularidades al cierre del ejercicio son simple y llanamente el efectuar ajustes y reclasificaciones?

Considera la Contaduría General de la Nación que una vez detectados los errores contables se procede a realizar los ajustes a que haya lugar, sin perjuicio de las acciones que puedan derivarse por el incumplimiento de las normas, o por la gestión administrativa realizada o no.

Así se señala en la Resolución 357 de 2008 relacionada con el procedimiento de control interno contable, cuando se precisan las etapas y actividades del proceso contable:

(...) 2.1.1.3. Registro y ajustes. Actividad en la que se elaboran los comprobantes de contabilidad y se efectúan los registros en los libros respectivos. Corresponde también a la verificación de la información producida durante las actividades precedentes del proceso contable, para corroborar su consistencia y confiabilidad, previo a la revelación en los estados, informes y reportes contables, para determinar así las cifras sujetas a ajustes y/o reclasificaciones, los cuales deben registrarse atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública. (...)

b) ¿Es pertinente afirmar que se presentó omisión de funciones por parte del o los funcionario (s) responsables del proceso?

La Contaduría General de la Nación no tendría elementos de juicio para establecer si se presentó omisión en las funciones del responsable del proceso, situación que es competencia de los organismos de control respectivos, solo se limita a señalar la obligación que tienen los responsables del proceso contable de aplicar las normas contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

c) Por estos hechos irregulares presentados, ¿qué acciones o conductas se podrían aplicar al (s) funcionario(s) responsable(s) de este proceso contable y cuáles son?

Frente a las situaciones descritas sobre irregularidades en la gestión del proceso, consideramos que aplicarían, por parte del organismo de control respectivo, las acciones señaladas para todo servidor público en el Código Disciplinario o Ley 734 de 2002, en el cual se tipifican faltas por el no cumplimiento de las normas contables expedidas por el Contador General de la Nación.

d) ¿Será que los estados contables no tienen importancia en el sector público y quienes son los responsables de elaborarlos y presentarlos les da lo mismo hacerlos bien o no?

Considera la Contaduría General de la Nación que esa no debe ser la percepción del organismo de control fiscal, dado que durante todos estos años se ha venido trabajando en lo que se ha denominado la creación de la “cultura contable del sector público”, y es una tarea en donde las contralorías territoriales tienen un papel activo e importante que cumplir, en la medida que impulsen a través de sus diferentes auditorías este propósito.

La importancia de los estados contables está señalada desde las normas técnicas relativa a los estados, informes y reportes contables, cuando se establece que estas determinan los criterios para su preparación y presentación, criterios que se encuentran enmarcados en los propósitos, objetivos, características cualitativas, principios y normas técnicas que sustentan el Sistema Nacional de Contabilidad Pública, con el fin de satisfacer intereses y necesidades de los usuarios.

De igual manera se establece la importancia de los estados contables cuando se señala que los estados contables básicos constituyen las salidas de información del SNCP, de conformidad con las necesidades generales de los usuarios, y presentan la estructura de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, de una entidad contable pública, a una fecha determinada o durante un periodo.

2. Sobre la base de lo señalado en el Manual de Funciones de la Secretaría Distrital de Ambiente para el funcionario responsable de la oficina financiera, la Contraloría presenta inquietudes relacionadas con la actuación de esta dependencia, preguntándose: *“se podría afirmar, que la actuación de la Secretaría Distrital de Ambiente se encuentra acorde a los procedimientos contables que nos rigen; que la contabilidad de esta Entidad solo registre lo que las demás dependencias le hagan llegar y en el momento que estas quieran, asumiendo una actitud de pasividad, además en el papel de solo registrar, no de análisis, de interactuar con la Alta Dirección para que ejerzan la gestión de cobro y evaluación oportuna, lo cual no conduce a que la contabilidad sea un reflejo del estado contable y financiero en que se encuentra la entidad y por consiguiente se convierta en herramienta para la toma oportuna de decisiones”.*

Frente a estas inquietudes se hace necesario hacer las siguientes precisiones:

A la Secretaría Distrital de Ambiente no se le puede considerar como una entidad contable pública, sino como una dependencia, siendo por tanto, el Distrito Capital la

entidad contable pública. En este sentido, la Contaduría General de la Nación definió un procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, en el cual se indica que las entidades contables públicas de acuerdo con su estructura y características desarrollaran su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos. Así se le ha informado al Contador General del Distrito Capital mediante oficio 200712-107690, el cual se anexa.

La referencia a las formas de organización del proceso contable es para señalar que aunque las unidades o dependencias de una entidad contable pública disponen de información, un análisis a los estados contables y las observaciones a los mismos y a la gestión del proceso contable se debe realizar desde la integralidad de ellos, es decir desde la entidad contable pública.

Los demás aspectos, y como le hemos venido señalando son actuaciones administrativas en las cuales todo servidor público debe desarrollar su gestión acogiéndose a los principios que rigen la administración pública, a sus deberes y derechos como servidores públicos. En este sentido, se exige a los responsables de la administración financiera del ente público, toda la proactividad necesaria para hacer efectivos los derechos que correspondan al ente público, so pena de verse involucrados en procesos de carácter disciplinario o de gestión fiscal.

3. Pregunta la Contraloría Distrital: *“Es acorde a las normas contables y a la Ley que se rige (sic) el tema, que la Entidad puede legalizar anticipos o depósitos entregados en administración, sin los correspondientes soportes, solo con el simple informe y el visto bueno del respectivo interventor”.*

Sobre el particular y dado que existen varias observaciones relacionadas con los soportes contables, señalamos su importancia tomando como base lo definido en la norma técnica relacionada con los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.

9.2.1. Soportes 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, archivar y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos. (El subrayado es nuestro).*

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 el mismo sentido, la Resolución 357 de 2008 relacionada con el procedimiento de control interno contable, define con un elemento de control los soportes documentales, así:

3.7. Soportes documentales

La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada

sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

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

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos.

De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable.

Atendiendo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, las entidades también deberán definir las políticas para archivar los documentos soporte de los registros contables, de conformidad con las normas jurídicas que le sean aplicables.

Frente a lo anterior, se considera que es en el convenio, contrato o acuerdo en donde se debe definir cuáles son los documentos que permiten legalizar los avances, anticipos o depósitos entregados, con el fin de que en contabilidad se puedan realizar los registros respectivos. En este sentido, si el informe y el visto bueno del interventor son los documentos necesarios para su legalización, se convierten en soportes contables idóneos.

4. Pregunta la Contraloría: *“Es procedente que esta Entidad, por pertenecer al nivel central, realice la contabilización y conciliación de sus ingresos con la copia del libro auxiliar que la Secretaría Distrital de Hacienda envía, en atención a que sus ingresos no los recauda directamente, los recauda a través de otra Entidad, es decir la Secretaría Distrital de Hacienda (SDH), y sólo contabilice lo que la Entidad recaudadora tenga registrado en esta copia de libro auxiliar y no los hechos económicos que realmente ocurrieron y afectaron a la Entidad dueña de estos recursos”.*

La respuesta a esta inquietud se enmarca dentro de lo señalado en el punto 2 relacionado con las formas de organización del proceso contable. Los procedimientos contables internos que defina la entidad contable pública, en este caso el Distrito Capital visto en forma integral, es quien bajo su autonomía administrativa define el tipo de organización y el flujo de información al interior de las distintas unidades o dependencias que manejan información contable.

CONCLUSIONES

De los aspectos señalados en las consideraciones, sobre la base de las normas contables expedidas y siguiendo el orden de los aspectos consultados se concluye que:



Están definidas las normas técnicas para el manejo de los libros de contabilidad y todo aquello que realice una entidad contable pública, con relación al manejo de sus libros de contabilidad en contravía de lo señalado en la norma técnica es objeto de observación por incumplimiento por parte del organismo de control o auditor respectivo, con las consecuencias que se puedan derivar de esta actuación irregular.

En el proceso de legalización de los avances y anticipos y de los recursos entregados en administración se deben afectar las cuentas de gastos, costos o de activos que correspondan según la operación realizada, y la oportunidad de los registros debe corresponder con lo señalado en los procesos contractuales, en los cuales se debe establecer con claridad el flujo de información, la temporalidad de la misma y los documentos que se deben allegar y que sirven de soporte para la respectiva legalización.

El proceso de recaudo es un proceso administrativo que debe desarrollar la entidad como una obligación de garantizar que los derechos pecuniarios del Estado ingresan al tesoro público y que es competencia de los organismos de control fiscal evaluar la gestión realizada en ese aspecto. Desde la contabilidad, es importante que los derechos estén debidamente reconocidos, revelados y actualizados en su cuantía, para el proceso de cobro.

Frente a los registros contables que afectan las diferentes cuentas, el organismo auditor debe evaluar si los registros realizados corresponden con lo definido en la norma técnica, la descripción de la cuenta y su dinámica, y señalar las observaciones que considere pertinente, para lograr la corrección de los mismos, y que una vez detectados los errores contables procede realizar los ajustes a que haya lugar, sin perjuicio de las acciones que puedan derivarse por el incumplimiento de las normas, o por la gestión administrativa realizada o no.

La Contaduría no tendría elementos de juicio para establecer si se presentó omisión en las funciones del responsable del proceso contable, situación que es competencia de los organismos de control respectivos, solo nos limitamos a señalar la obligación que tienen los responsables del proceso contable de aplicar las normas contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

La importancia de los estados contables está señalada desde las normas técnicas relativa a los estados, informes y reportes contables, cuando se establece que estas determinan los criterios para su preparación y presentación, criterios que se encuentran enmarcados en los propósitos, objetivos, características cualitativas, principios y normas técnicas que sustentan el Sistema Nacional de Contabilidad Pública, con el fin de satisfacer intereses y necesidades de los usuarios.

A la Secretaría Distrital de Ambiente no se la puede considerar como una entidad contable pública, sino como una dependencia o unidad de la misma, siendo por tanto el Distrito Capital la entidad contable pública. En este sentido, la Contaduría General de la Nación definió un procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, en el cual se indica que las entidades contables públicas de acuerdo con su estructura y características desarrollarán su proceso contable de tal forma que se ajuste a sus necesidades y requerimientos.

Aunque las unidades o dependencias como parte de una entidad contable pública, disponen de información, un análisis a los estados contables y las observaciones a los mismos y a la gestión del proceso contable se debe realizar desde la entidad contable pública, en forma integral.

La mayoría de aspectos señalados corresponden a actuaciones administrativas en las cuales todo servidor público debe desarrollar su gestión acogiéndose a los principios que rigen la administración pública, a sus deberes y derechos como servidores públicos. En este sentido, se exige a los responsables de la administración financiera del ente público, toda la proactividad necesaria para hacer efectivos los derechos que correspondan al ente público, so pena de verse involucrados en procesos de carácter disciplinarios o de gestión fiscal.

CONCEPTO 119068 DE OCTUBRE 9 DE 2008

TEMA: Recursos Recibidos del Departamento para la Ejecución de Proyectos

SUBTEMA: Registro Contable

Doctor
CARLOS ORLANDO COIRAN ARANA
Subdirector Contable
ENELAR ESP
Arauca (Arauca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20089-119068, en la cual consulta el registro contable de los recursos recibidos del Departamento de Arauca para ejecutar proyectos específicos. Lo anterior, considerando que la empresa ha registrado estos recursos como transferencias del Departamento y su ejecución como costo de venta, quedando revelado el ingreso en no operacional y el costo de ventas en operacional. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Con base en la información suministrada telefónicamente, en el sentido de que el Contrato Interadministrativo No. 556 de 2007 es el prototipo de los contratos celebrados con el Departamento, los cuales dan origen a la entrega de los recursos, a continuación se relacionan algunas cláusulas que sirven para orientar el tratamiento contable objeto de la consulta.

La cláusula primera del Contrato No. 556 de 2007, señala: “El objeto del presente contrato es *RESARCIMIENTO DE PERJUICIOS AMBIENTALES Y PERMISOS DE SERVIDUMBRES DERIVADOS DEL PROYECTO –CONSTRUCCIÓN DEL SEGUNDO CIRCUITO DE SUBREANSMISIÓN (sic) DE ENERGÍA CAÑO LIMÓN ARAUCA, DEL MUNICIPIO DE ARAUCA, DEPARTAMENTO DE ARAUCA*”.

La cláusula segunda del citado contrato establece las obligaciones de ENELAR ESP, así: “2) *ESPECÍFICAS: 1) ENELAR E.S.P pagará a los propietarios y/o poseedores de los predios por donde va a pasar el proyecto, los efectos de alteración ambiental que se causen por dicha actividad, teniendo como base el documento elaborado por la empresa “AVALÚO DE ÁRBOLES Y CULTIVOS AFECTADOS EN EL TRAZADO DE LA NUEVA LÍNEA CAÑO LIMÓN-ARAUCA. (...)*” (Subrayado fuera de texto).

La cláusula tercera del citado contrato establece: “*En cumplimiento del presente contrato, el Departamento se obliga a: a) A realizar el pago a ENELAR ESP en la*

forma pactada en la cláusula CUARTA del presente contrato. b) Solicitar a ENELAR ESP los informes que se requieran en desarrollo del objeto del contrato. c) Exigir a ENELAR ESP la ejecución idónea y oportuna del objeto contractual. d) Supervisar el desarrollo del objeto de este contrato”.

En cuanto a la forma de pago, la cláusula cuarta establece: “El Departamento pagará a ENELAR ESP el (50%) del valor del contrato en calidad de anticipo, previo el cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución del mismo y el CIENTO POR CIENTO (100%) del valor del convenio se cancelará con el acta de liquidación definitiva firmada por las partes, previo el cumplimiento de las obligaciones a que haya lugar por parte de ENELAR ESP junto con la constancia de cumplimiento emitida por el Supervisor y el Secretario de Infraestructura Física y presentación de los mismos ante la Secretaría de Hacienda Departamental. En ningún caso la sumatoria de los pagos podrá superar el valor total del contrato. El DEPARTAMENTO cancelará sus obligaciones dentro de los sesenta (60) días siguientes a la presentación de las actas parciales o totales. (...) El Departamento descontará al valor bruto de todas las cuentas presentadas por el CONTRATISTA, el valor equivalente al CINCUENTA POR CIENTO (50%) para amortizar el anticipo hasta que esta amortización cubra el anticipo recibido”. (Subrayado fuera de texto).

Con respecto al valor, la cláusula quinta del Contrato señala que “El valor del presente contrato para todos los efectos legales y fiscales es de CIENTO SESENTA Y DOS MILLONES CIENTO CUARENTA Y TRES MIL TRESCIENTOS PESOS MCTE. (\$162.143.300,00)”.

Con respecto a la normativa contable, la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, del Catálogo General de Cuentas, “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”.

La dinámica señala que la citada cuenta se debita con “1. El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes”.

CONCLUSIÓN

Con base en la cláusula cuarta del contrato No. 556 de 2007, los recursos recibidos del Departamento de Arauca, en calidad de anticipo, debieron registrarse en la subcuenta 245003-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Ahora bien, considerando que la misma cláusula señaló que el Departamento descontaría al valor bruto de todas las cuentas presentadas por la empresa, el valor equivalente al cincuenta por ciento (50%) para amortizar el anticipo hasta que esta amortización cubriera el anticipo recibido, con la presentación de las actas de ejecución del contrato, la empresa debió registrar un débito en la subcuenta 245003-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, por el 50% del valor de la cuenta y un débito en la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el 50% restante. Asimismo, debió registrar un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor total de la cuenta. Adicionalmente, debió reportar al Departamento la información detallada para que este registrara los gastos incurridos en desarrollo del contrato.

Como se observa, el procedimiento anteriormente señalado no coincide con el que aplicó ENELAR ESP para el reconocimiento del aporte del Departamento, toda vez que la empresa reconoció estos recursos como ingreso por transferencias y la ejecución como costo de ventas. En consecuencia, ENELAR ESP debe proceder a ajustar los ingresos y el costo de ventas del año 2008, si la causación se efectuó en este año, o los ingresos y gastos de ejercicios anteriores, si la causación se efectuó en el año 2007.

Finalmente, si bien la inquietud sobre la clasificación del ingreso por transferencias como no operacional, no tiene aplicación tratándose de los recursos recibidos del Departamento de Arauca para ejecutar proyectos específicos, me permito precisar que este es un ingreso de las entidades del gobierno general, y para efectos de revelación en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental se clasifica en operacional. Lo anterior, teniendo en cuenta que su generación se presenta en cumplimiento de la operación básica o principal de este tipo de entidades.

CONCEPTO 119159 DE OCTUBRE 9 DE 2008

TEMA: Fondos especiales presupuestales

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora
MARÍA PALACIOS URQUIZA
Ministerio del Interior y de Justicia

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación dirigida a través del correo electrónico por la doctora María Celmira Martínez Traslaviña, consultora Proyecto SIIF Nación, radicada con el número 2008-119159, en la cual solicita que se realice el respectivo mantenimiento contable para el rubro concepto presupuestal creado con el código 6.0.0.0.9.10. denominado Otros Recursos Financiación Sector Justicia, los cuales corresponden a recursos que provienen de la Dirección Nacional de Estupefacientes con destino al Fondo de Protección de Justicia, que administra el Ministerio del Interior y de Justicia.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a la solicitud es importante señalar lo establecido en la Carta Circular No. 069 del 12 de junio de 2006, la cual indica: *“Considerando que fueron eliminadas las cuentas 1404 y 4120-FONDOS ESPECIALES, los derechos e ingresos de estos fondos deberán registrarse de acuerdo con la 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).*

Teniendo en cuenta que los recursos que llegan al Fondo de Protección de Justicia-Ministerio del Interior y de Justicia provienen de la Dirección Nacional de Estupefacientes, entidad que previamente ha reconocido el ingreso patrimonial en los conceptos respectivos dependiendo del origen de los mismos, para el Fondo representan una Transferencia que se reconoce en la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, utilizando la subcuenta que corresponda al objeto de la misma, y como contrapartida de la causación la subcuenta 141314-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Debe entenderse que la entidad que realiza la transferencia, es decir, la Dirección Nacional de Estupefacientes, debe utilizar en la causación las cuentas recíprocas que correspondan a esta transferencia, 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, subcuenta respectiva y 240315-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCLUSIONES

De lo señalado en las consideraciones se concluye que:

Teniendo en cuenta que los recursos que llegan al Fondo de Protección de Justicia-Ministerio del Interior y de Justicia provienen de la Dirección Nacional de Estupefacientes, entidad que previamente ha reconocido el ingreso patrimonial en los conceptos respectivos dependiendo del origen de los mismos, representan para el Fondo una Transferencia que se reconoce en la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, utilizando la subcuenta que corresponda al objeto de la misma. Por lo tanto, la causación de esta transferencia, se realiza utilizando las cuentas 141313-OTRAS TRANSFERENCIAS y 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, subcuenta respectiva.

De la misma forma, debe entenderse que la entidad que realiza la transferencia, es decir, la Dirección Nacional de Estupefacientes, debe utilizar en la causación las cuentas recíprocas que correspondan a esta transferencia, 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, subcuenta respectiva y 240315-OTRAS TRANSFERENCIAS.

CONCEPTO 119292 DE OCTUBRE 9 DE 2008

TEMA: Bienes pendientes de legalizar

SUBTEMA: *Tratamiento contable*

Doctora
LILIANA PATRICIA PATERNINA MACEA
Gerente
Hospital de Usme ESE
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20089-119292, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada, teniendo en cuenta que solicita concepto sobre la observación realizada por el Revisor Fiscal:

“De acuerdo a la información suministrada se observó que los inmuebles en los que funciona gran parte del Hospital de Usme I nivel ESE, no son de propiedad del mismo según escrituras públicas y dichos inmuebles están registrados en las cuentas contables del activo afectando así directamente los Estados Financieros”.

La respuesta de la entidad fue sustentada con el numeral 3.17 Homologación de la cuenta Bienes Recibidos en Comodato de la Carta Circular 072 de 2006 y la descripción del grupo 16-PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO del Catálogo General de Cuentas.

Es de resaltar que el Hospital tiene el usufructo de estos bienes desde hace aproximadamente 10 años, y está adelantando las gestiones necesarias para obtener los títulos de propiedad.

Como consecuencia de lo anterior, y por recomendación del anterior Revisor Fiscal, el área de contabilidad procedió a reclasificar los valores que se encontraban registrados en dicha cuenta a las cuentas del activo.

Por tanto, ¿es viable realizar la reclasificación que está solicitando el revisor fiscal, o por el contrario la acción que realizó el área de contabilidad del Hospital está conforme a lo reglamentado?

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos al entorno económico de la caracterización del entorno del sector público colombiano establecido, en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, el cual 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).

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, dispone:

“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).

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-Bienes 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 o 325530-BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR, según corresponda al grupo patrimonial que aplique para la entidad.

Por su parte, el numeral 27 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Capítulo III del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado mediante Resolución 356 de 2007, establece:

27. BIENES PENDIENTES DE LEGALIZAR

Los bienes pendientes de legalizar corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada.

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 las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, se debita la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”.

En estos términos, la entidad debe analizar dos escenarios:

Primero, si la entidad tiene bienes recibidos de manera permanente sin contraprestación de una entidad de gobierno general o de una empresa pública, debe afectar la subcuenta 934619-Propiedades, Planta y Equipo de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, y como contrapartida la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORES DE CONTROL POR EL CONTRA (Db). Si posteriormente se establece su traslado se afectará el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, con contrapartida en la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Segundo, si la entidad tiene bienes pendientes de legalizar, y sobre los cuales no se presente discusión alguna sobre su propiedad, deberá reconocerlos en las subcuentas 160504-Terrenos pendientes de legalizar y/o 164027-Edificaciones pendientes de legalizar, hasta tanto se adelanten los trámites para formalizar su propiedad y se reclasifiquen a las subcuentas que revelen la naturaleza de los mismos.

CONCLUSIÓN

La entidad deberá establecer si se trata de bienes recibidos para el uso permanente sin contraprestación o bienes pendientes de legalizar. Dependiendo de cada caso, el tratamiento contable será diferente.

En el primer caso, 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, deben registrarse en la subcuenta 934619-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, y como contrapartida la subcuenta 991506-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS de la cuenta 9915-ACREEDORES DE CONTROL POR EL CONTRA (Db).

En el segundo caso, si se trata de bienes debidamente identificados pendientes de legalizar, sobre los cuales se está adelantando la formalización de su propiedad y no existe discusión sobre la misma, la entidad deberá afectar las subcuentas 160504-Terrenos pendientes de legalizar y/o 164027-Edificaciones pendientes de legalizar, según corresponda, con contrapartida en la subcuenta 325530-Bienes pendientes de legalizar, hasta tanto se adelante el proceso respectivo y se reclasifiquen a la subcuenta que identifique la naturaleza de los bienes.

CONCEPTO 119425 DE OCTUBRE 9 DE 2008

TEMA: Inversiones

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
GLORIA YOLANDA SILVA RIVEROS
Dirección de Contabilidad
Departamento del Casanare
Yopal (Casanare)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20089-119425, en la cual consulta si las inversiones de administración de liquidez y las inversiones patrimoniales en entidades controladas, no controladas y en entidades en liquidación son objeto de provisión. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 3 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, establece 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. (...)”*

Cuando las metodologías aplicadas no consideren el riesgo del emisor deben efectuarse evaluaciones adicionales que permitan la medición de este riesgo, con

el fin de establecer la necesidad de constituir provisiones por este concepto. (...)
(Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 del citado procedimiento establece que “(...) Las inversiones con fines de política macroeconómica y las disponibles para la venta deben actualizarse con base en las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al momento de la actualización. (...)”

Cuando las metodologías de la Superintendencia Financiera no consideren el riesgo del emisor, se deben efectuar evaluaciones adicionales que permitan la medición de este riesgo con el fin de establecer la necesidad de constituir provisiones. (...)
(Subrayado fuera de texto).

El numeral 10 del procedimiento establece que “*Las inversiones patrimoniales en entidades controladas, asociadas o entidades bajo control conjunto deben actualizarse por el método de participación patrimonial*”.

Por su parte, el numeral 14 señala que “Cuando el superávit por el método de participación no alcance a absorber la disminución patrimonial acumulada en las partidas patrimoniales distintas a resultados, el exceso deberá reconocerse como gasto a título de provisión hasta que el valor en libros de la inversión llegue a cero. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 17 del procedimiento indica que “*Las inversiones patrimoniales en entidades controladas son objeto de ajuste al valor intrínseco cuando se disponga de este valor, con el fin de reconocer la diferencia entre el precio de adquisición y el valor intrínseco de las acciones, cuotas o partes de interés social, en el momento de la compra. (...) Si por el contrario, como resultado de la comparación el valor de la inversión es superior al valor intrínseco, la diferencia se registra debitando la subcuenta 530235-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y acreditando la subcuenta 128035-Inversiones patrimoniales en entidades controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR)*”.

De acuerdo con el numeral 20 del procedimiento, “*La actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas surge de la comparación periódica del costo de la inversión frente a su valor intrínseco, cuando las inversiones se clasifiquen como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, y contra la cotización en bolsa, si las inversiones se clasifican como de alta y media bursatilidad.*”

Cuando el valor intrínseco o la cotización en bolsa superen el costo se constituye una valorización. En caso contrario, debe disminuirse la valorización constituida hasta agotarla, y más allá de ese valor deben reconocerse gastos por provisiones”.
(Subrayado fuera de texto).

Finalmente, conforme al numeral 23 del procedimiento, “*Las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización*”.

CONCLUSIÓN

Las inversiones de administración de liquidez y las inversiones con fines de política se actualizan con base en las metodologías señaladas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Cuando la metodología de actualización

no considere el riesgo del emisor, deben efectuarse evaluaciones adicionales para establecer la necesidad de constituir provisiones.

Tratándose de las inversiones patrimoniales en entidades controladas, hay lugar a la constitución de provisiones cuando en la aplicación del método de participación patrimonial, el superávit no alcance a absorber la disminución patrimonial acumulada en las partidas patrimoniales distintas a resultados.

También es factible registrar provisiones cuando al comparar el valor de las inversiones patrimoniales en entidades controladas y no controladas con el valor intrínseco, este último sea inferior.

Las inversiones patrimoniales en entidades en liquidación no son objeto de actualización. No obstante, la subcuenta 128036-Inversiones patrimoniales en entidades en liquidación, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR) puede registrar saldo por efectos de la reclasificación de la provisión de las inversiones patrimoniales en entidades controladas y no controladas.

Cabe mencionar que para registrar provisiones en cada una de las clasificaciones de inversiones y, en general, para aplicar el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, es indispensable contar con información precisa sobre la conformación del portafolio de la entidad.

Finalmente, no está de más señalar que el régimen de inversiones de las entidades territoriales se encuentra contenido en el Decreto 1525 de 2008.

CONCEPTO 119490 DE OCTUBRE 9 DE 2008

TEMA: Aportes en especie en convenio interadministrativo

SUBTEMA: Registro contable

Doctora
ROSALBA CASTAÑO LONDOÑO
Profesional Especializado Contabilidad
Corporación Autónoma Regional de Caldas
Manizales (Caldas)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20089-119490, en la cual consulta el procedimiento contable para registrar un convenio interadministrativo cuyo aporte es en especie.

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

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta fue suministrada copia de un Convenio Interadministrativo en el cual se tipifica dicha situación.

El numeral 6) de las Consideraciones del convenio en mención establece *“Que en fallo de tutela proferido por el juzgado civil del circuito de Anserma (Caldas) en segunda instancia se le ordenó al Municipio el asocio con Corpocaldas, elaborar y suscribir un convenio, en lo de su competencia, a través del cual se harán los estudios y las obras necesarias para el correcto, idóneo y adecuado tratamiento, análisis y solución del problema geológico aquí aludido”*

La Cláusula Tercera, señala que *“El valor total del contrato asciende a la suma de (\$22.848.560), los cuales serán aportados de la siguiente forma: (\$21.848.560), en personal, equipo y ensayos de laboratorio, por parte de CORPOCALDAS y (\$1.000.000), en efectivo, por EL MUNICIPIO. EL MUNICIPIO desembolsará el dinero correspondiente a su aporte una vez se encuentre perfeccionado el presente contrato”*.

El numeral 5) de la Cláusula Cuarta establece como Obligaciones de Corpocaldas, *“Manejar el presupuesto asignado por la entidad integrante del contrato y destinarlo única y exclusivamente al desarrollo de las actividades necesarias para cumplir con el objeto del contrato”*.

Por otra parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, 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 acredita con *“El valor de los recursos recibidos”*.

Y se debita con *“El valor de los recursos reintegrados”*; y *“El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado”*.

De lo anterior, se infiere que para registrar los recursos financieros administrados, la entidad debe utilizar la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, que le permita revelar los dineros recibidos de la otra entidad integrante del convenio para su administración. En la medida que avanza el proyecto, se revelará la disminución de los depósitos con la entrega de los respectivos informes de ejecución.

En cuanto a la revelación de los aportes propios, la entidad puede registrar el respectivo gasto habilitando auxiliares para identificar el alícuota que corresponde a los sueldos y salarios devengados por el personal profesional y técnico asignado al convenio a partir del séptimo dígito en las subcuentas de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que los recursos financieros recibidos en administración de la otra entidad integrante del convenio se revelan en la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Para revelar los aportes propios, la entidad puede registrar el respectivo gasto habilitando auxiliares para identificar el alícuota que corresponde a los sueldos y salarios devengados por el personal profesional y técnico asignado al convenio a partir

del séptimo dígito en las subcuentas de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

CONCEPTO 118624 DE OCTUBRE 10 DE 2008

TEMA: Reinversión en título TES

SUBTEMA: Contabilización

Doctora
YENCY ESPERANZA CASTILLO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Comunicaciones

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20088-118624, en la cual informa que el Fondo de Comunicaciones realiza de manera permanente inversiones forzosas en títulos TES Clase B por excedentes de liquidez y que al momento de redimirse un título en su maduración final puede presentarse que dichos recursos no se requieran de manera inmediata y entonces se toma la decisión de reinvertirlos en un nuevo título TES, sin que ingrese a la entidad los recursos. Contablemente esta situación se ha venido registrando mediante una reclasificación a nivel auxiliar en la subcuenta 120101-Títulos de Tesorería TES.

Informa también que sobre este tema, la Contraloría General de la República en la auditoría realizada a la vigencia 2007 indicó que: "En algunas operaciones de venta y compra de títulos de Tesorería TES efectuadas en la misma fecha, se utiliza cuenta puente para su registro evitando así el ingreso al Banco, situación que dificulta el seguimiento a dichas operaciones".

Al respecto, consulta si es correcto el registro de reclasificación que se viene efectuando para reconocer la reinversión en TES o si, acogiendo la observación de la Contraloría General de la República, se debe utilizar una subcuenta del grupo 11-Efectivo, no obstante que los recursos no ingresen a las cuentas del Fondo.

Sobre el particular, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El inciso 1º, numeral 2 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, señala que "Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben reconocerse por su costo histórico. Para el efecto, se debita la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA o 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda, y se acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS". (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con lo señalado por el artículo 624 del Código de Comercio que expresa: *“El ejercicio del derecho consignado en un título valor requiere la exhibición del mismo. Si el título es pagado, deberá ser entregado a quien lo pague, salvo que el pago sea parcial o sólo de los derechos accesorios. (...)”*, al reinvertir el valor del título redimido, el nuevo entregado otorga al tenedor la potestad de legitimar el ejercicio del derecho literal y autónomo que consagra aquel.

Atendiendo las características cualitativas de la información contable pública, para que la información sea confiable debe ser razonable, objetiva y verificable.

Así las cosas, teniendo en cuenta que los recursos por redención del título TES no ingresan a las cuentas del Fondo, sino que se recibe un nuevo título, no es factible que para la revelación de esta operación se utilice el grupo 11 de efectivo. Lo que aplica es un control administrativo de los títulos y si la entidad lo considera pertinente, una reclasificación al nivel de auxiliares, de manera tal que se revele el título redimido y el nuevo título expedido.

De lo anterior es importante efectuar la revelación correspondiente en las notas a los estados contables.

CONCLUSIÓN

De conformidad con el ordenamiento normativo expuesto, se concluye que no es factible que se utilice el grupo 11 de efectivo para la revelación de redención del título TES, teniendo en cuenta que los recursos por redención no ingresan a las cuentas del Fondo, sino que se recibe un nuevo título. Lo que aplica para el caso específico, es un control administrativo de los títulos y si la entidad lo considera pertinente, una reclasificación al nivel de auxiliares, de manera tal que se revele el título redimido y el nuevo título expedido.

Asimismo, es importante efectuar la revelación correspondiente en las notas a los estados contables.

CONCEPTO 119080 DE OCTUBRE 10 DE 2008

TEMA: Excedentes financieros

SUBTEMA: Registro contable

Doctora

GLORIA NELLY CHAPARRO P.

Subgerente Administrativo y Financiero

Empresas de Servicios Públicos Municipales No Domiciliarios de Duitama

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20089-119080, en el cual consulta la cuenta que debe utilizar para contabilizar el valor transferido a la Tesorería Municipal correspondiente al excedente financiero distribuido del ejercicio anterior. Al respecto este Despacho se permite atender su inquietud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, como *“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”.

La dinámica de esta cuenta establece que se acredita con: *“(…) 2. El valor de la reclasificación del excedente del ejercicio anterior, al inicio del período contable. (…)”.* Y se debita con *“(…) 4. El valor reclasificado del excedente financiero distribuido del ejercicio anterior, al inicio del período contable”.*

También describe la cuenta 3224-EXCEDENTES FINANCIEROS DISTRIBUIDOS (DB), como *“el valor de los recursos girados por los establecimientos públicos y las empresas industriales y comerciales del Estado no societarias, en calidad de excedentes financieros, de acuerdo con la normatividad vigente.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras”.

Asimismo, la dinámica de la cuenta establece que se debita con: *“1. El valor girado por concepto de excedentes financieros”.* Y se acredita con *“1. El valor de la reclasificación del excedente financiero distribuido a la cuenta 3208-Capital Fiscal, al inicio del período contable”.*

En este orden de ideas, los recursos girados por excedentes financieros del ejercicio anterior se registra con un débito en subcuenta 322401-EXCEDENTES FINANCIEROS DISTRIBUIDOS de la cuenta 3224-EXCEDENTES FINANCIEROS DISTRIBUIDOS (DB), con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, debiendo reconocer con anterioridad el valor de la reclasificación del excedente financiero distribuido a la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto, se concluye que los recursos girados por excedentes financieros del ejercicio anterior se registra con un débito en subcuenta 322401-EXCEDENTES FINANCIEROS DISTRIBUIDOS de la cuenta 3224-EXCEDENTES FINANCIEROS DISTRIBUIDOS (DB), con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previo el valor de la reclasificación del excedente financiero distribuido a la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCEPTO 119497 DE OCTUBRE 10 DE 2008**TEMA: Bienes de Beneficio y Uso Público****SUBTEMA: Amortización**

Doctor

JUAN CARLOS PEÑA MEDINA

Director Técnico Financiero

Instituto de Desarrollo Urbano (IDU)

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20089-119497, en la cual consulta si los predios adquiridos para las diferentes obras son objeto de amortización, teniendo en cuenta que en la normativa contable no se han dado instrucciones al respecto y que el IDU ha venido realizando la amortización de los Bienes de Beneficio y Uso Público en Servicio, excluyendo de la base el costo de los predios que se adquieren para la respectiva obra. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 176 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala que los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales *“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”*.

Conforme al párrafo 181 del PGCP, *“Los bienes de beneficio y uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer el deterioro por la pérdida de capacidad de su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio. Por su parte, aquellos amparados en contratos de concesión no son objeto de amortización”*. (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO (CR) *“Representa el valor acumulado de la pérdida de capacidad de utilización de los bienes de beneficio y uso público, por el uso u otros factores, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo de las rehabilitaciones y el mejoramiento”*. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Conforme al PGCP, los bienes de beneficio y uso público que deben amortizarse son los que no se encuentren amparados por contratos de concesión.

Para el efecto, si bien el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) no señala expresamente que para el cálculo de la amortización de los bienes de beneficio y uso público debe excluirse de la base el valor de los terrenos, el procedimiento debe aplicarse excluyendo ese valor, teniendo en cuenta que el sentido de la amortización es el reconocimiento del deterioro o pérdida de capacidad operacional de los bienes por el uso, durante su vida útil, lo que no tiene aplicación tratándose de los terrenos, los cuales mantienen sus condiciones y permanecen disponibles para el mantenimiento, mejoramiento, rehabilitación e incluso construcción de nuevas obras.

CONCEPTO 119065 DE OCTUBRE 14 DE 2008**TEMA:** Deudores**SUBTEMAS:** 1.1. *Reconocimiento de Provisiones*1.2. *Demandas interpuestas para la recuperación del derecho*

Doctor
RAÚL GERMÁN RÍOS GARCÍA
Gerente
ESE Hospital San Vicente
Rovira (Tolima)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20089-119065, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta y mediante comunicación telefónica plantea la siguiente situación:

La ESE Hospital San Vicente tiene reconocida en la contabilidad una cuenta por cobrar en el grupo deudores, por concepto de servicios de salud, los cuales fueron prestados mediante contratos con la alcaldía del Municipio de Rovira. A junio 30 de 2008 en los estados contables de la entidad existe una provisión por el total del derecho, teniendo en cuenta que la deuda supera los 960 días. Para la recuperación del derecho la entidad interpuso demandas ante la Fiscalía General de la Nación y la Procuraduría General de la Nación. Por lo anterior consulta:

Para efectos de depurar este derecho, ¿cuál es el procedimiento indicado para no afectar la cuenta de resultados, teniendo en cuenta que existe el proceso investigativo y la demanda interpuesta por la entidad en contra de la alcaldía de Rovira por el no pago de la deuda?

CONSIDERACIONES

El numeral 2.9.1.1.3 de las Normas técnicas relativas a los activos, del Plan General de contabilidad Pública (PGCP), 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”*.

Por lo cual, los deudores por prestación de servicios de salud deben provisionarse según su grado de incobrabilidad, y para su reconocimiento se afectará el gasto mediante un débito en la subcuenta 530407-Servicios de salud, de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 148014-Servicios de salud, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr). Estos deudores deben ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución.

De otra parte, en relación con la demanda interpuesta por la entidad en contra de la alcaldía de Rovira, el numeral 2º reconocimiento de derechos, del capítulo V, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP),

relacionado con 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, expresa que *“Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales interpuestas por la entidad contable pública en contra de un tercero deben reconocerse en las subcuentas que identifican su origen en civiles, penales, administrativas, fiscales y otras. Cuando se admitan las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales se registran como un derecho potencial, con un débito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y se actualizan de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.* (Subrayado fuera de texto).

Con la sentencia definitiva a favor de la entidad contable pública se reconoce el derecho cierto, con 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. Simultáneamente se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS. (Subrayado fuera de texto).

Quando la sentencia definitiva deniegue las pretensiones demandadas por la entidad contable pública, se ajustan las cuentas de orden inicialmente registradas, disminuyendo con un débito la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR) y un crédito en las subcuentas que correspondan, de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS”.

En ese orden de ideas y, teniendo en cuenta que el deudor fue provisionado en su totalidad, la entidad debe reconocer la demanda interpuesta en contra de la Alcaldía de Rovira, como un derecho contingente, para lo cual, debe registrar un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, con crédito en la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR), la cual debe actualizarse de acuerdo con la evolución del proceso y la evaluación de la certeza del fallo a favor.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que la entidad provisionó la totalidad de los saldos reconocidos en el Grupo 14-Deudores, y que al hacerlo afectó las cuentas de resultado mediante un gasto por provisión, la entidad debe entonces reconocer la demanda interpuesta en contra de la Alcaldía de Rovira como un derecho contingente, por el valor de la pretensión económica demandada, conforme se señala en las consideraciones.

Si se logra recuperar el derecho por la vía administrativa o judicial, la entidad debe incorporar en su contabilidad el derecho de cobro y adelantar las gestiones necesarias para la recuperación de los recursos que le adeudan.

CONCEPTO 119587 DE OCTUBRE 14 DE 2008**TEMA: Pasivos Estimados****SUBTEMA: *Provisión servicios públicos domiciliarios***

Doctor
 JOSÉ NARCISO GUAVITA HUÉRFANO
 Contador General
 Ministerio de Defensa Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200810-119587 enviada por correo electrónico, en la cual solicita que se asignen las subcuentas 511117 o 521115-Servicios Públicos como contrapartida de la cuenta 2790-Provisiones diversas. Lo anterior, teniendo en cuenta que en la actualidad el Ministerio de Defensa al calcular la provisión para servicios públicos domiciliarios utiliza la subcuenta 531790-Otras provisiones diversas y 279012-Servicios públicos, pasivo este que es cancelado en el momento de la obligación mediante un registro automático, reconociendo el pasivo en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-Adquisición de bienes y servicios nacionales. En complemento y con el fin de reconocer el gasto por el concepto que corresponde, mediante un registro manual en el Sistema debita la subcuenta 511117-Servicios Públicos y se acredita la subcuenta 531790-Otras provisiones diversas.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El párrafo 116 del Plan General de Contabilidad Pública, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública enuncia el Principio de Registro como "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" (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el párrafo 122 del Plan General de Contabilidad Pública, contiene el principio de Revelación, que señala "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; (...)"

De otra parte, las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos económicos, sociales y ambientales, precisan los criterios que deben tenerse en cuenta al preparar y presentar información financiera, económica, social y ambiental. En este sentido, el párrafo 130 de la norma técnica señala como condición 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).

Por su parte, el numeral 9.1.2.3 de la norma técnica de Pasivos, establece que "Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación (...)".

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". (Subrayado fuera de texto).

Mientras que el 9.1.2.6 de las normas técnicas de pasivos estimados, determina 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.

Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes. (...)

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". (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior significa que de acuerdo con los principios de registro y revelación, el reconocimiento de las operaciones de pasivos estimados requiere que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios empleando criterios técnicos.

Ahora bien, respecto al registro de la provisión de servicios públicos domiciliarios, la Contaduría General de la Nación se pronunció mediante concepto número 46323 de agosto 18 de 2004, dirigido a la Doctora Piedad Córdoba, contadora del Fondo Nacional del Café, del cual anexo copia, donde se concluyó que: " Dado que el consumo de energía y gas es un hecho cierto, que incide en la determinación del costo de producción del Café Liofilizado, y que la cuantificación de su valor se estima técnicamente con base en la lectura de contadores y la tarifa aplicable por la empresa de servicios públicos, su registro debe efectuarse en la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, subcuenta 279012-SERVICIOS PÚBLICOS, hasta tanto se reciba la factura respectiva, momento en el cual se registra el pasivo real y se ajusta el costo. Para el efecto, mediante la Resolución 344 de 2004, se crea la citada subcuenta". (Subrayado fuera de texto).

En complemento, es importante señalar que en las subcuentas de la cuenta 5111-Generales se registran los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública y la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN incorpora las erogaciones y cargos directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables. Dentro de los conceptos que hacen parte del costo de producción están los generales que son en los que incurre la entidad contable pública, que no se identifican físicamente en el producto o servicio, pero son necesarios en la producción, tales como los servicios públicos.

En consecuencia, procede el cálculo de provisión para servicios públicos domiciliarios cuando la entidad utiliza un sistema de costos y dentro del mismo puede determinar de manera confiable el valor de los servicios públicos asociados al proceso. De lo contrario, para el reconocimiento del gasto por servicios públicos domiciliarios debe utilizar la subcuenta 511117 o 521115-Servicios públicos y si se requiere controlar cada uno de los servicios públicos domiciliarios de manera separada, se habilitan los conceptos al nivel auxiliar.

CONCLUSIÓN

Cuando se trate del consumo de servicios públicos domiciliarios originado en actividades de dirección, planeación y apoyo logístico o en desarrollo de la actividad básica o principal de Ministerio, el gasto se reconoce en la subcuenta 511117-Servicios Públicos, de la cuenta 5111-Generales, en el momento en que se reciba la factura de la empresa de servicios públicos.

Tratándose de los servicios públicos domiciliarios originados en la prestación de servicios o producción de bienes individualizables, se reconoce la provisión en la subcuenta 279012-SERVICIOS PÚBLICOS, de la cuenta 2790-PROVISIONES DIVERSAS, siempre y cuando se utilicen criterios técnicos para que su medición monetaria sea confiable. Cuando se reciba la factura, se debe proceder a registrar el pasivo real y ajustar el costo.

Por lo anterior, no es procedente asignar las subcuentas 511117 o 511115-Servicios públicos como contrapartida de la cuenta 2790-Provisiones diversas.

CONCEPTO 120415 DE OCTUBRE 14 DE 2008

TEMA: Consignaciones sin identificar

SUBTEMA: Procedimiento contable

Doctora
MARÍA TERESA MARTÍNEZ MELO
Coordinadora Grupo Administrativo y Financiero
Instituto Nacional de Salud
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200810-120415, en la cual consulta cuál es el procedimiento contable a seguir en relación con las consignaciones sin identificar, realizadas a la cuenta corriente de recursos propios del Instituto Nacional de Salud durante los años 2005 y 2006, y sobre las cuales, una vez agotadas las acciones de identificación de la persona que efectuó la consignación, adelantadas por las dependencias involucradas dentro de la entidad y por el banco, no ha sido posible la identificación.

Adicionalmente, mediante comunicación telefónica, la entidad manifiesta que no obstante no puede identificarse la persona que realizó la consignación a la cuenta del Instituto, sí es posible establecer, por el monto de la misma, que la transacción se realizó como pago por la prestación de servicios o adquisición de bienes ofertados por la entidad. Con base en lo anterior, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 2° 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 los afecten;*

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; (...)*”

El artículo 4º de la citada Ley, en lo 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*”.

El numeral 1.2 de la Resolución 357 de 2008, por medio de la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece que son “*Objetivos del control interno contable:*

a) *Generar información contable con las características de confiabilidad, comprensibilidad y relevancia, en procura de lograr la gestión eficiente, transparencia, control de los recursos públicos y rendición de cuentas, como propósitos del Sistema de Nacional de Contabilidad Pública.*

c) *Promover la cultura del autocontrol por parte de los ejecutores directos de las actividades relacionadas con el proceso contable.*

h) *Garantizar la existencia y efectividad de controles eficientes, eficaces y económicos, en los términos del artículo 9º de la Ley 87 de 1993 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.*

i) *Verificar las políticas de operación para el desarrollo de la función contable; el diseño del proceso contable, sus controles y acciones de prevención en relación con los riesgos de índole contable; y la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de la entidad.*

k) *Establecer los medios necesarios que permitan una efectiva comunicación interna y externa, de la información contable.*

El numeral 3.8 del mismo texto normativo expresa que “*Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico.*

Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, sean estas de ahorro o corriente. Manteniendo como principal actividad la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad. (Subrayado fuera de texto).

Para efectos de controlar los depósitos en instituciones financieras, y en atención a la condición de universalidad y el principio de prudencia a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, las consignaciones realizadas

por terceros y demás movimientos registrados en los extractos, con independencia de que se identifique el respectivo concepto, deben registrarse en la contabilidad de la entidad contable pública". (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, y teniendo en cuenta la importancia de mantener controles que aseguren la oportunidad y confiabilidad de la información contable, le corresponde a la entidad desarrollar sus propios procedimientos y mecanismos de control, con el fin de que puedan identificarse plenamente cada una de las personas, y los conceptos por los cuales se realizan las distintas consignaciones a las cuentas bancarias del Instituto.

De otra parte, el numeral 2.8 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) define los principios de Devengo o Causación y Prudencia en los siguientes términos:

"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.

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 solo 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).

En ese orden de ideas, la entidad debe reconocer el ingreso por la prestación de servicios o por la venta de bienes, mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES o 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, según corresponda y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta del Grupo 42-VENTA DE BIENES, o 43-VENTA DE SERVICIOS, según el tipo de transacción de que se trate.

Con la consignación del pago, la entidad debe disminuir el derecho de cobro, para lo cual debe afectar mediante un débito la subcuenta correspondiente de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES o 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, según corresponda, y un crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora, no obstante la imposibilidad de identificar la persona que realiza la consignación a la cuenta corriente de la entidad, esta debe disminuir el derecho de cobro, conforme se señala en el párrafo anterior, teniendo en cuenta que puede establecerse el concepto por el cual se realiza la consignación, con base en los montos consignados.

No obstante lo anterior, y teniendo en cuenta la importancia de mantener controles que aseguren la oportunidad y confiabilidad de la información contable, le corresponde a la entidad desarrollar sus propios procedimientos y mecanismos de control, con el fin de que puedan identificarse plenamente cada una de las personas, y los conceptos por los

cuales se realizan las distintas consignaciones a las cuentas bancarias del Instituto, y así de evitar el registro de consignaciones bancarias sin el lleno de los requisitos que permitan identificar las personas y conceptos por los cuales se reciben los recursos.

CONCLUSIÓN

La entidad debe reconocer el ingreso por la prestación de servicios o por la venta de bienes, mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES o 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, según corresponda y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta del Grupo 42-VENTA DE BIENES, o 43-VENTA DE SERVICIOS, según el tipo de transacción de que se trate.

Con la consignación del pago, la entidad debe disminuir el derecho de cobro, para lo cual debe afectar mediante un débito la subcuenta correspondiente de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES o 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, según corresponda, y un crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora, no obstante la imposibilidad de identificar la persona que realiza la consignación a la cuenta corriente de la entidad, esta debe disminuir el derecho de cobro, conforme se señala en el párrafo anterior, teniendo en cuenta que puede establecerse el concepto por el cual se realiza la consignación, con base en los montos consignados.

Es de anotar que esta situación se considera extraordinaria, dado que la entidad debe implementar las políticas y procedimientos administrativos, a fin de evitar el registro de consignaciones bancarias sin el lleno de los requisitos que permitan identificar el concepto por el cual se reciben los recursos.

CONCEPTO 119996 DE OCTUBRE 16 DE 2008

TEMA: Crédito mercantil

SUBTEMA: Registro y amortización

Doctora
ELISA JOSEFINA CASTRO MORALES
Contralora Auxiliar
CONTRALORÍA GENERAL DE ANTIOQUIA
Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 200810-119996, en la cual solicita emitir concepto, teniendo en cuenta la Resolución 145 de 2008, sobre el registro contable de la operación de adquisición por parte del IDEA de la mayoría accionaria de la Hidroeléctrica Pescadero Ituango. Para el efecto precisan las siguientes inquietudes:

“1. ¿Dónde debe registrarse el mayor valor pagado por las acciones, el cual está por encima del valor nominal e intrínseco?”

2. ¿Puede denominarse el mayor valor pagado como “Crédito Mercantil Adquirido”, teniendo en cuenta que la sociedad Hidroeléctrica se encuentra en su etapa preoperativa?”

3. Teniendo en cuenta que la sociedad patrimonialmente está compuesta únicamente por el valor de los estudios de factibilidad del proyecto ¿puede considerarse esta como un ente económico activo?

4. ¿A partir de cuándo debe empezar a amortizarse la cuenta intangibles, teniendo en cuenta que la Hidroeléctrica, según cronograma, comienza su construcción en 2010 y a operar a partir de 2018?”

Al respecto me permito atender sus inquietudes en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 1, del procedimiento contenido en el Capítulo VI, del Manual de Procedimientos, relacionado con el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, define que: “*Son activos intangibles aquellos bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable.*”

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

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

Por su parte, el numeral 2, referidos a los activos intangibles adquiridos señala que: “*Son aquellos que obtiene la entidad contable pública de un tercero, que puede ser otra entidad contable pública o una entidad privada.*”

La cuenta 1970-INTANGIBLES, “*Representa el valor de los costos de adquisición o desarrollo del conjunto de bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios. (...)*”

La Resolución 145 de 2008 modificó el numeral 9° Reconocimiento de Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas, del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, el cual en el segundo inciso dispone que: “Cuando el costo de adquisición de las acciones, cuotas o partes interés social sea superior al valor intrínseco, la inversión se debe registrar por el valor intrínseco y la diferencia con respecto al costo de adquisición como crédito mercantil. (...)”.

El primer inciso del numeral 8° Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas, del mismo procedimiento, indica que: “*Las inversiones patrimoniales en entidades controladas comprenden las inversiones realizadas con la intención de ejercer control o de compartirlo. Así mismo, incluye las inversiones patrimoniales en las que la entidad contable pública ejerce influencia importante.*”



El control es la facultad que tiene la entidad contable pública de definir u orientar las políticas financieras y operativas de otra entidad, dada su participación patrimonial superior al cincuenta por ciento (50%), en forma directa o indirecta, excluyendo las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto, con el fin de garantizar el desarrollo de funciones de cometido estatal, o para obtener beneficios de las actividades de la misma". (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 118 del Régimen de Contabilidad Pública, define el principio de Asociación, de la siguiente forma: "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 contables". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 8° Amortización de los Activos Intangibles, del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles, señala que: "Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan.

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

El cuarto inciso, del numeral 9° Reconocimiento de Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas, del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos, indica que: "Con el fin de reflejar la realidad económica de la operación y su asociación directa con los beneficios económicos que se espera tener de la inversión, el crédito mercantil debe ser amortizado con base en metodologías de reconocido valor técnico, durante el plazo en que, según el estudio técnico realizado para la adquisición, se espera recuperar la inversión".

CONCLUSIÓN

Conservando el orden de sus preguntas me permito concluir que:

1. El mayor valor pagado por las acciones sobre el valor intrínseco debe reconocerse con un débito en la subcuenta 197001-Crédito mercantil, de la cuenta 1970-INTANGIBLES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.
2. El mayor valor pagado debe denominarse crédito mercantil, aunque la sociedad se encuentra en etapa preoperativa, toda vez que la definición condiciona su reconocimiento a tres aspectos básicos del intangible, que son a) Identificabilidad, b) Controlabilidad y, c) Medición monetaria confiable.
3. El patrimonio de una sociedad puede estar constituido por acciones, cuotas o partes de interés social, por lo cual no se comprende la referencia a que "la

sociedad patrimonialmente está compuesta únicamente por el valor de los estudios de factibilidad del proyecto”, sin embargo, el hecho de que en el mercado existan acciones de la sociedad y que una entidad haya decidido comprarlas para ejercer el control indica que está desarrollando actividades propias de su objeto social, y en consecuencia está en actividad.

4. La amortización debe aplicarse desde el momento en que comienza a recuperarse la inversión, valga precisar que tratándose de la hidroeléctrica, desde el momento en que comience a producir energía y, en consecuencia, a generar ingresos que le permitan asociarlos a los costos incurridos.

CONCEPTO 119200 DE OCTUBRE 21 DE 2008

(Deja sin vigencia por expedición del Concepto 200911-137029 del 01-01-10)

TEMA: Convenio interinstitucional

SUBTEMA: Reconocimiento contable

Doctor

JUAN DAVID ORTEGA ARROYAVE

Secretario General

Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20089-119200, en la cual consulta sobre el registro que vienen realizando para el reconocimiento de los recursos que entrega a operadores de los instrumentos de política agropecuaria, que en su mayoría son entidades vinculadas al Ministerio, con el fin de ejecutar convenios y/o contratos interadministrativos y los cuales son registrados como cargo diferido en la subcuenta 191008-Estudios y proyectos.

Al respecto informa que la comisión de auditoría de la Contraloría General de la República en su informe redactó como hallazgo administrativo que el Ministerio de Agricultura no está utilizando la cuenta de avances y anticipos, para el reconocimiento de estos recursos.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para responder su consulta se tendrá como soporte la fotocopia de un Convenio Interadministrativo suscrito con el IICA, la cual fue suministrada por el Ministerio de Agricultura.

El numeral 4° de la Cláusula Quinta, del Convenio Interadministrativo, establece como obligaciones del Ministerio *“Adelantar las acciones tendientes a garantizar la disponibilidad oportuna de los recursos necesarios para financiar los costos y gastos de las diferentes actividades materia del presente convenio”*.

El numeral 6° que el Ministerio se obliga a *“Recomendar, a través de la Dirección de Planeación y Seguimiento Presupuestal, los términos de referencia requeridos para las contrataciones que deba realizar el IICA en desarrollo del presente convenio, y apoyar la interventoría de las respectivas contrataciones”*.



Por su parte, el numeral 2° señala como obligaciones del IICA “Concurrir a la ejecución del Convenio con los aportes en dinero que le entregue EL MINISTERIO y de conformidad con lo que se establezca para el efecto en el Plan de Operaciones del Convenio”.

El numeral 3° de la citada cláusula, ordena que el IICA debe “Efectuar las contrataciones que se requieran para la ejecución de las diferentes actividades del Convenio, en concordancia con lo establecido en el Plan de Operaciones del mismo, teniendo en cuenta los términos de referencia y las recomendaciones y condiciones que le suministre EL MINISTERIO a través de la Dirección de Planeación y Seguimiento Presupuestal”. Asimismo, el numeral 7° establece que debe “Suministrar la infraestructura administrativa, técnica y contable necesaria para el manejo de los recursos del convenio”. Y el numeral 10 señala que debe “Administrar adecuadamente los dineros que reciba del MINISTERIO” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 12 ordena “Dar los respectivos créditos al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural en las publicaciones, actividades y demás proyectos que se realicen con el presente Convenio”.

La Cláusula Novena establece que “El IICA dará un aporte en especie equivalente a la suma de QUINIENTOS UN MILLONES CIEN MIL PESOS (\$501.100.000), cuya distribución se encuentra detallada mediante comunicado enviado por el IICA al MINISTERIO el 1° de noviembre de 2007, documento que hace parte integral del presente convenio. EL MINISTERIO aportará la suma de DIEZ MIL MILLONES DE PESOS (\$10.000.000.000), los cuales serán entregados al IICA en dos (2) contados, discriminados de la siguiente manera: a) El cincuenta por ciento (50%) del aporte del MINISTERIO, dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de aprobación de la Garantía Única de Cumplimiento que debe constituir el IICA; b) El cincuenta por ciento (50%) del aporte, a los seis (6) meses siguientes a la fecha de aprobación de la Garantía Única de Cumplimiento”.

La Cláusula Décima Cuarta señala que “Los bienes adquiridos y la propiedad de los resultados obtenidos en desarrollo del presente Convenio, le pertenecen a la Nación Colombiana - Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural. Los resultados podrán ser difundidos por cualquiera de las Partes, dando los créditos correspondientes, previa aprobación expresa y por escrito de las partes intervinientes”.

La Cláusula Décima Quinta ordena que “El IICA se obliga a llevar registros contables y administrativos, de acuerdo a las normas vigentes que regulen la materia, que permitan comprobar la adecuada inversión de los recursos que EL MINISTERIO aporta para la ejecución del presente Convenio, y a presentar los informes que requiera EL MINISTERIO. Para ello, la Dirección de Planeación y Seguimiento Presupuestal del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural dará las pautas correspondientes para establecer los mecanismos, formatos y demás acciones que se requieran para un seguimiento e interventoría de los recursos presupuestales objeto de este Convenio”.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimiento Contables del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, 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”.

También establece la dinámica de la cuenta 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 *“El valor de los recursos recibidos”*. (Subrayado fuera de texto).

Teniendo en cuenta lo anterior, los valores girados por el Ministerio para la ejecución de convenios o contratos interadministrativos deben ser reconocidos como recursos entregados en administración, si se advierte los beneficios y responsabilidades de las partes.

En este orden de ideas, para registrar los recursos financieros entregados en administración, el Ministerio debe utilizar la subcuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, que le permita revelar los dineros entregados al ente ejecutor del convenio para su administración. En la medida que avanza la ejecución del Convenio y si hubiera legalizaciones o entregas parciales, se revelará el correspondiente gasto público social, o formación de activo en el grupo de cuentas de propiedades, planta y equipo.

Por último, es oportuno aclararle que de conformidad con el párrafo 289 del numeral 2.9.1.4.2 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, en referencia al Gasto expresa: *“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”*.

Así las cosas, los gastos realizados en los sectores que anteriormente se registraban como gastos de inversión social, para efectos del reconocimiento, pierde la connotación de sectores, toda vez que se registran como gastos generales en el grupo 52-DE OPERACIÓN, a nivel del concepto para cada gasto, siempre y cuando no sea capitalizable, caso en el cual se reconocen en el correspondiente grupo del activo.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que los recursos financieros entregados en administración a la otra entidad integrante y ejecutor del convenio, se revela en la subcuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

En la medida que avanza la ejecución del Convenio y en el caso que hubiera legalizaciones o entregas parciales, se registran como gastos generales en el grupo 52-DE OPERACIÓN, a nivel del concepto para cada gasto, siempre y cuando no sea capitalizable, caso en el cual se reconocen en el correspondiente grupo del activo.

CONCEPTO 119251 DE OCTUBRE 21 DE 2008**TEMA: Bienes pendientes de legalizar****SUBTEMA: Actualización**

Doctora

RUTH N. GARCÍA ESGUERA

Contadora (E)

Universidad Colegio Mayor de Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20089-119251, en la cual consulta si los terrenos y las edificaciones que se encuentran contabilizados en el balance general como bienes pendientes de legalizar son objeto de actualización, dado que la entidad no tiene los títulos que acreditan que son de su propiedad.

CONSIDERACIONES

El numeral 27 del Procedimiento para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, en lo relacionado con los bienes pendientes de legalizar, 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.

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 las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, se debita la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 18 del citado procedimiento, expresa 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. (...)

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”. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el numeral 20 señala que *“La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo”*. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, los bienes pendientes de legalizar corresponden a aquellos bienes cuya propiedad no ha sido formalizada y no existe discusión alguna sobre esta. Por tanto, para el caso de los inmuebles de los cuales la entidad no cuenta con el título idóneo que acredite su propiedad, pero que de acuerdo con la información suministrada mediante correo electrónico existe el acta de cesión de derechos de posesión, es pertinente que los mantenga contabilizados en la subcuenta pendientes de legalizar de la cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Ahora bien, en lo relacionado con la actualización, los bienes pendientes de legalizar al formar parte de las propiedades, planta y equipo deben actualizarse, mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización, siguiendo las disposiciones establecidas en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.

Es de anotar que la actualización debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo.

CONCLUSIÓN

Para el caso de los inmuebles que se encuentran contabilizados en las subcuentas pendientes de legalizar de las cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de los cuales la entidad posee el acta de cesión de derechos de posesión, es pertinente que se mantengan registrados en dichas subcuentas, hasta tanto la propiedad de los bienes sea formalizada.

Ahora bien, respecto a la obligatoriedad de la entidad de efectuar la actualización de estos bienes, se debe tener en cuenta que los bienes pendientes de legalizar al formar parte de las propiedades, planta y equipo son objeto de actualización, mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización, de conformidad con lo establecido en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.

Es de anotar que la actualización debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo.

CONCEPTO 119862 DE OCTUBRE 21 DE 2008**TEMA: Causación de Ingresos****SUBTEMA: Intereses sobre acuerdos de pago, intereses de mora y sanciones**

Doctora

YENCY ESPERANZA CASTILLO G.

Coordinadora Grupo de Contabilidad

MINISTERIO DE COMUNICACIONES

Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200810-119862, en la cual consulta si es correcto causar los intereses sobre acuerdos de pago, los intereses de mora y las sanciones por extemporaneidad, en el momento de su pago ante las entidades bancarias. Lo anterior, teniendo en cuenta que cuando un operador no ha cumplido dentro de los términos establecidos para el pago de sus obligaciones con el Fondo de Comunicaciones, debe solicitar para su presentación ante el banco, un formulario único de recaudo que genera el grupo de cartera y que incluye una liquidación de los intereses de mora y sanciones por extemporaneidad a una fecha de pago estimada. Igual situación se presenta con los acuerdos de pago suscritos, dado que la tasa varía dependiendo de la DTF más los puntos establecidos en el documento. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), el principio de Devengo o Causación se define 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 principio de Prudencia, contenido en el párrafo 120 del PGCP, establece: “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).

El párrafo 264 del PGCP señala que “Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el período 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”.

Conforme al párrafo 265 del PGCP, “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”.

El párrafo 266 del PGCP señala 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”.*

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones señaladas, los intereses sobre acuerdos de pago, los intereses de mora y las sanciones por extemporaneidad deben reconocerse con base en los principios de Devengo o Causación y Prudencia.

Por lo anterior, y en el entendido que el Grupo de Cartera del Fondo de Comunicaciones es quien efectúa la liquidación de estos conceptos, su reconocimiento debe efectuarse cuando surja el derecho de cobro, es decir, cuando se genere el incumplimiento y no en el momento en que se efectúe el pago. En todo caso, si los ingresos causados difieren de los liquidados hasta el día en que se efectúa el pago, debe efectuarse el ajuste correspondiente.

Ahora bien, los intereses de mora, 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. El registro contable se efectúa debitando la subcuenta 819003-Intereses de mora, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES y acreditando la subcuenta 890590-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

CONCEPTO 119530 DE OCTUBRE 24 DE 2008

TEMA: Bienes de arte y cultura

SUBTEMA: Reconocimiento contable de telón de boca

Doctora
HILDA NURY SÁNCHEZ L.
Teatro Municipal Enrique Buenaventura
Santiago de Cali (Valle del Cauca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20089-119530, en el cual informa que el Teatro Municipal Enrique Buenaventura del Municipio Santiago de Cali, adscrita a la Secretaría de Cultura y Turismo como una Unidad Administrativa Especial con Autonomía Financiera, cuya actividad es el alquiler de espacios para presentar eventos culturales, solicita orientación para el registro contable de la adquisición de un Telón de boca que permite la presentación y engalanamiento de las obras de teatro de manera más técnica y adecuada cuyo costo fue de \$282.546.510, que se encuentra registrado en la contabilidad en la cuenta 165525-Maquinaria y Equipo de uso permanente sin contraprestación.



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

CONSIDERACIONES

El párrafo 165 contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, 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. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 195, señala que *“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 económicos futuros o un potencial de servicio, 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).

Así mismo, el párrafo 191, respecto a los bienes de arte y cultura y los intangibles, establece que *“se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización”*.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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.*

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, (...)”.

La dinámica de la cuenta establece que se debita con *“1. El costo de adquisición a cualquier título”*. Y se acredita con *“1. El costo del bien vendido, cedido o dado de baja”*.

Así las cosas, teniendo en cuenta que el Telón de boca es un activo que no es pertinente incorporarlo como propiedades, planta y equipo dada su naturaleza, pues se trata de un bien que no se emplea de forma directa en el desarrollo del cometido estatal de la entidad, sino para el embellecimiento y engalanamiento del escenario antes de iniciar la función teatral. Por tanto, debe reconocerse como bienes de arte y cultura, y su registro contable corresponde a un débito en la subcuenta 196090-OTROS BIENES DE ARTE Y CULTURA de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA y como contrapartida la subcuenta 240601-BIENES Y SERVICIOS de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que el Telón de Boca es un activo que no es pertinente incorporarlo como propiedades,

planta y equipo dada su naturaleza, pues se trata de un bien que no se emplea de forma directa en el desarrollo del cometido estatal de la entidad, sino para el embellecimiento y engalanamiento del escenario antes de la función teatral. Por tanto debe reconocerse como bienes de arte y cultura, y su registro contable corresponde a un débito en la subcuenta 196090-OTROS BIENES DE ARTE Y CULTURA de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA y como contrapartida la cuenta del pasivo correspondiente.

Asimismo, la entidad debe adelantar un análisis de los registros efectuados y realizar los ajustes a que haya lugar.

CONCEPTO 119132 DE OCTUBRE 28 DE 2008

TEMA: Cuentas de presupuesto y tesorería

SUBTEMA: Área responsable de la preparación de la información

Doctora
ELIZABETH SOLARTE
Profesional I
Acuavalle S.A. ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20089-119132, en la cual plantea la siguiente situación:

En el organigrama de ACUAVALLE S.A. ESP se encuentran el Grupo de contabilidad y el Grupo de Presupuesto, los cuales al momento de efectuar el reporte a la Contaduría General de la Nación consolidan la información generada en cada grupo, no obstante, surge la inquietud de establecer en cuál de los dos grupos recae la responsabilidad del proceso contable referente a las cuentas de la Clase 0-Cuentas de presupuesto y tesorería; por lo cual solicita concepto de este Despacho en relación con quién debe ser el responsable de llevar a cabo este proceso.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud es importante apoyarnos en las normas que se refieren a la función administrativa del Estado. En esa dirección, el artículo 209 de la Constitución Política establece 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 nuestro).

A su vez, el artículo 269 del texto constitucional 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*". (Subrayado nuestro).

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: (...)

b) *Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional; (...)*

e) *Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros;*

A su vez, el artículo 4º de la citada Ley, en lo 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.*”

De otra parte, el numeral 1.2 de la Resolución 357 de 2000, por medio de la cual se adopta el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece que son “*Objetivos del control interno contable:*

a) *Generar información contable con las características de confiabilidad, comprensibilidad y relevancia, en procura de lograr la gestión eficiente, transparencia, control de los recursos públicos y rendición de cuentas, como propósitos del Sistema de Nacional de Contabilidad Pública. (...)*

e) *Identificar el proceso Contable, dentro del flujo de procesos de la entidad, definiendo sus objetivos bajo los principios de economía, eficiencia, eficacia, celeridad y publicidad. (...)*

i) *Verificar las políticas de operación para el desarrollo de la función contable; el diseño del proceso contable, sus controles y acciones de prevención en relación con los riesgos de índole contable; y la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de la entidad.*

k) *Establecer los medios necesarios que permitan una efectiva comunicación interna y externa, de la información contable.*

p) *Asegurar la producción de información contable uniforme con destino a los diferentes usuarios, de acuerdo con sus objetivos de gestión pública, control público, y divulgación y cultura”.*

El numeral 3.2, del mismo texto normativo, señala en relación con los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, que “*deben elaborarse manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar las actividades contables en los entes públicos, así como la correspondiente asignación de responsabilidades y compromisos a los funcionarios que las ejecutan directamente.* (Subrayado fuera de texto).

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

Por su parte, el numeral 3.3. relacionado con el Registro de la totalidad de las operaciones, señala: *Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos*

sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, Acuavalle S.A. ESP, en desarrollo de sus procesos administrativos y del sistema de control interno, es responsable y autónoma para designar al responsable de las actividades de los diferentes procesos, dentro de los cuales se encuentra el proceso contable y el presupuestal.

Ahora bien, con relación a las Cuentas de Presupuesto y Tesorería las cuales hacen parte del proceso contable de la entidad, la responsabilidad de los registros contables corresponde al área contable, es decir al Contador, pero el suministro de la información necesaria para realizar dichos registros, corresponde al área de presupuesto. En ese orden de ideas, lo que se advierte es la necesidad de que exista una coordinación entre los responsable de cada proceso con el fin de disponer de los datos que se requieran, en el tiempo oportuno y con las características necesarias, de tal modo que estos insumos sean canalizados y procesados adecuadamente, como se señala en el numeral 3.19. del anexo de la Resolución 357 de 2008, reseñada anteriormente..

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo señalado en las consideraciones, las entidades públicas en desarrollo de sus procesos administrativos y del sistema de control interno son responsables y autónomas para designar al responsable de las actividades de los diferentes procesos, dentro de los cuales se encuentra el proceso contable y el presupuestal.

Ahora bien, con relación a las Cuentas de Presupuesto y Tesorería, las cuales hacen parte del proceso contable de la entidad, la responsabilidad de los registros contables corresponde al área contable, es decir al Contador, pero el suministro de la información necesaria para realizar dichos registros, corresponde al área de presupuesto. En ese orden de ideas, lo que se advierte es la necesidad de que exista una coordinación entre los responsable de cada proceso con el fin de disponer de los datos que se requieran, en el tiempo oportuno y con las características necesarias, de tal modo que estos insumos sean canalizados y procesados adecuadamente.

CONCEPTO 120030 DE OCTUBRE 31 DE 2008

Modificado parcialmente por el concepto 200912-138808 del 5-02-10*

TEMA: Propiedades, planta y equipo**SUBTEMAS: 1. Bienes recibidos por comisos y extinción de dominio
2. Notas a los estados contables
3. Bienes totalmente depreciados en uso**

Doctor

NELSON SANTOS ANDRADE

Contador Seccional

Dirección Seccional Administrativa y Financiera Neiva

Fiscalía General de la Nación

Neiva (Huila)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200810-120030, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su comunicación plantea las siguientes situaciones:

1. La Fiscalía General de la Nación ha recibido gran cantidad de bienes por efectos de comisos y extinción de dominio, en su mayoría vehículos, que se encuentran almacenados en parqueaderos y los cuales no son utilizados o explotados. Por lo anterior consulta: ¿Qué cuentas de propiedades planta y equipo se debe afectar para el reconocimiento de estos bienes hasta tanto se decida su destinación?
2. Con la generación de los estados contables se elaboran anexos que discriminan la propiedad, planta y equipo por procedencia, ubicación, valores, bodegas, estados y ubicación contables. En razón a ello se genera un anexo que discrimina los bienes en bodega nuevos, en mantenimiento e inservibles, con su respectiva cuenta contable y el monto de estos. Por lo cual consulta: ¿Si se tiene en cuenta que dicho anexo forma parte integral de los estados generados ¿es necesario discriminar dichas cifras en notas a los estados contables, o es suficiente con la generación del anexo?
3. La entidad dentro de su propiedad, planta y equipo cuenta con gran cantidad de bienes aún en servicio, pero que se encuentran totalmente depreciados. Estos bienes a pesar de estar totalmente depreciados ofrecen condiciones de utilización y no es viable su retiro del servicio puesto que no se cuenta con otros de reemplazo; por lo cual estos bienes se encuentran registrados contablemente en el grupo 16-Propiedades, planta y equipo. Por lo anterior consulta: ¿Es necesario un registro contable adicional de dichos bienes, o su revelación en notas a los estados contables, a pesar de que como se señaló en el punto 2 de esta consulta, dicha situación se revela en los anexos de la propiedad, planta y equipo, clasificados por código contable, grupos de inventarios, procedencia, bodegas, etc.?

CONSIDERACIONES**1. Bienes recibidos por comisos y extinción de dominio**

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala que la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS "Representa el valor de los bienes aprehendidos

* Ver el punto 3 de la conclusión.

o incautados a terceros, originados en actividades ilegales, de conformidad con las disposiciones legales”.

Por lo tanto, los bienes sobre los cuales se realiza extinción de dominio se reconocen en cuentas de orden deudoras como un derecho contingente en las subcuentas correspondientes de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, habilitando códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para la identificación de cada uno de los bienes, hasta tanto se resuelva la situación jurídica de estos.

En caso de que la Fiscalía General de la Nación restituya, destruya o entregue a otra entidad estos bienes, por decisión de la entidad o por una decisión judicial, se disminuirán las subcuentas inicialmente afectadas.

Si este tipo de bienes son declarados a favor de la Fiscalía General de la Nación, estos constituirán un incremento patrimonial para esta, en consecuencia deberá reconocerlos como propiedad, planta y equipo, para lo cual debe registrar un débito a las subcuentas, de las cuentas correspondientes del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito a la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Simultáneamente, disminuirá las subcuentas inicialmente afectadas en cuentas de orden.

2. Notas a los estados contables

El numeral 9.3.1.5 de las Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en relación con los estados contables básicos, expresa que *“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. (Subrayado fuera de texto).*

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:

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

El numeral 26 del Capítulo II, del Título III, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, en referencia a las situaciones particulares que se deben revelar en las notas de carácter específico establece que *“se consideran situaciones específicas sobre las cuentas de los diferentes estados contables, ampliando la información y mostrando un análisis de interés para los lectores, tales como:*



Propiedades, planta y equipo. De acuerdo con la clasificación de los bienes, informa situaciones como vida útil adoptada o cualquier cambio en su estimación y el método utilizado para las depreciaciones y amortizaciones; metodología aplicada para la actualización de los bienes; bienes de uso permanente recibidos o trasladados entre entidades del gobierno, indicando la entidad que recibió o que trasladó el bien y, si es a una empresa, indica su nombre y el valor reclasificado”.

En ese orden de ideas, las notas a los estados contables de carácter específico permiten obtener elementos sobre el tratamiento contable y las cifras reveladas en los estados contables, permitiendo así un mejor análisis de los hechos y operaciones que afectan el patrimonio de la entidad, así como su situación financiera, económica, social y ambiental, los resultados obtenidos, los flujos de recursos y las relaciones con otras entidades.

Por esto, en relación con las propiedades, planta y equipo se debe revelar en notas de carácter específico toda aquella información que permita efectuar un mayor análisis de la información registrada en los estados contables, tales como la vida útil estimada, métodos de depreciación, amortización y actualización, relación de bienes de uso permanente recibidos y trasladados entre entidades del gobierno general, ajustes o reclasificaciones que por su materialidad deban revelarse, revelaciones requeridas por la entidad o por organismos de regulación o de inspección, vigilancia y control, entre otros.

Así las cosas, si la entidad considera que el Anexo que se genera para discriminar las propiedades, planta y equipo contiene datos importantes para efectuar análisis por parte de los diferentes usuarios, dicho Anexo puede adjuntarse a las notas a los estados contables básicos, sin que esto signifique que las sustituya; lo anterior teniendo en cuenta que las notas a los estados contables no están compuestas solamente por información cuantitativa, sino que este tipo de información se complementa con otra de tipo cualitativo permitiendo así una mayor claridad de la información que ha sido revelada en los estados contables como se señaló anteriormente.

3. Activos totalmente depreciados

En relación con el tratamiento contable que se debe dar a los activos totalmente depreciados y que se encuentran en uso, me permito informarle que este Despacho se pronunció mediante concepto 20082-108829, del 5 de marzo de 2008, dirigido al doctor Édgar Díaz Martínez, contador de la Alcaldía Local de Usaqué, del cual anexo copia.

Es de anotar que este tipo de situaciones deben revelarse en notas a los estados contables y revisar anualmente la vida útil de los activos, a fin de realizar los ajustes que se requieran si hay lugar a ello.

CONCLUSIÓN

1. Los bienes sobre los cuales se realiza extinción de dominio se reconocen en cuentas de orden deudoras como un derecho contingente en las subcuentas correspondientes de la cuenta 8130-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, habilitando códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para la identificación de cada uno de los bienes, hasta tanto se resuelva la situación jurídica de estos.

En el caso de que la Fiscalía General de la Nación restituya, destruya o entregue a otra entidad estos bienes, por decisión de la entidad o por una decisión judicial, se disminuirán las subcuentas inicialmente afectadas.

Si este tipo de bienes son declarados a favor de la Fiscalía General de la Nación, estos constituirán un incremento patrimonial para la misma; en consecuencia deberá reconocerlos como propiedad, planta y equipo, para lo cual debe registrar un débito a las subcuentas, de las cuentas correspondientes del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito a la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Simultáneamente, disminuirá las subcuentas inicialmente afectadas en cuentas de orden.

2. Si la entidad considera que el Anexo que se genera para discriminar las propiedades, planta y equipo contiene datos importantes para efectuar análisis por parte de los diferentes usuarios, dicho Anexo puede adjuntarse a las notas a los estados contables básicos, sin que esto signifique que las sustituya; lo anterior teniendo en cuenta que las notas a los estados contables no están compuestas solamente por información cuantitativa, sino que precisamente este tipo de información se complementa con otra de tipo cualitativo permitiendo así una mayor claridad de la información que ha sido revelada en los estados contables.

3. Para el tratamiento contable de los activos totalmente depreciados y que se encuentran en uso, la entidad debe seguir lo señalado en concepto 20082-108829, del 5 de marzo de 2008, dirigido al doctor Édgar Díaz Martínez, contador de la Alcaldía Local de Usaquén, del cual anexo copia.

Es de anotar que este tipo de situaciones deben revelarse en notas a los estados contables y revisar anualmente la vida útil de los activos, a fin de realizar los ajustes que se requieran si hay lugar a ello.

CONCEPTO 120301 DE OCTUBRE 31 DE 2008

TEMA: Predios adquiridos en zonas de alto riesgo no mitigable

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctor

GUILLERMO ESCOBAR CASTRO

Director

Dirección de Prevención y Atención de Emergencias (DPAE)

Representante Legal

Fondo de Prevención y Atención de Emergencias (FOPAE)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200810-120301, relacionada con el informe de auditoría integral practicada a la entidad por la Contraloría de Bogotá, por lo cual me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

Manifiesta en su consulta que la Contraloría de Bogotá señala el siguiente hallazgo:

“En el Balance general de FOPAE – DPAE a diciembre 31 de 2007, en el grupo 8 Cuentas de Orden Deudoras se presentó la cuenta 8315 Activos retirados con un saldo de \$24.9 millones, el cual se encuentra subvaluado en \$12.545.3 millones, toda



vez que no se incorporó a esta cuenta el saldo existente en el rubro 1806 Inversiones en Recursos Naturales Renovables en Conservación a diciembre 31 de 2006, que fue eliminado en cumplimiento de lo estipulado en la Carta Circular 72 de diciembre 13 de 2006, suscrita por la Contaduría General de la Nación, mediante la cual se estableció la “REGLAMENTACIÓN PARA LA TRANSICIÓN DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA”.

No obstante que la cuenta 1806 fue eliminada, es conveniente mantener un control del inventario de predios adquiridos en zonas de alto riesgo no mitigable y más aún con la aseveración, que a la letra dice: “ (...) Queda pues claro que la administración de los predios FOPAE – DPAE, no corresponde a DADEP, y que la entidad ha hecho las gestiones necesarias para evitar nuevas ocupaciones, tales como Recuperación morfológica del sector, informar a las Alcaldías Locales para que estas ejerzan el Control Urbanístico, monitoreos de los polígonos. Entre otras”. (Oficio CJ-02-1045-08 de septiembre 10 de 2008, suscrito por el director DPAE – Representante Legal FOPAE – DPAE).

Así mismo, en el citado oficio, se manifiesta: “(...) el FOPAE – DPAE como entidad descentralizada del distrito no tiene que hacer entrega física de los bienes adquiridos al DADEP, sino que debe administrarlo y evitar que se presenten nuevas ocupaciones”.

Con base en lo mencionado anteriormente, se concluye que la obligación por parte de FOPAE – DPAE debe llevar registros contables de los predios adquiridos en zonas de alto riesgo no mitigable, lo cual redundaría en la oportunidad y confiabilidad de la información y sus ingresos.

Esta situación constituye un hallazgo administrativo e incumple lo estipulado en el literal e) del artículo 2 de la Ley 87 de 1993 y numeral 2.9.1.5 Normas relativas a las cuentas de orden del Plan General de Contabilidad Pública”.

De igual forma, expresa en su consulta que en la respuesta enviada a la Contraloría de Bogotá por parte del FOPAE, se manifestó lo siguiente: “la entidad cumplió con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación, mediante el cual ordena un proceso de homologación establecido en la Carta Circular 072 de diciembre de 2006, donde se determina la eliminación del Catálogo General de Cuentas de la subcuenta 1806 Inversiones en Recursos Naturales en Conservación sin que allí se exija o recomiende que dichos saldos se trasladen a Cuentas de Orden como lo recomienda la Contraloría de Bogotá; producto de dicha eliminación solo se exigió afectar la cuenta 3208 Capital Fiscal como contrapartida”.

Por lo anterior, solicita concepto respecto al procedimiento realizado por la entidad para el registro de los predios adquiridos en zonas de alto riesgo no mitigable.

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, señaló que “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”.

Por lo anterior, con la entrada en vigencia de la citada Resolución, la entidad debió reclasificar los predios a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1605-TERRENOS, y en consecuencia no debió reclasificarlos a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Ahora bien, dado que la entidad no efectuó la reclasificación que en su oportunidad señaló la Resolución 322 de 2004, debe proceder a incorporar en la contabilidad los terrenos con destinación ambiental como propiedades, planta y equipo, mediante un débito a la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605-TERRENOS, y un crédito a la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. A partir de allí se deben aplicar las normas técnicas y procedimentales correspondientes.

Es de anotar que si la entidad adquiere predios en zonas de alto riesgo en atención a una necesidad social que es la reubicación de familias que se encuentran en riesgo de desastres, y estos terrenos no tienen una destinación ambiental, estos deben reconocerse en la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

No obstante lo anterior si definitivamente los terrenos adquiridos para la reubicación de familias no pueden ser utilizados por la entidad, porque los riesgos que lo afectan no son mitigables, esta puede retirarlos de la contabilidad mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS y, adicionalmente, para efectos de control administrativo, reconocerlos en cuentas de orden deudoras de control mediante un débito a la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, y un crédito a la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), revelando este hecho en notas a los estados contables.

CONCLUSIÓN

Dado que la entidad no efectuó la reclasificación que en su oportunidad señaló la Resolución 322 de 2004, debe proceder a incorporar en la contabilidad los terrenos con destinación ambiental como propiedades, planta y equipo, mediante un débito a la subcuenta 160503-Terrenos con destinación ambiental, de la cuenta 1605-TERRENOS, y un crédito a la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. A partir de allí se deben aplicar las normas técnicas y procedimentales correspondientes.

De otra parte, si la entidad adquiere predios en zonas de alto riesgo y, estos no tienen una destinación ambiental, sino que son adquiridos en atención a una necesidad social que es la reubicación de familias que se encuentran en riesgo de desastres, estos predios deben reconocerse en la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

No obstante lo anterior, si definitivamente los terrenos adquiridos para la reubicación de familias no pueden ser utilizados por la entidad, porque los riesgos que lo afectan no son mitigables, esta puede retirarlos de la contabilidad mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la

subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS y, adicionalmente, para efectos de control administrativo, reconocerlos en cuentas de orden deudoras de control mediante un débito a la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, y un crédito a la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), revelando este hecho en notas a los estados contables.

CONCEPTO 119619 DE NOVIEMBRE 4 DE 2008

TEMA: Bienes de uso permanente sin contraprestación

SUBTEMA: *Tratamiento contable*

Doctor

ANDRÉS FELIPE GARCÍA BETANCUR

Director General

Instituto de Deportes y Recreación (INDER)

Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200810-119619 en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable de los bienes inmuebles recibidos del municipio de Medellín para el desarrollo del cometido estatal del INDER, entregados bajo la figura de contrato de administración y conservación de escenarios deportivos, en los cuales se establece que el inmueble cedido continúa formando parte del patrimonio del municipio.

Lo anterior, por cuanto el INDER ha recibido comunicación del municipio de Medellín en la cual se indica que estos bienes han sido retirados de la contabilidad del municipio para que sean incorporados por el INDER. No obstante, el INDER no ha incorporado estos bienes dado que los ingresos generados por su explotación son percibidos por el municipio, el cual asume como propios los costos fijos en que se incurre por la tenencia de estos bienes como son el pago de los servicios públicos, vigilancia y seguros.

CONSIDERACIONES

El artículo 6° del Decreto 181 de 2002 establece como objeto del INDER “(...) planear, programar, ejecutar, hacer seguimiento y control a las actividades deportivas y recreativas, así como aquellas sobre el uso del tiempo libre, conforme a las necesidades detectadas. Fomentar la práctica del deporte y su difusión, coordinar el desarrollo de programas y proyectos con los diferentes organismos deportivos y tendrá a su cargo la administración, mantenimiento, construcción y adecuación de los escenarios deportivos entregados por el municipio para su administración. Asimismo, apoyar el deporte escolar y popular. (Subrayado fuera de texto).

En el desarrollo de su objeto el establecimiento público, INDER, podrá comprar, enajenar y explotar bienes muebles e inmuebles que tengan por objeto, actividades complementarias o conexas a las del establecimiento público”.

Por su parte, la cláusula primera del Convenio de Administración y Conservación de Escenarios Recreativos No. 002 de 2007 celebrado entre el municipio de Medellín y el Instituto de Deportes y Recreación-INDER, establece *“Que EL MUNICIPIO DE MEDELLÍN entrega a INDER, para su conservación, desarrollo, mejoramiento y administración el inmueble (...).*

La cláusula tercera expresa que *“En desarrollo del objeto, INDER, queda facultado para celebrar, con relación a este inmueble, contratos tales como arrendamiento, comodato y otros similares, con personeras naturales o jurídicas, atendiendo la legislación específica de cada modalidad contractual.*

En lo relacionado con la destinación de los bienes, la cláusula cuarta anota que *“(…) los inmuebles con sus mejoras y anexidades, se destinarán exclusivamente para el desarrollo de actividades deportivas y recreativas en el marco del deber ser del INDER, tendientes a la satisfacción del bien común (...).*

Por su parte, el numeral 9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, establece en el párrafo 165 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).

Así mismo, el numeral 25 del Procedimiento 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, 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 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 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”.

Por tanto, teniendo en cuenta que el INDER se categoriza dentro de las entidades de gobierno general, y que los bienes recibidos del municipio de Medellín están siendo usados en forma permanente para el desarrollo de su cometido estatal, sin que deba reconocer ningún tipo de contraprestación al municipio, debe registrarlos en la subcuenta que identifique los bienes de uso permanente sin contraprestación del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y como contrapartida la subcuenta 325531-BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, con independencia de que los ingresos generados por la explotación de los bienes a través de los contratos que celebra el INDER con terceros sean percibidos por el municipio, y que este último sea quien asuma los costos fijos en que se incurre por la tenencia de estos bienes como son el pago de los servicios públicos, vigilancia y seguros.

Así mismo, el INDER debe reconocer y registrar los valores correspondientes a las depreciaciones y actualizaciones para cada activo, según corresponda, siguiendo los lineamientos establecidos en el procedimiento contable.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que los bienes que recibe el INDER del municipio de Medellín son para su uso permanente en desarrollo de su cometido estatal y que por ellos no cancela ningún tipo de contraprestación al municipio, debe registrarlos en la subcuenta que identifique los bienes de uso permanente sin contraprestación en cada cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y como contrapartida la subcuenta 312531-BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, con independencia de que los ingresos generados por la explotación de los bienes a través de los contratos que celebra el INDER con terceros sean percibidos por el municipio, y que este último sea quien asuma los costos fijos en que se incurre por la tenencia de estos bienes como son el pago de los servicios públicos, vigilancia y seguros.

Así mismo, el INDER debe reconocer y registrar los valores correspondientes a las depreciaciones y actualizaciones para cada activo, según corresponda, siguiendo los lineamientos establecidos en el procedimiento contable.

CONCEPTO 119934 DE NOVIEMBRE 4 DE 2008**TEMA: Leasing financiero****SUBTEMA: Registro de adquisición de Intangibles**

Doctor

ALEXÁNDER CORRAL GUZMÁN

Contador

Pijaos Salud EPS-I

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200810-119934, en el que informa que la empresa adquirió mediante el sistema de leasing una licencia de software que se ha venido reconociendo como arrendamiento, con el fin de cumplir con el sistema de habilitación para entidades de salud, el cual administra aproximadamente el 80% del sistema de información total de la entidad, y una vez cancelado en su totalidad se hará un contrato de mantenimiento y actualización.

Teniendo en cuenta que se ha venido tratando como arrendamiento, en el momento que se termine de pagar y se ejerza la opción de compra, se consulta si este valor es susceptible de capitalizarse, ¿se puede hacer un avalúo para actualizar su valor? dado que el software se seguirá manteniendo actualizado mediante el contrato de mantenimiento y actualización permanente, y se espera seguir recibiendo beneficios futuros indefinidamente hasta que la entidad perdure, ¿cómo operaría la amortización?

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 189 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, relacionado con las normas técnicas de los Activos, establece que los 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”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 194, 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).

Asimismo, 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 período en que se obtendrá el potencial de servicios o los beneficios económicos esperados por efectos de su explotación o la duración del amparo legal o contractual de los derechos otorgados, debiendo reconocerse como gasto, costo o menor valor del patrimonio, según corresponda”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO como “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”.

Asimismo, la dinámica de la cuenta establece que se debita con *“El valor del contrato de los bienes recibidos en arrendamiento financiero”.*

Y se acredita con *“(…) su reclasificación al activo que corresponda una vez ejercida la opción de compra. (...)”.*

También, describe la cuenta 1970-INTANGIBLES como *“el valor de los costos de adquisición o desarrollo del conjunto de bienes inmateriales, o sin apariencia física, que puedan identificarse, controlarse, de cuya utilización o explotación pueden obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios. También incluye los intangibles formados, es decir, los que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo y que se caracterizan por generar ventajas comparativas frente a otras entidades.*

La contrapartida corresponde a las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior y 3237-Superávit por Formación de Intangibles”.

La dinámica de la cuenta establece que se debita con *“El valor de los intangibles desarrollados, formados y adquiridos a cualquier título”.* Y se acredita con *“1. El valor de la enajenación de los intangibles a cualquier título. 2. La extinción del derecho o la amortización total del intangible. 3. El valor de los ajustes que disminuyan el valor del intangible”.*

De lo anterior, se colige que los bienes recibidos por el sistema de *leasing* financiero se registran en la subcuenta 194190-OTROS ACTIVOS de la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, y como contrapartida la cuenta del pasivo correspondiente. Una vez ejercida la opción de compra se reclasifica al activo según su naturaleza por el valor del contrato.

Con respecto a la posibilidad de actualizar el valor del intangible a través de un avalúo, el párrafo 191 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad, establece que *“(…) los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización”.*

Ahora, como de su escrito se infiere que la adquisición se hará una vez finalizado el amparo legal o contractual de los derechos otorgados, debe entenderse que el activo se reconocerá por el valor convenido en el momento de la adquisición. De otra parte, de acuerdo con el numeral 6 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, son susceptibles de tratarse como costos del activo intangible *“Los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo (...), siempre que cumplan con las condiciones para su reconocimiento. (...)”.*

En cuanto a la amortización del beneficio futuro del activo intangible que espera recibir de manera indefinida, es pertinente señalar que con respecto a la vida útil de estos

activos, el numeral 8 del mencionado procedimiento contable establece que *“Los activos intangibles con vidas útiles finitas se amortizan durante el lapso durante el cual la entidad contable pública espera percibir beneficios económicos o el potencial de servicios. En tanto que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no se amortizan”*. (Subrayado fuera de texto).

En este orden de ideas, la entidad debe seguir los lineamientos establecidos en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública para efectos de reconocer y revelar la licencia de software adquirido, que puede ser consultada a través de la web www.contaduria.gov.co

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que los bienes recibidos por el sistema de *leasing* financiero se registran en la subcuenta 194190-OTROS ACTIVOS de la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, y como contrapartida la cuenta del pasivo correspondiente. Una vez ejercida la opción de compra se reclasifica al activo según su naturaleza por el valor del contrato.

Los intangibles se reconocen por su costo histórico y no son susceptibles de actualización, y tratándose de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, no se amortizan.

Las erogaciones susceptibles de tratarse como costos del activo intangible corresponden a los desembolsos incurridos en la fase de desarrollo del activo, siempre que cumplan con las condiciones para su reconocimiento.

CONCEPTO 120113 DE NOVIEMBRE 6 DE 2008

TEMA: Inversiones patrimoniales

SUBTEMA: Reconocimiento contable de acciones pagadas en especie

Doctora
NANCY TORO MARÍN
Ulloa (Valle del Cauca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200810-120113, en la cual consulta el registro contable de la adquisición de 20.000 acciones por valor de \$200.000.000 que corresponde al 50% del patrimonio de la empresa de servicios públicos del municipio constituida como sociedad de economía mixta, cuya cancelación se discrimina así: en especies \$199.000.000 representados en redes de alcantarillado por \$179.730.666 y equipos de cómputo y muebles enseres por \$6.654.155, y en efectivo \$1.000.000. El excedente por \$12.615.179 se pagará en un plazo de 8 meses.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 143 contenido en el Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública establece 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”.

El párrafo 144 señala que *“Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control 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 numeral 7 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“Las inversiones patrimoniales corresponden a los recursos colocados en títulos participativos de entidades nacionales o del exterior, representados en acciones o cuotas o partes de interés social, que pueden permitirle o no, a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante en las decisiones del ente emisor”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 18 indica que *“Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas comprenden los títulos participativos clasificados como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, los cuales no le permiten a la entidad contable pública controlar, compartir el control o ejercer influencia importante sobre el ente emisor. Así mismo, registra los aportes efectuados en organismos internacionales con la finalidad de obtener servicios de apoyo, que tengan un valor recuperable en el futuro y los aportes en entidades del sector solidario*. (Subrayado fuera de texto).

De manera excepcional, se incluyen las inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria y su clasificación sea de alta o media bursatilidad. Las inversiones que no presenten la citada restricción se reconocen y revelan de acuerdo con la finalidad que establezca la entidad pública que las recibe”.

Además, añade el numeral 19 que *“Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas se reconocen por el método del costo, mediante el cual el reconocimiento inicial se efectúa por el costo histórico y las utilidades por concepto de dividendos y participaciones distribuidos en efectivo o en acciones, cuotas o partes de interés social, hasta el monto que percibe como distribuciones de ganancias netas acumuladas de la entidad en la que invierte, originadas con posterioridad a la fecha de adquisición, se reconocen como ingreso. Si las ganancias distribuidas se generaron con anterioridad a la fecha de adquisición, se constituyen en un menor valor de la inversión. Cuando la inversión se efectúe en moneda extranjera procede la reexpresión por diferencia en cambio*. (Subrayado fuera de texto).

Las inversiones patrimoniales en entidades no controladas se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. Los dividendos

y participaciones se reconocen debitando la subcuenta 147043-Dividendos y participaciones por cobrar, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 480527-Dividendos y participaciones, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. Las ganancias distribuidas generadas con anterioridad a la fecha de adquisición, se reconocen debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS”.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS como *“el valor de los aportes patrimoniales representados en cuotas o partes de interés social o en acciones de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, las cuales no le permiten a la entidad contable pública controlar, ejercer influencia importante o compartir el control en la entidad receptora de la inversión. (...).*

Excepcionalmente, deberán registrarse las inversiones que por situaciones especiales pasan a ser propiedad de la entidad contable pública y sobre las cuales existe restricción para su administración, con independencia de que le otorguen una participación patrimonial mayoritaria, y su clasificación sea de alta o media bursatilidad.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja, 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1208-Inversiones Patrimoniales en Entidades Controladas, 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 3120-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado, 3235-Superávit por Donación, 3255-Patrimonio Institucional Incorporado y 4805-Financieros”.

La dinámica de la cuenta establece que se debita con *“1. El valor de las inversiones adquiridas a cualquier título. (...)*”

De lo anterior, se infiere que el municipio debe reconocer la adquisición de las acciones por su costo histórico, es decir, por el valor de los \$200.000.000 representados en 20.000 acciones en la Empresa, en la subcuenta 120755-SOCIEDADES DE ECONOMÍA MIXTA de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, y se reconoce en el pasivo la obligación por las acciones suscritas y no pagadas en la subcuenta 242502-SUSCRIPCIÓN DE ACCIONES O PARTICIPACIONES de la cuenta 2425-ACREEDORES. Asimismo, debe retirar de los estados contables los activos entregados en parte de pago, y proceder a la cancelación de las depreciaciones acumuladas y las valorizaciones, en caso de haberse registrado.

Con respecto a la información contable de la Empresa de Servicios Públicos, esta debe ser remitida por separado a la Contaduría General de la Nación. Toda vez, que el artículo 3º 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”.* (Subrayado fuera de texto).

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

En este orden de ideas, para el envío de la información, las resoluciones 248 y 375 de 2007 establecen los requisitos, periodicidad y formatos. Asimismo, la Resolución 357 de 2008 define la estructura del informe anual de Evaluación del Control Interno Contable, las cuales pueden ser consultadas en la página web www.contaduria.gov.co

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que las acciones adquiridas por el Municipio en la Empresa de Servicios Públicos, equivalente al 50% del patrimonio, se reconocen en la subcuenta 120755-SOCIEDADES DE ECONOMÍA MIXTA, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS por el costo histórico que asciende a \$200.000.000 representados en 20.000 acciones, y simultáneamente se reconocerá en el pasivo la obligación por las acciones suscritas y no pagadas en la subcuenta 242502-SUSCRIPCIÓN DE ACCIONES O PARTICIPACIONES de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Asimismo, debe retirar de los estados contables los activos entregados en parte de pago, y cancelar las depreciaciones acumuladas y las valorizaciones, en caso de haberse registrado, atendiendo lo previsto por el numeral 23 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública.

Con respecto a la información contable de la Empresa de Servicios Públicos, esta debe ser remitida por separado a la Contaduría General de la Nación, atendiendo los requisitos, periodicidad y formatos establecidos en las resoluciones 248 y 375 de 2007, y la Resolución 357 de 2008 que define la estructura del informe anual de Evaluación del Control Interno Contable, las cuales pueden ser consultadas en la página web www.contaduria.gov.co

CONCEPTO 120122 DE NOVIEMBRE 12 DE 2008

TEMA: Predios sobrantes

SUBTEMA: Actualización

Doctor
JUAN CARLOS PEÑA MEDINA
Director Técnico Financiero
Instituto de Desarrollo Urbano (IDU)
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 200810-120122, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada.

Con el fin de dar cumplimiento al Plan de mejoramiento 2007, consulta sobre el avalúo, la procedencia del cálculo por concepto de valorización o desvalorización, el método y la periodicidad de este, para los sobrantes de predios que se adquieren para la construcción de las vías de Bogotá, ¿estos se encuentran registrados en la cuenta 151002 y algunos son susceptibles de venta?

CONSIDERACIONES

La norma técnica de inventarios, contenida en el numeral 9.1.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, expresa:

“9.1.1.4 Inventarios

158. *Noción. 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. (...)*

162. *Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos pueden aplicarse los métodos de Primeras en Entrar Primeras en Salir (PEPS), costo promedio o cualquier otro método de reconocido valor técnico, de acuerdo con la naturaleza de los bienes, procesos productivos y procedimientos internos. No se acepta como método de valuación el de Últimas en Entrar Primeras en Salir (UEPS).*

163. *Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan.* Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado. (Subrayado fuera de texto).

164. *Los inventarios se revelan de acuerdo con su estado de elaboración, en productos terminados, en proceso, materias primas y materiales y, de acuerdo con su disponibilidad, en inventarios en tránsito y en poder de terceros. Las provisiones constituidas se revelan por separado como un menor valor de los inventarios. Así mismo, el método de valoración utilizado se debe revelar en las notas a los estados, informes y reportes contables.*

A su vez, las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales establecen:

“132. *Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estas 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.

133. El Costo Histórico será objeto de actualización, usando para ello criterios técnicos acordes a cada circunstancia, buscando que la información contable no pierda confiabilidad en la medida en que transcurra el tiempo. Los criterios de actualización son: Costo reexpresado, Valor presente neto, Costo de reposición, Valor de realización y Valor razonable. (...) (Subrayado fuera de texto).

137. Valor de Realización. Representa el importe en efectivo o el equivalente mediante el cual se espera sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales”.

En estos términos, la actualización de los inventarios debe adelantarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; de lo contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan.

Por su parte, la norma técnica de propiedades, planta y equipo, contenida en el numeral 9.1.1.5 del PGCP, dispone:

“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.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo. (...)

175. Las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como las provisiones cuando sean procedentes, constituyen un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y deberán revelarse en forma separada. Por su parte, cuando haya lugar a la constitución de valorizaciones, estas deberán revelarse como otros activos”.

La norma técnica de bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, contenida en el numeral 9.1.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

“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. (...).*

179. *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”.*

Por su parte, la descripción y dinámica de la cuenta 1999-VALORIZACIONES establece que “Representa el valor que corresponde al aumento neto del valor en libros de los activos determinado como resultado de la actualización, de conformidad con las normas técnicas.

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

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. *El exceso del valor intrínseco de las inversiones frente a su valor en libros.*
2. *El exceso del valor de realización o costo de reposición de los bienes sobre el valor en libros.*

SE ACREDITA CON:

1. *El defecto del valor intrínseco de las inversiones frente a su valor en libros.*
2. *El defecto del avalúo técnico de los bienes frente a su valor en libros.*
3. *La valorización correspondiente a los bienes que sean vendidos, cedidos o dados de baja.*
4. *La reversión de la valorización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas cuando se adquiera o comparta el control, o se comience a ejercer influencia importante, y en consecuencia se aplique el método de participación patrimonial.*
5. *La reversión de la valorización de las inversiones patrimoniales en entidades que entran en proceso de liquidación.*

En estos términos, la entidad deberá adelantar la individualización de los terrenos y proceder a reclasificarlos de acuerdo con su naturaleza, ya sea en inventarios disponibles para la venta, propiedades, planta y equipo o bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales.

CONCLUSIÓN

La entidad deberá adelantar el desglose de los terrenos que le permita identificarlos individualmente, y proceder a su reclasificación de acuerdo con su naturaleza, es decir, inventarios disponibles para la venta, propiedades, planta y equipo o terrenos destinados para el desarrollo de bienes de beneficio y uso público.

En el caso de los inventarios, la actualización debe adelantarse al valor de realización, entendido como el importe en efectivo o su equivalente en que se espera sea

convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; de lo contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto cuando existan.

Las propiedades, planta y equipo deben actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización, de lo cual podrá generarse el registro de una valorización o una provisión.

Si por el contrario, los predios están destinados para el desarrollo de bienes de beneficio y uso público, tanto el terreno como las construcciones adelantadas reciben la citada connotación y se revelan de forma integral en el grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, y no serán objeto de actualización.

CONCEPTO 120585 DE NOVIEMBRE 12 DE 2008

TEMA: Servicio de acceso a internet

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctor

VÍCTOR JULIO ROJAS PERICO

Profesional Especializado

Corporación Autónoma Regional de Chivor (CORPOCHIVOR)

Garagoa (Boyacá)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20088-118536, en la cual consulta cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento del valor mensual pagado por un contrato que se realizó a siete meses, y cuyo objeto es suministrar el servicio de acceso a Internet satelital de banda ancha, 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 *“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 numeral 2.8 del mismo texto normativo señala en relación con el principio de Devengo o Causación 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 mismo texto normativo señala que la cuenta 5111-GENERALES “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública”.

De igual forma, señala que la cuenta 5111-GENERALES “*Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública*”.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que los pagos que se realizan en cumplimiento del contrato de servicio de acceso a internet satelital son mes vencido, con base en cada factura la entidad debe causar el correspondiente gasto, para lo cual debe afectar mediante un débito la subcuenta 511123 ó 521121-Comunicaciones y transporte, de la cuenta 5111 ó 5211-GENERALES, según corresponda a un gasto de administración o de operación, utilizando como contrapartida la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Con el pago de la factura, la entidad debe disminuir la cuenta por pagar, para lo cual debe afectar mediante un débito la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que los pagos que se realizan en cumplimiento del contrato de servicio de acceso a internet satelital son mes vencido, con base en cada factura la entidad debe causar el correspondiente gasto, para lo cual debe afectar mediante un débito la subcuenta 511123 ó 521121-Comunicaciones y transporte, de la cuenta 5111 ó 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración o de operación, utilizando como contrapartida la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Con el pago de la factura, la entidad debe disminuir la cuenta por pagar, para lo cual debe afectar mediante un débito la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

CONCEPTO 117875 DE NOVIEMBRE 14 DE 2008

TEMA: Reservas técnicas

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
MARTHA SOUTH ALFONSO ACHURY
Superintendente Delegada para la Generación
y Gestión de los Recursos Económicos para la Salud
Superintendencia Nacional de Salud
Bogotá DC.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20088-117875, en la cual consulta cómo deben reconocerse las reservas técnicas que deben constituir los

operadores del juego de loterías, de conformidad con el Acuerdo 10 de 2006 del Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, teniendo en cuenta que la Contaduría General de la Nación mediante el concepto 20069-74881, señaló su tratamiento como costo de operación, y posteriormente a través del concepto 20074-92218 de 2007, estableció su tratamiento como un gasto por provisión.

CONSIDERACIONES

Para responder y unificar el concepto es importante retomar lo señalado en el artículo 27 del Decreto 2975 de 2004 en relación con las Reservas Técnicas para el pago de premios y reservas de capitalización, el cual 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”*.

El numeral 2º del Acuerdo 10 de 2006, en relación con las reservas técnicas señala 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, de acuerdo con lo siguiente:*

1. *Para el año 2006 la reserva deberá ser constituida como mínimo por el 40%.*
2. *Para el año 2007 la reserva deberá ser como mínimo el 60%.*
3. *Para el año 2008 la reserva deberá ser como mínimo el 80%.*
4. *A partir del 1º de enero del año 2009 la reserva deberá estar constituida por el 100%.*

El monto de la reserva de que trata el presente artículo se constituirá de acuerdo con nivel de riesgo de cada operador de que trata el artículo cuarto (4º) del presente acuerdo. (...).

Parágrafo 2º. Cuando el valor de los premios en poder del público supere el 40% de las ventas, los operadores podrán amortizar contra la provisión previamente creada”.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece que la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR *“Representa los valores causados por la entidad contable pública, por concepto de premios y demás gastos inherentes a la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar”*.

De igual forma, señala que la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS *“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 (...).”*

Es de anotar que las provisiones representan el valor de las estimaciones que debe efectuar el ente público para cubrir contingencias de pérdidas como resultado del riesgo de incobrabilidad, mercado o demérito del costo de los activos, así como las estimaciones para cubrir obligaciones, costos y gastos futuros no determinados o acreencias laborales no consolidadas, como consecuencia del proceso operacional o

actividades permanentes que lleve a cabo. Es decir, que para el caso de las reservas técnicas que deben constituir los operadores del juego de lotería, estas representan estimaciones para cubrir futuros costos de operación.

Teniendo en cuenta que la constitución de las reservas técnicas tiene como finalidad garantizar los pagos futuros de los premios ofrecidos por el juego, y se constituye a partir de la provisión de la contingencia, en el momento de constituir las, la entidad debe reconocerlas como un costo de operación¹⁵, mediante un débito a la subcuenta *642007-Reserva técnica para el pago de premios*¹⁶, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito a la subcuenta *271016-Reserva técnica para el pago de premios*¹⁷, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS.

En el momento de efectuar los pagos utilizando esta reserva, la entidad debe disminuir la provisión, mediante un débito a la subcuenta *2710166-Reserva técnica para el pago de premios*, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Finalmente, para efectos de control, la entidad debe destinar y separar en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, a través de cuentas auxiliares, los recursos o fondos destinados para el pago de los premios que correspondan a esta provisión.

CONCLUSIÓN

Las reservas técnicas que deben constituir los operadores del juego de lotería para garantizar los pagos futuros de los premios ofrecidos por el juego se consideran costos de operación, y deben reconocerse y revelarse conforme se señala en las consideraciones. Así mismo, para efectos de control, la entidad debe destinar y separar estos fondos en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, a través de códigos y conceptos auxiliares.

Por lo anterior, este concepto deja sin vigencia el concepto 20074-92218 del 19 de junio de 2007, dirigido al Sorteo Extraordinario de Colombia, y recoge lo señalado en los conceptos 20063-63071 y 20069-74884, del 11 de noviembre de 2006, dirigidos a Loterías Departamentales Ltda. y a la Federación de Loterías y Entidades Públicas de Juegos de Suerte y Azar de Colombia, respectivamente.

Teniendo en cuenta lo anterior, le solicitamos que se difunda este concepto en todas las Loterías del país que aplican el Régimen de Contabilidad Pública para unificar el tratamiento contable de las reservas técnicas para el pago de premios.

¹⁵ Así lo determinó el Comité Técnico de Doctrina Contable en reunión celebrada el día 4 de noviembre de 2008 para unificar el tratamiento contable de las reservas técnicas para el pago de premios.

¹⁶ Esta subcuenta fue habilitada para este propósito en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, mediante la Resolución 558 del 07 de noviembre de 2008.

¹⁷ *Ibíd.*

CONCEPTO 119300 DE NOVIEMBRE 14 DE 2008**TEMA: Reservas técnicas****SUBTEMA: Reconocimiento y revelación**

Doctor

JORGE ENRIQUE SOTELO PÁEZ

Profesional Especializado Contabilidad

Lotería de Boyacá

Tunja (Boyacá)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20089-119300, en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable relacionado con el pasivo estimado constituido como reserva técnica para el pago de premios de los sorteos, teniendo en cuenta que en la respectiva vigencia no fue exigible o no se utilizó la reserva. Se desea saber si se debe continuar reflejando en los Estados Financieros, ya que para cada vigencia se debe realizar un porcentaje de provisión como lo establece el Acuerdo 0010.

CONSIDERACIONES

Para responder y unificar el concepto es importante retomar lo señalado en el artículo 27 del Decreto 2975 de 2004 en relación con las Reservas Técnicas para el pago de premios y reservas de capitalización, el cual 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”.*

El numeral 2º del Acuerdo 10 de 2006 del Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar, en relación con las reservas técnicas señala 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, de acuerdo con lo siguiente:*

1. *Para el año 2006 la reserva deberá ser constituida como mínimo por el 40%.*
2. *Para el año 2007 la reserva deberá ser como mínimo el 60%.*
3. *Para el año 2008 la reserva deberá ser como mínimo el 80%.*
4. *A partir del 1º de enero del año 2009 la reserva deberá estar constituida por el 100%.*

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 cuarto (4º) del presente acuerdo.

(...)

Parágrafo 2º. Cuando el valor de los premios en poder del público supere el 40% de las ventas, los operadores podrán amortizar contra la provisión previamente creada”.

Antes de resolver la inquietud formulada es importante precisar el tratamiento contable del reconocimiento de esta provisión. En este sentido, el Catálogo General de Cuentas

del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece que la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR *“Representa los valores causados por la entidad contable pública, por concepto de premios y demás gastos inherentes a la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar”*.

También señala el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos que la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS *“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, (...)”*.

Teniendo en cuenta que la constitución de las reservas técnicas tiene como finalidad garantizar los pagos futuros de los premios ofrecidos por el juego, la entidad debe reconocerlas en el momento de constituir las, como un costo de operación, mediante un débito a la subcuenta 642007-Reserva Técnica para el pago de premios¹⁸, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito a la subcuenta 271016-Reserva técnica para el pago de premios¹⁹, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS. Para efectos de control, la entidad debe destinar y separar en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, a través de cuentas auxiliares, los recursos o fondos destinados para el pago de los premios, que correspondan a esta provisión.

Al momento de hacer los pagos utilizando esta provisión, la entidad debe disminuir la provisión, mediante un débito a la subcuenta 271016-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, si la provisión con los respectivos recursos, no fueron utilizados en la vigencia, contablemente se debe continuar reconociendo y revelando en la cuenta del pasivo estimado señalada si se cumplen las condiciones para ello, hasta que dicha provisión sea utilizada en el propósito para lo cual se estableció, o se expida una norma, por parte del organismo competente, que indique lo que se debe hacer con la provisión contable y con los recursos efectivos que la amparan.

CONCLUSIÓN

El reconocimiento de las reservas técnicas que se constituyen para garantizar los pagos futuros de los premios ofrecidos por el juego, en el momento de constituir las, la entidad debe reconocerlas como un costo de operación, mediante un débito a la subcuenta 642006-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito a la subcuenta 271016-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS. Para efectos de control, la entidad debe destinar y separar en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, a través de cuentas auxiliares, los recursos o fondos destinados para el pago de los premios, que correspondan a esta provisión.

¹⁸ Esta subcuenta fue habilitada para este propósito mediante la Resolución 558 de noviembre 7 de 2008.

¹⁹ *Ibíd.*

Al momento de hacer los pagos utilizando esta provisión, la entidad debe disminuir la provisión, mediante un débito a la subcuenta 271016-Reserva técnica para pago de premios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si la provisión con los respectivos recursos no fueron utilizados en la vigencia, contablemente se debe continuar reconociendo y revelando en la cuenta del pasivo estimado señalada si se cumplen las condiciones para ello, hasta que la misma sea utilizada en el propósito para lo cual se estableció, o se expida una norma, por parte del organismo competente, que indique lo que se debe hacer con dicha provisión contable y con los recursos efectivos que la amparan.

CONCEPTO 121033 DE NOVIEMBRE 14 DE 2008

TEMA: 1. Cofinanciación Sistema Transmilenio

SUBTEMAS: 1.1 Procedimiento Contable

1.2 Titularización de Flujos Futuros

Doctor
JORGE CASTAÑEDA MONROY
Contador General
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200811-121033, en la cual solicita que se revise el concepto 20059-41060 sobre el tratamiento contable de los recursos de cofinanciación para el sistema Transmilenio, para lo cual anexa información adicional a la considerada en el concepto inicialmente emitido.

Asimismo, consulta cuáles son los registros contables que deben efectuar el Distrito Capital y la Nación al obligarse a entregar en el futuro recursos para financiar el Sistema de Transporte Masivo; los registros contables que debe efectuar TRANSMILENIO S.A., para reconocer los derechos sobre los flujos futuros; los registros contables que debe efectuar TRANSMILENIO S.A., una vez se pacte el proceso de titularización y sean cedidos los derechos a la sociedad fiduciaria encargada de dicho proceso; los registros contables que debe realizar el IDU en el marco del Convenio 020 de 2001 para este proceso y en el entendido de que quien activa las obras es dicha entidad; y finalmente, el registro contable que debe realizar TRANSMILENIO S.A., para los gastos asumidos directamente que se paguen con cargo a los recursos del patrimonio autónomo y que luego se restituyen. Lo anterior, teniendo en cuenta que TRANSMILENIO S.A., se encuentra adelantando gestiones para titularizar los flujos futuros de los recursos de cofinanciación.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1.1 Procedimiento Contable - Cofinanciación Sistema Transmilenio

El artículo 2º de la Ley 310 de 1996, establece que "La Nación y sus entidades descentralizadas por servicios *cofinanciarán* o *participarán con aportes de capital*, en

dinero o en especie, en el Sistema de Servicio Público Urbano de Transporte Masivo de Pasajeros, con un mínimo de 40% y un máximo del 70% del servicio de la deuda del proyecto, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: (...) .

2. Que se constituya una sociedad por acciones que será la titular de este tipo de sistema de transporte, en caso de hacerse un aporte de capital". (Subrayado fuera de texto).

El artículo 3° del Decreto 3109 de 1997, por el cual se reglamenta la habilitación, la prestación del servicio público de transporte masivo de pasajeros y la utilización de los recursos de la Nación, señala: "Se entiende por transporte masivo de pasajeros el servicio que se presta a través de una combinación organizada de infraestructura y equipos, en un sistema que cubre un alto volumen de pasajeros y da respuesta a un porcentaje significativo de necesidades de movilización".

El artículo 4° del citado Decreto establece que "Para los efectos previstos en la presente disposición el sistema está conformado por los componentes propios del mismo, es decir, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones e infraestructura vial utilizados para satisfacer la demanda de transporte en un área de influencia determinada". (Subrayado fuera de texto).

El artículo 5° del Decreto 3109 de 1997 dispone que "Cuando la Nación o sus entidades descentralizadas cofinancien o participen con aportes en un sistema de transporte masivo, sus recursos se transferirán a la entidad o empresa encargada de ejecutar el proyecto que haya sido designada por la autoridad territorial. El Ministerio de Transporte vigilará la inversión de esos recursos". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 16 señala que "Los recursos que apropie la Nación en dinero y en especie para cofinanciar un sistema de servicio público de transporte masivo de pasajeros estarán dirigidos a obras civiles, superestructura, equipos y otros costos siempre y cuando se destinen únicamente para atender el costo de los componentes del Sistema Integrado de Transporte Masivo. En todo caso, los aportes de la Nación no se podrán utilizar para el mantenimiento, operación y administración del sistema público de transporte masivo de pasajeros". (Subrayado fuera de texto).

Con el fin de establecer los montos, forma y oportunidad en la cual se entregarían los aportes al proyecto Sistema Integrado de Transporte Masivo-SITM, la Nación y el Distrito Capital suscribieron, el 24 de junio de 1998, el "Convenio para la adquisición de predios requeridos para el desarrollo de la primera línea metro y la financiación de algunos componentes flexibles del Sistema Integrado de Transporte Masivo para la ciudad de Santa Fe de Bogotá, D.C", el cual ha sido modificado por 8 otrosíes.

De otra parte, el artículo 1° del Acuerdo 4 de 1999 del Concejo de Bogotá señala: "Autorízase al Alcalde Mayor en representación del Distrito Capital para participar, conjuntamente con otras Entidades del Orden Distrital, en la constitución de la Empresa de Transporte del Tercer Milenio - TRANSMILENIO S.A.-, bajo la forma jurídica de sociedad por acciones del Orden Distrital, con la participación exclusiva de entidades públicas. TRANSMILENIO S.A., tendrá personería jurídica, autonomía administrativa, financiera, presupuestal y patrimonio propio". (Subrayado fuera de texto).

Con respecto al objeto, el artículo 2° establece que "Corresponde a TRANSMILENIO S.A., la gestión, organización y planeación del servicio de transporte público masivo urbano de pasajeros en el Distrito Capital y su área de influencia, bajo la modalidad de transporte terrestre automotor, en las condiciones que señalen las normas vigentes, las autoridades competentes y sus propios estatutos".



En cuanto a la conformación del patrimonio, el artículo 4° del citado Acuerdo indica que *“El patrimonio de TRANSMILENIO S.A., estará integrado por su capital social, por los derechos reales y personales de la entidad, los que le sean transferidos, las partidas que se le asignen y los recursos provenientes del desarrollo de su actividad y del giro ordinario de sus negocios”*. (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con las normas anteriormente relacionadas, TRANSMILENIO S.A. es la sociedad por acciones creada para ser la titular del Sistema de Transporte Masivo del Distrito Capital, el cual está conformado por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones e infraestructura vial utilizados para satisfacer la demanda de transporte en un área de influencia determinada. Por esta razón, los recursos destinados por la Nación para cofinanciar el sistema de transporte masivo se transfieren directamente a TRANSMILENIO S.A.

La definición del sistema así como la titularidad del mismo se reiteran en las siguientes normas:

El Decreto 831 de 1999 que reglamentó el Acuerdo 4 de 1999, en uno de sus considerandos señala: *“Que habiendo siendo (sic) constituida la sociedad TRANSMILENIO S.A., para ser la titular del Sistema de Transporte Público Masivo Urbano de Pasajeros en el Distrito Capital y su área de influencia, bajo la modalidad terrestre automotor, el cual se encuentra definido y compuesto, conforme a lo establecido en los artículos 3 y 4 del Decreto 3109 de 1997, corresponde a TRANSMILENIO asumir la titularidad de la infraestructura del sistema, compuesta, entre otros, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones, corredores troncales y demás infraestructura vial utilizados por el sistema”*. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 2° del mencionado Decreto establece: *“Definición del Sistema Transmilenio. De conformidad con la Ley 86 de 1989, el Sistema Transmilenio se encuentra integrado por la combinación organizada de infraestructura, predios, equipos, señales, paraderos, estaciones utilizados para la eficiente y continua prestación del servicio público esencial de transporte masivo de personas, a través de buses dentro del perímetro urbano de Santa Fe de Bogotá, D.C”*.

Por su parte, el artículo 4° señala: *“Titularidad del Sistema Transmilenio. Para todos los efectos legales, TRANSMILENIO S.A., será el titular del Sistema Transmilenio, conforme a lo establecido por la Ley 310 de 1996”*.

El artículo 13 del Decreto indica que *“De conformidad con la Ley 86 de 1989 y el Acuerdo 6 de 1998 del Concejo de Bogotá, forman parte del Sistema Transmilenio el conjunto de predios, infraestructura vial, corredores troncales especializados, carriles de uso exclusivo del sistema, equipos, señales, paraderos, estaciones, puentes, plazoletas de acceso peatonal especial y demás bienes utilizados para la prestación del Servicio de Transporte Público Urbano de Pasajeros en el Distrito Capital y su área de influencia, bajo la modalidad de transporte terrestre automotor”*.

De otra parte, el artículo 15 del Decreto 831 de 1999 establece que *“Corresponde al Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) la construcción, mantenimiento y mejora de la infraestructura específica y exclusiva que se utilizará en la operación del Sistema Transmilenio, a que se refiere el artículo 13 de este Decreto”*. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 17 del mismo Decreto establece: *“Convenios Interadministrativos. Para efectos de la cesión, disposición, entrega, construcción, mantenimiento, mejora y*

administración de la infraestructura específica y exclusiva del Sistema Transmilenio, se celebrarán los convenios interadministrativos entre TRANSMILENIO y las demás entidades o autoridades Distritales, estableciéndose los plazos o períodos de entrega, las condiciones técnicas de construcción y mantenimiento, plazos, períodos y demás aspectos relacionados con la infraestructura del Sistema Transmilenio”. (Subrayado fuera de texto).

En tal sentido, el IDU y TRANSMILENIO S.A., suscribieron el convenio interadministrativo número 020 de 2001, con el objeto de “definir las condiciones en que las partes cooperarán para la ejecución de las obras de infraestructura física para el Sistema Transmilenio”.

Al respecto, es importante precisar que el IDU no ejecuta presupuesto de ingresos ni de gastos relacionado con el proyecto “Gestión infraestructura transporte público”. La ejecución de estos recursos, tanto en el ingreso como en el gasto, se encuentra en el presupuesto de TRANSMILENIO S.A.

Como se observa, si bien el IDU es la entidad que tiene a su cargo la construcción, mantenimiento y mejora de la infraestructura específica y exclusiva del Sistema Transmilenio, estas actividades se llevan a cabo en desarrollo de un convenio interadministrativo suscrito con TRANSMILENIO S.A., quien tiene en su presupuesto los recursos del proyecto y es el titular del sistema.

De otra parte, con el fin de establecer la forma de contabilizar los recursos que aporta el Distrito Capital al proyecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 8º del Acuerdo 302 de 2007, por el cual se expide el Presupuesto Anual de Rentas e Ingresos y de Gastos e Inversiones de Bogotá Distrito Capital, para la vigencia fiscal comprendida entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008, establece: “APORTES DE CAPITAL DEL DISTRITO. Las transferencias de recursos que efectúe la Administración Central a favor de las Empresas Industriales y Comerciales del Distrito Capital o a Sociedades de Economía Mixta y Sociedades por Acciones asimiladas a las anteriores, se constituirán en aportes patrimoniales de Bogotá D.C. (...)” (Subrayado fuera de texto).

En tal sentido, el aporte del Distrito Capital al proyecto se constituye en una inversión patrimonial en entidades controladas, teniendo en cuenta que su participación en el patrimonio de TRANSMILENIO S.A., es superior al 50%. No obstante, en reunión del día 7 de noviembre de 2008 en la que participaron funcionarios del Distrito Capital, de TRANSMILENIO S.A., del IDU y de la Contaduría General de la Nación, el Distrito Capital manifestó que se tiene previsto modificar el Presupuesto Anual de Rentas e Ingresos y de Gastos e Inversiones de Bogotá Distrito Capital, para que los recursos para TRANSMILENIO S.A., no se constituyan en aportes patrimoniales.

Con respecto a la normativa contable, el párrafo 176 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala que los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales “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”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 177 del PGCP establece que “Los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales deben reconocerse por el costo histórico”.

La cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN del Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública- PGCP “Representa el

valor de los recursos provenientes de la cofinanciación recibida de la Nación, Departamentos y/o Municipios, que se constituye en fortalecimiento patrimonial de la entidad beneficiaria sin que sea considerado como aportes de capital”.

1.2. Cofinanciación Sistema Transmilenio – Titularización de Flujos Futuros

El párrafo 313 del 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”*.

El párrafo 333 del PGCP establece que *“Las vigencias futuras corresponden a las autorizaciones para comprometer apropiaciones de vigencias fiscales posteriores a la vigencia en que fueron aprobadas por el órgano competente, de acuerdo con la normatividad vigente. Se revelan teniendo en cuenta las etapas de aprobación e incorporadas en la vigencia”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 311 del PGCP señala que *“Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y 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”*. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

1.1. Procedimiento Contable - Cofinanciación Sistema Transmilenio

Los recursos aportados por la Nación y el Distrito Capital al Sistema Transmilenio son producto de un convenio de cofinanciación sustentado en la Ley 310 de 1996, destinados a la ejecución de un proyecto de inversión. Tratándose de la Nación, estos recursos se reconocen como gasto en la subcuenta 580810-Cofinanciación del sistema de transporte masivo de pasajeros, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, teniendo en cuenta que no constituyen formación bruta de capital. En el caso del Distrito Capital, con base en el artículo 8° del Acuerdo 302 de 2007, el registro debe efectuarse en la subcuenta 120833-Sociedades públicas, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, una vez se haya adelantado el respectivo trámite de autorización, suscripción y pago de las acciones. Ahora bien, si el Acuerdo por el cual se expide el Presupuesto Anual de Rentas e Ingresos y de Gastos e Inversiones de Bogotá Distrito Capital, establece que la transferencia de estos recursos a TRANSMILENIO S.A., no constituye aporte patrimonial, el Distrito Capital debe efectuar el registro indicado para registrar los aportes de la Nación.

De otra parte, teniendo en cuenta que la cofinanciación de la Nación está condicionada, conforme a la Ley 310 de 1996, a que se constituya una sociedad por acciones que sería la titular del sistema de transporte, siendo en el caso del Distrito Capital, la Empresa de Transporte del Tercer Milenio-TRANSMILENIO S.A., y que el artículo 4° del Decreto 3109 de 1997 señaló que el Sistema está conformado por los componentes propios del mismo, es decir, por el conjunto de predios, equipos, señales, paraderos, estaciones e infraestructura vial utilizados para satisfacer la demanda de transporte en un área de influencia determinada, es TRANSMILENIO S.A., la entidad que debe reconocer los recursos de la cofinanciación y el fortalecimiento patrimonial por los bienes que conforman el sistema.

Los recursos de la cofinanciación se registran debitando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 326501-Nación o 326503-Municipio, de la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN. El recaudo se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Los bienes que conforman el Sistema se registran debitando la subcuenta "Red Terrestre" de las cuentas que correspondan del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, o de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS, en el caso de haberse girado anticipos. El pago de las obligaciones causadas se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Lo anterior teniendo en cuenta adicionalmente que de conformidad con las normas relacionadas en las consideraciones, la Nación está obligada a transferir los recursos a la entidad o empresa encargada de ejecutar el proyecto; los recursos de la cofinanciación se encuentran presupuestados en TRANSMILENIO S.A.; TRANSMILENIO S.A., está constituida como una sociedad por acciones con participación exclusiva de entidades públicas; y, la conformación del patrimonio de TRANSMILENIO S.A., incluye recursos transferidos.

De otra parte, si bien el artículo 15 del Decreto 831 de 1999 establece que le corresponde al Instituto de Desarrollo Urbano-IDU la construcción, mantenimiento y mejora de la infraestructura específica y exclusiva que se utilizará en la operación del Sistema Transmilenio, el titular del Sistema es TRANSMILENIO S.A. En este sentido, el IDU no debe efectuar registro contable alguno que se relacione con la ejecución de los recursos de cofinanciación. Por el contrario, debe trasladar a TRANSMILENIO S.A., los bienes del Sistema para lo cual debitará la subcuenta 326501-Nación o 326503-Municipio, de la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN y acreditará las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES. Por su parte, TRANSMILENIO S.A., debe incorporar la infraestructura debitando las subcuentas y cuentas que correspondan del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES y acreditando la subcuenta 326501-Nación o 326503-Municipio, de la cuenta 3265-RECURSOS DE COFINANCIACIÓN.

Con el procedimiento contable anteriormente señalado queda sin vigencia el concepto 20059-41060 dirigido al IDU, sobre el tratamiento contable de los recursos de cofinanciación para el sistema Transmilenio.

1.2. Cofinanciación Sistema Transmilenio – Titularización de Flujos Futuros

El Distrito Capital y la Nación, una vez obtenidas las autorizaciones correspondientes para comprometer vigencias futuras con ocasión del convenio suscrito para financiar el Sistema de Transporte Masivo, deben efectuar el registro contable en las Cuentas de Presupuesto y Tesorería, para lo cual se debita la subcuenta 093504-Obras de infraestructura, de la cuenta 0935-VIGENCIAS FUTURAS PENDIENTES DE INCORPORAR AL PRESUPUESTO (DB) y se acredita la subcuenta 093004-Obras de infraestructura, de la cuenta 0930-VIGENCIAS FUTURAS APROBADAS (CR). En la medida que se vayan incorporando al presupuesto de la vigencia, se debita la

subcuenta 094004-Obras de infraestructura, de la cuenta 0940-VIGENCIAS FUTURAS INCORPORADAS AL PRESUPUESTO (DB) y se acredita la subcuenta 093504-Obras de infraestructura, de la cuenta 0935-VIGENCIAS FUTURAS PENDIENTES DE INCORPORAR AL PRESUPUESTO (DB).

TRANSMILENIO S.A. debe reconocer los derechos sobre los flujos futuros de la cofinanciación debitando la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y acreditando la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

TRANSMILENIO S.A. debe reconocer la cesión de los derechos sobre los flujos futuros una vez se constituya el patrimonio autónomo, debitando la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y acreditando la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

Teniendo en cuenta el desarrollo del numeral 1.1 de las consideraciones y conclusiones de este concepto, en el sentido de que TRANSMILENIO S.A. es el titular del Sistema, el IDU tampoco debe efectuar registro contable alguno relacionado con el proceso de titularización de los flujos futuros.

Con respecto a la inquietud sobre el registro contable que debe efectuar TRANSMILENIO S.A. para los gastos que debe asumir directamente en el proceso de titularización y que se pagan a través del patrimonio autónomo, la empresa debe reconocer el gasto y el pasivo que correspondan. Cuando el patrimonio autónomo efectúe el pago, TRANSMILENIO S.A. debita el pasivo inicialmente constituido y acredita la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Cuando restituya los recursos al patrimonio autónomo debita la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Finalmente, los registros contables originados en el proceso de titularización por la colocación de los títulos, el pago a contratistas y el reconocimiento de las obras, entre otros, se encuentran en estudio y una vez definidos con el apoyo de las entidades involucradas en la operación, se comunicarán formalmente.

CONCEPTO 119835 DE NOVIEMBRE 18 DE 2008

TEMA: Bienes recibidos en administración

SUBTEMA: *Tratamiento contable*

Coronel
JOHN ITALO CAMBEROS DÍAZ
Director
Instituto de Casas Fiscales del Ejército

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200810-119835 en la cual informa que como resultado de la Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral, la

Contraloría General de la República estableció como hallazgo que el Instituto de Casas Fiscales no registra en cuentas de orden los bienes recibidos para su administración, lo que no le permite ejercer un control administrativo sobre estos bienes. Es de anotar que los bienes inmuebles (viviendas fiscales) entregados en administración por el Ministerio de Defensa Nacional al Instituto de Casas Fiscales, son controlados por la División de Viviendas, Oficina de Finca Raíz y la Oficina de Sistemas del Instituto en lo relacionado con: ocupación, entrega, elaboración de contrato y generación de cobro, y que estos bienes forman parte de las cuentas del grupo 16-PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO de dicho Ministerio.

Por lo anterior, solicita concepto sobre la viabilidad de que el Instituto registre en cuentas de orden estos bienes y qué efectos podría tener en sus estados contables.

CONSIDERACIONES

El artículo 3º del Decreto 472 de 1998, establece como objeto del Instituto de Casas Fiscales del Ejército, “(...) *desarrollar la política y los planes generales de vivienda por el sistema de arrendamiento que adopte el Gobierno Nacional, respecto del personal de Oficiales y Suboficiales en servicio activo y personal civil del Ejército*”.

El artículo 4º del citado Decreto expresa: “*Para el desarrollo de su objetivo, el Instituto de Casas Fiscales del Ejército tiene las siguientes funciones:*”

- a) *Colaborar con el Ministerio de Defensa Nacional en la formulación de la política y los planes de vivienda por el sistema de arrendamiento para Oficiales, Suboficiales y personal civil del Ejército;*
- b) *Desarrollar programas de vivienda de acuerdo con las necesidades del Ejército;*
- c) *Administrar los bienes que posea o adquiera;*
- d) *Las demás que le señalen las disposiciones legales”.*

A su vez, el artículo 19 del citado Decreto, anota: “(...) *Las rentas del Instituto de Casas Fiscales del Ejército, están constituidas por:*”

- a) *Los aportes que se incluyan en el Presupuesto Nacional;*
- b) *Los ingresos provenientes de arrendamiento de los inmuebles fiscales y demás bienes muebles que posea el Instituto”;*

Por su parte, el párrafo 165 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, 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).

Así mismo, el numeral 25 del Procedimiento 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, 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 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 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”.

En estos términos, los bienes recibidos por parte de una entidad del gobierno general de otra entidad del gobierno general, para el uso permanente en desarrollo de su cometido estatal sin que medie el traslado de la propiedad, ni el pago de una contraprestación, forman parte de la propiedad, planta y equipo de la entidad que recibe los bienes.

Por tanto, teniendo en cuenta que el Instituto de Casas Fiscales del Ejército se categoriza dentro de las entidades de gobierno general, los bienes que construye el Ministerio de Defensa Nacional y entrega al Instituto de Casas Fiscales del Ejército para el desarrollo de su cometido estatal que es la administración y arrendamiento de las viviendas fiscales a los Oficiales y Suboficiales del Ejército, sin que deba reconocer ningún tipo de contraprestación, se registran en la subcuenta que identifique los bienes de uso permanente sin contraprestación del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y como contrapartida la subcuenta 325531-BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, con independencia de que la propiedad de los bienes corresponda al Ministerio de Defensa Nacional.

De igual forma, el Instituto de Casas Fiscales debe reconocer y registrar los valores correspondientes a las depreciaciones y actualizaciones para cada activo, según corresponda, siguiendo los lineamientos establecidos en el procedimiento contable.

Por su parte, el Ministerio de Defensa Nacional debe proceder a retirar los bienes de su contabilidad, afectando la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTAY EQUIPO y demás cuentas asociadas al bien entregado (depreciación, valorización, provisión y amortización), y registrar la diferencia en la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Así mismo, debe llevar control de estos bienes en cuentas de orden deudoras, hasta tanto le sean restituidos, de conformidad con lo establecido en el procedimiento citado.

CONCLUSIÓN

Los bienes inmuebles que construye el Ministerio de Defensa Nacional y los entrega al Instituto de Casas Fiscales del Ejército, para el desarrollo de su cometido estatal que es la administración y arrendamiento de las viviendas fiscales a los Oficiales y Suboficiales del Ejército, forman parte de las propiedades, planta y equipo del Instituto, razón por la cual esta entidad debe proceder a incorporar estos bienes afectando la subcuenta que identifique los bienes de uso permanente sin contraprestación del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y como contrapartida la subcuenta 325531-BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, con independencia de que la propiedad de los bienes corresponda al Ministerio de Defensa Nacional.

De igual forma, el Instituto de Casas Fiscales debe reconocer y registrar los valores correspondientes a las depreciaciones y actualizaciones para cada activo, según corresponda, siguiendo los lineamientos establecidos en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.

Por su parte, el Ministerio de Defensa Nacional debe proceder a retirar los bienes de su contabilidad, afectando la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTAY EQUIPO y demás cuentas asociadas al bien entregado (depreciación, valorización, provisión y amortización), y registrar la diferencia en la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Así mismo, debe llevar control de estos bienes en cuentas de orden deudoras, hasta tanto le sean restituidos, de conformidad con lo establecido en el procedimiento citado.

CONCEPTO 117837 DE NOVIEMBRE 20 DE 2008

TEMA: Donaciones en dinero y en especie

SUBTEMA: *Tratamiento contable*

Doctora

MARÍA FERNANDA PRIETO ACOSTA

Coordinadora Proceso de Gestión Financiera

Agencia Presidencial para la Acción y la Cooperación Internacional-ACCIÓN SOCIAL

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20088-117837, mediante la cual solicita concepto sobre los registros contables que debe realizar para reconocer en la información contable las donaciones en dinero o en especie recibidas por la entidad y que generalmente están destinadas al fortalecimiento y desarrollo institucional, las que

ejecuta la entidad para beneficio de la población en situación de desplazamiento y las donaciones cuya apropiación presupuestal se distribuye mediante acto administrativo para que sea ejecutada por otras entidades.

CONSIDERACIONES

El artículo 4° del Decreto 2467 de 2005 establece: *“Patrimonio e ingresos. El patrimonio e ingresos de la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional, Acción Social, está constituido por: (...)*

3. Los Recursos provenientes de la cooperación nacional e internacional, previa incorporación al Presupuesto General de la Nación. (...)

5. Las donaciones en dinero que ingresen directamente a la entidad previa la incorporación al presupuesto general de la Nación, y las donaciones en especie legalmente aceptadas.

11. Las donaciones que para apoyo a la cooperación entre países en desarrollo reciba de fuentes bilaterales y multilaterales, salvo que esos recursos correspondan a programas y proyectos de cooperación en los cuales el beneficiario único sea Colombia”.

A su vez, las normas técnicas relativas al Patrimonio, contenidas en el numeral 9.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el superávit donado, expresa: *“247. El superávit donado comprende los bienes y derechos recibidos de terceros sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido. Así, las donaciones que tengan como destino la financiación de gastos se registrarán como ingreso”.*

Por su parte, la descripción de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS establece que *“Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas”.*

En estos términos, para el reconocimiento de las donaciones debe tenerse en cuenta si los bienes recibidos de terceros constituyen formación bruta de capital, con una permanencia relativa en la entidad, o si por el contrario, son bienes destinados a la financiación de gastos. En el primer caso, deben registrarse como superávit por donación y, en el segundo, como otros ingresos ordinarios.

CONCLUSIÓN

Las donaciones recibidas por la entidad, en dinero o en especie, destinadas al fortalecimiento y desarrollo institucional deben ser reconocidas y reveladas como Superávit donado, teniendo en cuenta que constituyen formación de capital. Para el efecto utilizará las subcuentas 323501-EN DINERO y 323502-EN ESPECIE, de la Cuenta 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN utilizando como contrapartida la cuenta del activo correspondiente.

Por su parte, las donaciones recibidas de organismos nacionales e internacionales, que ejecuta la entidad para beneficio de la población objeto de la misma y las que apropia presupuestalmente y distribuye mediante acto administrativo para que sean ejecutadas por otras entidades, deberán ser reconocidas en la subcuenta 480819-DONACIONES, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS con contrapartida en la cuenta del activo correspondiente.

CONCEPTO 120525 DE NOVIEMBRE 20 DE 2008**TEMA: Gastos de inversión****SUBTEMA: Registro contable**

Señor
 FABIÁN ÁVILA ZÚÑIGA
 Técnico 06
 Melgar (Tolima)

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200810-120525, en el cual solicita orientación en el registro de gastos por concepto de gaviones contruidos sobre una vía, el costado de una quebrada y para la mitigación de fenómenos de remoción en masa e inundaciones en viviendas de particulares.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 289 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en referencia al Gasto expresa: *“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).

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, señala que el grupo 52-DE OPERACIÓN, *“(...) 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*.

Asimismo, describe la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, como *“el valor de las erogaciones incurridas por la entidad contable pública para proteger la diversidad e integridad del ambiente, conservar las áreas de especial importancia ecológica y fomentar la educación para el logro de estos fines*.

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, 2505-Salarios y Prestaciones Sociales y 1420-Avances y Anticipos Entregados”.

La dinámica de la cuenta establece que se debita con *“1. El valor de la causación de los diferentes conceptos”*.

En ese orden de ideas, los gastos de inversión social, para efectos del reconocimiento se registran como gastos generales en el grupo 52-DE OPERACIÓN, a nivel del concepto para cada gasto, siempre y cuando no sea capitalizable, caso en el cual se reconocen en el correspondiente grupo del activo. Mientras que los recursos destinados a la solución de necesidades básicas insatisfechas en medio ambiente y los orientados al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, se revelan en el grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL.

Así las cosas, los gastos incurridos en la construcción de gaviones sobre la vía, se pueden registrar en la subcuenta 521113-MANTENIMIENTO de la cuenta 5211-GENERALES.

Por su parte, los gastos relacionados con la construcción de gaviones sobre el costado de una quebrada y los construidos para mitigar fenómenos de remoción en masa e inundaciones, deben registrarse en la subcuenta 550803-ACTIVIDADES DE ADECUACIÓN de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las disposiciones anteriormente expuestas, se concluye que los gastos incurridos en la construcción de gaviones sobre la vía, se registran en la subcuenta 521113-MANTENIMIENTO de la cuenta 5211-GENERALES, y la subcuenta 550803-ACTIVIDADES DE ADECUACIÓN de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE, para registrar los gaviones construidos sobre el costado de la quebrada y para mitigar fenómenos de remoción en masa e inundaciones.

CONCEPTO 121071 DE NOVIEMBRE 20 DE 2008

TEMA: Notas a los Estados Contables

SUBTEMA: *Obligatoriedad de suscripción*

Doctor

JOSÉ ÉDGAR PALACIO ABELLA

Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 200811-121071, en la cual consulta sobre la obligatoriedad de suscribir, por parte de los responsables, las notas explicativas a los estados contables y de otra parte la norma que reglamenta la forma como se deben presentar los estados contables junto con sus anexos, y quiénes están obligados a suscribirlos.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, es necesario remitirnos al párrafo 361 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual en relación con los estados, informes y reportes contables establece que *“al representar la situación financiera, económica, social y ambiental, la actividad, el potencial de servicio y la capacidad para generar recursos de las entidades contables públicas, deben certificarse, mediante firma, por parte del representante legal de la entidad, así como por el contador público responsable de su preparación”*. (Subrayado fuera de texto).

En relación con las Notas a los estados contables básicos, el párrafo 375 del Plan General de Contabilidad Pública establece que *“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. (Subrayado fuera de texto).

De forma complementaria el numeral 1 del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos contenido en el Capítulo II del Título III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las formalidades comunes para la elaboración y divulgación de los estados contables básicos, dispone que: *“Las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos”*.

El numeral 6, con respecto a las firmas de los estados contables básicos, establece que: *“Los estados contables básicos deben estar firmados por el representante legal y el contador, anteponiendo la expresión “Ver certificación anexa”. Para el efecto deben escribirse, en forma legible, los nombres y apellidos de los responsables, cargo y el número de la tarjeta profesional del contador”*. (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, el numeral 15 en cuanto a las notas a los estados contables básicos, dispone que: *“Las notas a los estados contables básicos son parte integral de estos y forman con ellos un todo indisoluble. Estas notas son de carácter general y específico y tienen como propósito dar a conocer información adicional sobre las cifras presentadas, así como aspectos cualitativos o cuantitativos físicos, que presentan dificultad para su medición monetaria y que han afectado o pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública”*. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, y teniendo en cuenta el análisis normativo precedente, se puede inferir que como las notas explicativas y los estados contables forman un todo indisoluble, cuando estos son firmados por los responsables definidos en las normas, se presume que las notas de igual manera quedan suscritas, por tanto no existe obligación de firmar las notas explicativas.

En lo relacionado con la norma que reglamenta la forma como se deben presentar los estados contables y sus anexos, y quiénes están obligados a suscribirlos, en el numeral 9.3 del Plan General de Contabilidad Pública, se encuentran condensadas las Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables.

Adicionalmente, el Capítulo II del Título III Manual de Procedimientos del Plan General de Contabilidad Pública, establece el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos.

Es preciso anotar que las normas anteriormente citadas se encuentran publicadas en la página web de la Contaduría General de la Nación, cuya dirección es www.contaduria.gov.co.

CONCLUSIONES:

De acuerdo con lo expuesto y una vez realizado el análisis correspondiente, se concluye que, en concordancia con las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables expedidas por el Contador General de la Nación, no es obligatoria la suscripción de las notas explicativas a los estados contables, toda vez

que al establecer que como dichas notas y los estados correspondientes constituyen un todo indisoluble, por lo cual se presume que las notas quedan suscritas cuando los estados contables son firmados por los responsables definidos en las mencionadas normas.

CONCEPTO 120118 DE NOVIEMBRE 25 DE 2008

TEMA: Alcance Concepto 96649 de julio 9 de 2007

SUBTEMA: *Tratamiento contable de indemnizaciones y bonificaciones en planes de retiro voluntario*

Doctor
RICHARD MAY JIMÉNEZ
Gerente
Empresa de Energía del Amazonas S.A.-ESP
Leticia (Amazonas)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200810-120118, en la cual solicita alcance del concepto 96649 de julio 9 de 2007, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, dada la siguiente información aportada por la entidad:

“La Empresa de Energía del Amazonas fue declarada inmersa en causal de disolución a partir del 17 de marzo de 2006, de acuerdo con lo establecido en el numeral segundo del artículo 457 del Código de Comercio (...). Por lo anterior la administración de la EEASA, siguiendo instrucciones del Gobierno Nacional, realizó la contratación de una asesoría especializada tendiente a diseñar las acciones y estrategias en la búsqueda de enervar la causal de liquidación, en cumplimiento a lo dispuesto por la Asamblea de Accionistas, culminado el análisis por parte del asesor, este planteó unas recomendaciones que fueron condensadas por el Gobierno Nacional mediante el Consejo Nacional de Política Económica y Social “CONPES” en el documento 3453 del 11 de diciembre de 2006, documento que consideró una política para el establecimiento de un esquema de gestión eficiente para la prestación del servicio de energía eléctrica en las zonas no interconectadas “ZNI”.

Dentro de las recomendaciones se estableció liquidar los contratos de trabajo de la totalidad de los empleados, motivado por el plan de retiro voluntario, con el fin de darle viabilidad operativa a la empresa. A dicho plan se acogió el 100% de los trabajadores.

Considerando que las pretensiones de la empresa, a través del plan de retiro voluntario, era reducir los costos de administración y operación a través de la liquidación de la planta de personal y, por ende, dejar sin efectos la convención colectiva de trabajo, se crearía una empresa libre de pasivos convencionales y con una estructura de personal óptima de acuerdo a las necesidades de la misma.

El valor de las indemnizaciones y bonificaciones pagadas a los funcionarios se registró contablemente como CARGOS DIFERIDOS y se proyectaron con una amortización a veinte (20) años, de acuerdo con el estudio de factibilidad que realizó la administración y que se consideró era el más viable para percibir los beneficios de los costos y gastos

incurridos, toda vez que al amortizarla a menor tiempo correría el riesgo de no lograr conseguir la meta gubernamental de salir de la causal de disolución de la sociedad.

Por tanto, la empresa informa que el objetivo del plan de retiro voluntario “es la estabilización y punto de equilibrio que asegure la existencia de la Empresa, ya que en principio simboliza la generación de recursos que salvaguardan la economía y futuro del trapecio amazónico”.

CONSIDERACIONES

La norma técnica de otros activos, definida en el numeral 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”.

La descripción y dinámica 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. Así mismo, incluye los descuentos en la colocación de bonos y títulos.

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. Tratándose del descuento de los bonos y títulos colocados, este se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos.

La subcuenta 191027-Reconocimiento Deuda Ley 546/99, representa la diferencia de las deudas de los acreedores hipotecarios, reconocidas por la nación a las entidades financieras, en cumplimiento de la Ley 546 de 1999. Este valor se amortizará en el tiempo de maduración de los títulos emitidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 1690-Depreciación Diferida, la subcuenta 190513-Estudios y Proyectos y, a las subcuentas que registran los Bonos y Títulos Colocados de los grupos 22-Operaciones de Crédito Público y Financiamiento con Banca Central y 23-Operaciones de Financiamiento e Instrumentos Derivados.

DINÁMICA**SE DEBITA CON:**

1. 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.
2. El valor del impuesto diferido originado por las diferencias temporales entre la contabilidad y las declaraciones tributarias.
3. El valor de los descuentos originados en la colocación de bonos y títulos.

SE ACREDITA CON:

1. El valor de los gastos y costos causados periódicamente.
2. Las erogaciones por gastos de exploración en áreas que resulten productoras que se trasladen a la cuenta 1840-Inversiones en Recursos Naturales no Renovables en Explotación.
3. El valor de la amortización de los descuentos originados en la colocación de bonos y títulos.

En este sentido, el Concepto 203 de noviembre 12 de 1998, expedido por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, establece la siguiente definición para un plan de retiro voluntario:

“Bonificaciones reconocidas al personal en cumplimiento de programas de retiro voluntario o de índole similar. Se entenderán como programas de retiro voluntario de personal aquellos que tengan como finalidad primordial readecuar su estructura de personal, así como la redefinición de sus costos laborales. Dicho programa debe traducirse, necesariamente, en un mejoramiento de la eficiencia de la entidad, producto de la reducción significativa que deberá observarse en su carga laboral”.

Por su parte, el documento CONPES 3453 del 11 de diciembre de 2006, expresa:

“La Empresa de Energía del Amazonas S.A. E.S.P. - EEASA - presta los servicios de distribución y comercialización en Leticia y Puerto Nariño. Esta empresa entró en causal de disolución a partir del 17 de marzo de 2006, de acuerdo con el numeral segundo del artículo 457 del Código de Comercio²⁰, toda vez que a diciembre 31 de 2005 sufrió una disminución del 63.19% en su patrimonio neto, llegando a \$4,590.6 millones, esto es 40% del capital suscrito y pagado. La empresa tiene pasivos por \$6,000 millones con el IPSE por compra de energía y por \$7,000 millones con el Ministerio de Minas y Energía por concepto de una conciliación en los subsidios por menor tarifa. De igual manera la empresa cuenta con un lote.

Con el fin de enervar la causal de disolución y resolver de manera estructural los problemas de viabilidad de la empresa, EEASA contrató un asesor financiero y legal para analizar posibles soluciones de viabilidad. De acuerdo con los análisis realizados por el asesor, con las condiciones actuales de liquidez de la empresa y la incertidumbre en el esquema tarifario y en los costos de combustible, no es viable convocar a un operador calificado a adquirir los activos de EEASA a través de un

²⁰ Artículo 457, numeral 2. "Cuando ocurran pérdidas que reduzcan el patrimonio neto por debajo del cincuenta por ciento del capital suscrito".

proceso de liquidación y posteriormente a prestar el servicio, dada la dificultad para prever los costos de operación y la falta de certeza sobre un retorno a la inversión.

Por lo tanto, con base en las recomendaciones del asesor, se propone un esquema alternativo en el cual: i) la Nación mantenga su propiedad en la empresa, de tal forma que esta pueda respetar los principios establecidos en el Acuerdo de Pago suscrito con el Ministerio de Minas y Energía - Fondo de Solidaridad; ii) se ofrezca un plan de retiro voluntario al 100% del personal con el fin de darle viabilidad operativa a la empresa; iii) se soliciten ante el FAZNI recursos para preinversión e inversión en remodelación de redes; y iv) se contrate transitoriamente a un operador calificado que se dedique a la gestión del servicio tanto en Leticia como en los corregimientos cercanos y que tenga una remuneración en función de sus resultados. El contrato incorporaría evaluaciones anuales de indicadores de gestión y podría terminarse si el operador llegase a incumplir con las metas pactadas, caso en el cual se seleccionaría un nuevo gestor de acuerdo con los lineamientos de este documento. (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con los análisis del asesor, para implementar el esquema descrito se requiere que EEASA cuente de inmediato con los recursos suficientes para financiar el plan de retiro por mutuo acuerdo. Esto se puede lograr si el IPSE acepta activos de la EEASA diferentes a caja como canje de deuda y capitaliza suficiente deuda con el fin de viabilizar el esquema propuesto. De igual manera, se requiere la voluntad política del sindicato para llevar a cabo este proceso, con el fin de que no quede personal sin retirar, lo cual haría inviable el esquema. Finalmente, de acuerdo con los análisis del asesor, es necesario que el operador calificado que entre a operar: i) cuente con experiencia en la prestación del servicio de energía eléctrica en la zona; ii) cuente con un esquema empresarial que vincule al sindicato y/o trabajadores de la EEASA que se acojan al plan de retiro por mutuo acuerdo; y iii) sea remunerado según su gestión”.

En estos términos, la información adicional aportada por la entidad permite aclarar que el propósito del plan de retiro voluntario es darle viabilidad operativa a la empresa, readecuando la estructura de personal y reduciendo gastos laborales, lo cual representa beneficios económicos futuros. Por tanto, es procedente el reconocimiento de las indemnizaciones y de las bonificaciones como cargos diferidos.

CONCLUSIÓN

Considerando que los programas de retiro voluntario tienen como propósito primordial readecuar la estructura de personal y redefinir los costos laborales, lo cual se traduce en un mejoramiento de la eficiencia de la entidad y en beneficios económicos futuros, los pagos por indemnizaciones o bonificaciones corresponderán a cargos diferidos, objeto de amortización durante el lapso estimado en el cual se esperan percibir los beneficios.

Ahora bien, dado que el objetivo del plan de retiro voluntario adelantado por la empresa es la estabilización y punto de equilibrio que asegure su viabilidad para seguir prestando servicios, y de igual manera evitar la causal de disolución, aspectos consistentes con el propósito de un plan de retiro voluntario, se establece que los pagos realizados por la empresa deben tratarse como un cargo diferido.

Con el tratamiento contable definido para las indemnizaciones o bonificaciones en desarrollo de un plan de retiro voluntario, queda sin vigencia el concepto 96649 de julio 9 de 2007.

CONCEPTO 118094 DE NOVIEMBRE 26 DE 2008**TEMA: Pasivo Pensional****SUBTEMA: Cuotas partes de pensiones**

Doctores

NORELLA BELLA DÍAZ AGUDELO

Gerente (e) Seccional Antioquia

JESÚS MARÍA CARDONA BUITRAGO

Jefe del Departamento Financiero

Instituto de Seguros Sociales, Seccional Antioquia

Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20088-118094, mediante la cual consulta *“si es correcto no registrar la Provisión para las Cuotas partes de Pensiones”* teniendo en cuenta que estos derechos *“no tienen una fecha de prescripción determinada en la Ley”* y *“Hasta la fecha no existe concepto jurídico alguno que indique la irrecuperabilidad (sic) del derecho para proceder a Contabilizar la provisión”*.

CONSIDERACIONES

El artículo 4º de la Ley 1066 del 29 de julio de 2006 establece: *“ARTÍCULO 4o. COBRO DE INTERESES POR CONCEPTO DE OBLIGACIONES PENSIONALES Y PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE COBRO. Las obligaciones por concepto de cuotas partes pensionales causarán un interés del DTF entre la fecha de pago de la mesada pensional y la fecha de reembolso por parte de la entidad concurrente. El derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribirá a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva. La liquidación se efectuará con la DTF aplicable para cada mes de mora”*.

Con anterioridad a la norma referida en el párrafo precedente, el artículo 41 del Decreto 3135 de 1968 establecía: *“Las acciones que emanen de los derechos consagrados en este Decreto prescribirán en tres años, contados desde que la respectiva obligación se haya hecho exigible”*, de tal manera que desde el año 1968 el derecho al cobro de las cuotas partes de pensiones prescribía en tres (3) años.

En este sentido se pronunciaron el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Ministerio de Protección Social mediante la Circular Conjunta 000069 del 4 de noviembre de 2008 que anexo a esta comunicación.

Por su parte, la Norma técnica de Deudores contenida en el numeral 9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 354 de 2007, establece: *“152. Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)”*.

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.

155. Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general. El método individual se basa en el análisis de la antigüedad y revisión de las condiciones de cada uno de los deudores. Tomando como base la experiencia y las condiciones económicas existentes, hará la estimación de los porcentajes y valores que no tienen probabilidad de recuperarse, teniendo en cuenta que a mayor tiempo vencido es mayor esta probabilidad. A partir de estos valores calculados se hará el ajuste correspondiente a la provisión. El método general o alternativo 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. Este método toma en cuenta el comportamiento o experiencia en materia de recaudo de los deudores y establece rangos por edades de vencimiento. Para el efecto debe determinarse el porcentaje a aplicar como provisión en cada uno de los rangos definidos, sin exceder del valor del deudor.

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).

En este orden de ideas, la entidad debe determinar si alguno de los derechos de cobro de cuotas partes pensionales reconocidos contablemente se han extinguido por prescripción y, en tal caso, se afectará directamente el patrimonio, en el entendido que corresponden a derechos del Fondo de reservas administrado por el Instituto de Seguros Sociales.

Ahora bien, para determinar si los derechos por cuotas partes pensionales son susceptibles de provisionar deberá determinarse si existe alguna razón por la cual estos derechos puedan ser incobrables, presentándose la contingencia de pérdida, lo que justificaría la necesidad de provisionar. De lo contrario, y teniendo en cuenta que la entidad tiene la facultad de cobro coactivo para hacer exigible dicho derecho, estos no serían objeto de provisión.

CONCLUSIÓN

El artículo 4º de la Ley 1066 del 29 de julio de 2006 establece que "El derecho al recobro de las cuotas partes pensionales prescribirá a los tres (3) años siguientes al pago de la mesada pensional respectiva". De tal manera que la entidad deberá establecer si algunos de los derechos de cobro están prescritos y, en tal evento, retirar de su información contable dichos derechos mediante la afectación directa al patrimonio.

Ahora bien, para determinar si los derechos por cuotas partes de pensiones son susceptibles de provisionar debe establecerse si existe alguna razón que configure la contingencia de pérdida. De lo contrario, dichos derechos no son objeto de provisión.

CONCEPTO 120403 DE NOVIEMBRE 26 DE 2008

TEMA: Desembolsos de los recursos del Fondo Nacional de Regalías para financiar proyectos de entidades territoriales

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctor

JAIRO ALEXÁNDER CASALLAS MACHETE

Subdirector Financiero

Fondo Nacional de Regalías

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200810-120403, en la cual consulta cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los recursos que reciben las entidades territoriales de parte del Fondo Nacional de Regalías para la ejecución de proyectos, teniendo en cuenta que los entes territoriales causan el ingreso en el 100% de los acuerdos, y el Fondo Nacional de Regalías causa el gasto con la orden de giro parcial, generándose diferencias en las operaciones recíprocas. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 2.9.1.4.1 de las Normas técnicas relativas a los ingresos, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que “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. (Subrayado fuera de texto).

“Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto. (Subrayado fuera de texto).

Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores”.

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece que la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR *“Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación.* (Subrayado fuera de texto).

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 44-Transferencias”. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, expresa que en el Grupo 44-TRANSFERENCIAS *“se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la entidad contable pública que provienen de transferencias de otras entidades contables públicas de diferentes niveles y sectores, sin contraprestación directa, en cumplimiento de normas legales”*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 2.9.1.4.2 de las normas técnicas relativas a los gastos, del mismo texto normativo, señala que *“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.*

Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores”.

En este sentido, el texto señalado, expresa que la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR *“Representa el valor de las obligaciones contraídas por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se entregan sin contraprestación a entidades del país o del exterior, públicas o privadas. Los registros que se realicen en esta cuenta corresponden a los valores que se encuentran en la etapa de obligación de la ejecución presupuestal y no sobre la base de estimaciones”*.

Así mismo, señala que en el Grupo 54-TRANSFERENCIAS *“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”*.

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que las transferencias recibidas por las entidades territoriales se encuentran incluidas en el presupuesto de cada entidad, estas deben reconocerse en el momento en que las entidades conocen que el Fondo Nacional de Regalías ha expedido el acto administrativo donde este reconoce la obligación y el monto de los recursos a girar, para lo cual, afectan la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, con contrapartida en la subcuenta 141314-OTRAS TRANSFERENCIAS, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el momento del giro de los recursos, las entidades territoriales disminuyen el derecho de cobro, mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 141314-OTRAS TRANSFERENCIAS, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, el Fondo Nacional de Regalías reconocerá el gasto cuando esté en la etapa de la obligación presupuestal, una vez expida el acto administrativo donde se reconoce la obligación, para lo cual afecta mediante un débito la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito a la subcuenta 240315-OTRAS TRANSFERENCIAS, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento del giro de los recursos, el Fondo Nacional de Regalías disminuye el pasivo, mediante un débito a la subcuenta 240315-OTRAS TRANSFERENCIAS, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Así las cosas, no es procedente que las entidades territoriales causen la totalidad del ingreso con la expedición del acuerdo, toda vez que se estarían sobreestimando los

ingresos, dado que estos, de conformidad con las normas técnicas del Plan General de Contabilidad Pública, deben reconocerse con base en el principio de devengo o causación.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que las transferencias recibidas por las entidades territoriales se encuentran incluidas en el presupuesto de cada entidad, estas deben reconocerse en el momento en que las entidades conocen que el Fondo Nacional de Regalías ha expedido el acto administrativo donde este reconoce la obligación y el monto de los recursos a girar, para lo cual, afectan la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, con contrapartida en la subcuenta 141314-OTRAS TRANSFERENCIAS, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

En el momento del giro de los recursos, las entidades territoriales disminuyen el derecho de cobro, mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

Por su parte, el Fondo Nacional de Regalías reconocerá el gasto cuando esté en la etapa de la obligación presupuestal, una vez expido el acto administrativo donde se reconoce la obligación, para lo cual afecta mediante un débito la subcuenta correspondiente de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento del giro de los recursos, el Fondo Nacional de Regalías disminuye el pasivo, mediante un débito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Así las cosas, no es procedente que las entidades territoriales causen la totalidad del ingreso con la expedición del acuerdo, toda vez que se estaría sobreestimando los ingresos, dado que estos, de conformidad con las normas técnicas del Plan General de Contabilidad Pública, deben reconocerse con base en el principio de devengo o causación.

CONCEPTO 120468 DE NOVIEMBRE 26 DE 2008

TEMA: **Sistemas de Costos**

SUBTEMA: *Obligatoriedad de implementar un sistema de costos*

Doctora

LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN

Jefe Dirección Nacional de Contabilidad

UNIVERSIDAD NACIONAL DE COLOMBIA

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación, radicada con el expediente 200810-120468, en la cual consulta bajo qué argumento la Universidad Nacional no debe cumplir la obligatoriedad de implementar un sistema de costos.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al numeral 9.1.4.4 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual en el párrafo 295 en relación con los costos de producción establece que *“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 298, respecto a la determinación y registro de los costos, dispone que *“... 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 estas 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”*.

En ese orden de ideas, de acuerdo al análisis normativo anterior, si la entidad de manera técnica tiene la capacidad de determinar los costos directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables generados en el desarrollo de su cometido estatal, estará obligada a implementar un sistema de costos, en caso contrario, deberá reconocer las erogaciones y cargos realizados en la estructura definida en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el análisis realizado se concluye que, si una entidad contable pública tiene la capacidad de determinar, de manera técnica, los costos directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables generados en el desarrollo de su cometido estatal, deberá implementar un sistema de costos, de lo contrario deberá reconocer las erogaciones relacionadas con la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables utilizando la estructura definida en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 121401 DE NOVIEMBRE 28 DE 2008**TEMA: Proyectos financiados con recursos reembolsables****SUBTEMA: Tratamiento Contable**

Doctor

ALONSO SANTOS ÁRIAS

Coordinador Grupo de Gestión Financiera y Contable

Ministerio del Interior y de Justicia

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación, radicada con el expediente 200812-121401, en la cual solicita concepto sobre la solicitud de información que hace la Contraloría General de la República relacionada con la contabilidad separada, balances firmados por el Representante Legal del ente ejecutor y notas explicativas de subcontrato que forma parte del proyecto denominado Programa de Renovación de la Administración Pública.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al Capítulo XVII del manual de procedimientos contenido en la Resolución 356 de 2007, el cual establece que *“Con el fin de procurar el seguimiento y control de los proyectos de inversión financiados con recursos reembolsables, no reembolsables y de contrapartida, la entidad ejecutora del proyecto-EEP, como responsable de la contabilidad del mismo, debe garantizar que a través de la contabilidad se pueda obtener información relacionada con los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden del proyecto, atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.*

La entidad ejecutora del proyecto es la entidad contable pública del nivel nacional o territorial que tiene dentro de su presupuesto la ejecución del proyecto de inversión”. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto al reconocimiento y revelación de la ejecución del proyecto de inversión a través de un agente financiero y/o administrador (En esta caso el PNUD), el numeral 4 del citado procedimiento determina que: *“(…) 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.*

El agente financiero y/o administrador-AFE corresponde al organismo de carácter nacional o internacional autorizado por el organismo internacional de fomento o banca multilateral para prestar asistencia técnica en el tema de adquisiciones, gestión de obras y administrar fondos de los proyectos de inversión.

Quando se ha autorizado por parte del organismo internacional de fomento o banca multilateral la contratación de un agente financiero y/o administrador-AFE, la entidad ejecutora del proyecto de inversión debe implementar los mecanismos tendientes a obtener de este agente la información relacionada con la ejecución de los recursos

del proyecto que administra, con las especificaciones, características y periodicidad requerida, para que la información que se reporta, por parte de la entidad ejecutora del proyecto a la Contaduría General de la Nación, incorpore la información del proyecto de inversión". (Subrayado fuera de texto).

Con base en lo expuesto, es pertinente precisar que el Ministerio del Interior y de Justicia, como entidad contable pública ejecutora del proyecto de inversión, debe implementar los mecanismos tendientes a obtener del PNUD (Agente administrador) la información relacionada con la ejecución de los recursos del proyecto que administra, con las especificaciones, características y periodicidad requerida.

De otra parte, el procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable en el numeral 12 dispone 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.

En el mismo numeral del procedimiento se establece que "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.
- b) Las actividades de preparación o elaboración de los estados, informes o reportes contables es responsabilidad de la entidad contable pública, en donde de acuerdo con la organización interna estará la dependencia encargada de la preparación de la información contable para reportarla a los diferentes usuarios que la requieran.
- c) Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad contable pública, y en cuanto a la administración de los mismos se aplicará lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública.
- d) Los Fondos Cuentas o Fondos Especiales o Cuentas Especiales tendrán los libros auxiliares necesarios que soporten la preparación de informes o reportes que soliciten los diferentes usuarios de la información.
- e) Si existen relaciones contables al interior de la entidad contable pública y los fondos o cuenta que administra, la entidad contable pública debe estructurar un procedimiento interno para el manejo administrativo de estas relaciones, pero el reconocimiento contable de estas operaciones administrativas debe estar en concordancia con lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública, y en ningún momento se constituyen en operaciones recíprocas a reportar a la Contaduría General de la Nación.
- f) Cuando estos fondos cuentas o fondos especiales se administren a través de entidades contables públicas que hacen parte del Sistema Integrado de Información Financiera – SIIF se deben tener en cuenta los aspectos técnicos y operativos que inciden en el proceso contable y los procedimientos específicos definidos por el SIIF.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que el Ministerio del Interior y de Justicia, para la ejecución de los proyectos de inversión financiados por la banca multilateral debe organizar el proceso contable en forma integrada, es en este Ministerio en donde se deben generar los informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos para el cumplimiento de sus funciones soliciten de los fondos cuentas o fondos especiales o cuentas especiales de acuerdo con la información enviada por el agente administrador.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el análisis realizado se concluye que, como el Ministerio del Interior y de Justicia, en su calidad de entidad contable pública ejecutora del proyecto de inversión, debe implementar los mecanismos tendientes a obtener del agente administrador la información, relacionada con la ejecución de los recursos del proyecto que administra, es en este Ministerio en donde debe encontrarse la totalidad de la información al máximo nivel de desagregación requerida para el reconocimiento y revelación de los proyectos de inversión financiados con recursos del BID, y así atender los requerimientos de los diferentes usuarios de la información.

CONCEPTO 121402 DE DICIEMBRE 3 DE 2008

TEMA: Gastos de capacitación

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
MARÍA BLEYDI CORTÉS HERRERA
Contadora
Ministerio del Interior y de Justicia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200811-121402, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta y mediante comunicación telefónica plantea la siguiente situación:

“El Ministerio del Interior y de Justicia ha realizado un convenio con el objeto de Realizar capacitaciones para los funcionarios de las Casas de Justicia, alcaldes, gobernadores, secretarios de gobierno y componente étnico en las Casas de Justicia, suministrando tiquetes aéreos con destino nacional, alojamiento, alimentación y la contratación de los docentes en los temas respectivos”.

Por lo anterior, solicita la creación de una subcuenta, en la cuenta 5211-GENERALES, toda vez no se encuentra una subcuenta específica en el Catálogo General de Cuentas para registrar el mencionado gasto, el cual se reconoce actualmente en la subcuenta 521190-Otros, y su saldo supera el 5% del total de la cuenta.

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 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.

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”. (Subrayado fuera de texto).

El mismo texto normativo expresa que la cuenta 5211-GENERALES “Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública”.

El numeral 2.3 del Título I, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece que el Catálogo General de Cuentas-CGC “Se constituye en el instrumento para el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, con base en una clasificación ordenada, flexible y pormenorizada de las cuentas, que identifica la naturaleza y funciones de cometido estatal de la entidad contable pública”.

En ese orden de ideas, los gastos en que incurre el Ministerio del Interior y de Justicia, en la realización de capacitaciones para los funcionarios de las Casas de Justicia, alcaldes, gobernadores, secretarios de gobierno y componente étnico en las Casas de Justicia, deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los generan, por lo cual, se debe afectar la subcuenta 521109-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, por el valor de la contratación de los docentes, más los gastos de transporte, alojamiento y alimentación, registrando en auxiliares cada uno de los conceptos del gasto, de tal manera que las operaciones realizadas puedan ser identificadas con el fin de lograr una adecuada interpretación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales; lo anterior, teniendo en cuenta que lo que se está contratando es la prestación de un servicio de capacitación, el cual incluye los gastos mencionados anteriormente.

CONCLUSIÓN

Los gastos en que incurre el Ministerio del Interior y de Justicia, en la realización de capacitaciones para los funcionarios de las Casas de Justicia, alcaldes, gobernadores, secretarios de gobierno y componente étnico en las Casas de Justicia, deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los generan, por lo cual, se debe afectar la subcuenta 521109-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, por el valor de la contratación de los docentes, más los gastos de transporte, alojamiento y alimentación, registrando en auxiliares cada uno de los conceptos del gasto. De tal manera que las operaciones realizadas puedan ser identificadas con el fin de lograr una adecuada interpretación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales; lo anterior, teniendo en cuenta que lo que se está contratando es la prestación de un servicio de capacitación, el cual incluye los gastos mencionados anteriormente.

CONCEPTO 121525 DE DICIEMBRE 3 DE 2008**TEMA: Proyectos de inversión****SUBTEMA: Reconocimiento y registro**

Doctor

MARIO CÉSAR RESTREPO V.

Asesor Financiero ReSa

Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional (ACCIÓN SOCIAL)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200811-121525, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:

“El Programa Red de Seguridad Alimentaria-ReSa de Acción Social tiene un presupuesto asignado por el DNP en la ficha B-PIN denominado ‘IMPLANTACIÓN DE UN PROGRAMA RED DE SEGURIDAD ALIMENTARIA-ReSa’, y cuyo rubro presupuestal está incorporado dentro del presupuesto general de Acción Social como INVERSIÓN, toda vez que se trata de un programa ‘Misional’, por cuanto los recursos son orientados para la población pobre y vulnerable hacia el desplazamiento.

Los recursos del Presupuesto del Programa ReSa son ejecutados por intermedio de ‘OPERADORES’ con reconocida idoneidad en la ejecución de proyectos sociales cuyo objetivo primordial en estos proyectos es ‘El cambio de actitud para que el Pequeño productor agropecuario vuelva a sembrar para que se establezca el mecanismo de ‘autoconsumo’. Generalmente estos OPERADORES, amparados en el artículo 355 de la Constitución Nacional, son entidades sin ánimo de lucro, las cuales no están cobijadas dentro del ámbito de aplicación del PGCP.

Con los recursos del presupuesto de ReSa se busca la figura de ‘cofinanciación’ la cobertura del mayor número de familias, esto es, por ejemplo \$100.000.000 recursos de Acción Social, \$80.000.000 de la Gobernación del Tolima y \$20.000.000 de la Fundación Tolima Vive, para un proyecto total de \$200.000.000.

Los recursos de Acción Social son desembolsados en dos (2) instalamentos, cada uno por el 50% (...).”

Con estos recursos que llegan a una cuenta única, que el Operador abre para el manejo de los recursos (Bolsa Común), se comienza a trabajar un Plan Operativo en tres Componentes Básicos aprobados ‘Motivación, Difusión e Insumos’, y cuyas facturas que soportan estos gastos deben salir a nombre del operador, para este caso ‘Fundación Tolima Vive’, debiendo rendir cuentas al programa ReSa de la ejecución de estos recursos.

De otra parte, los OPERADORES deben soportar el valor desembolsado por parte de ACCIÓN SOCIAL, mediante FACTURA O CUENTA DE COBRO, dependiendo de su origen”. Por lo anterior, consulta:

1. ¿Cuál es el procedimiento contable que la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional (ACCIÓN SOCIAL) debe llevar a cabo para realizar las imputaciones por los recursos aportados a manera de cofinanciación en el proyecto del Programa ReSa?

2. ¿Cuál es el sustento legal, desde el punto de vista de las normas de contabilidad pública, para llevar a cabo estas imputaciones?
3. ¿Cuál es el documento fuente para soportar la imputación contable por parte de Acción Social?

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 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 incluyen los originados por situaciones de carácter extraordinario.*

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”. (Subrayado fuera de texto).

El mismo texto normativo señala que en el Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL *“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”.*

Señala además que la cuenta 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).

Por lo cual, los recursos entregados a terceros para la ejecución de proyectos de inversión social por parte de Acción Social deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, subcuenta respectiva.

A medida que se ejecuta el convenio, y con base en los informes entregados por los operadores, los cuales se constituyen en el documento soporte, Acción Social deberá disminuir la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta correspondiente, de la cuenta del Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, conforme al objeto del convenio, y según la naturaleza de cada erogación realizada.

CONCLUSIÓN

Los recursos entregados a terceros para la ejecución de proyectos de inversión social por parte de Acción Social deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, subcuenta respectiva.

A medida que se ejecuta el convenio, y con base en los informes entregados por los operadores, los cuales se constituyen en el documento soporte, Acción Social deberá disminuir la subcuenta 142402-En administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta correspondiente, de la cuenta del Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, conforme al objeto del convenio o contrato, y según la naturaleza de cada erogación realizada.

CONCEPTO 121552 DE DICIEMBRE 3 DE 2008

TEMA: Inversiones patrimoniales en entidades no controladas
SUBTEMA: Actualización

Doctora
YAMILE SUÁREZ RODRÍGUEZ
Gerente de Contabilidad
FIDUCOLDEX

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200811-121552, en la cual consulta la cuenta del Catálogo General de Cuentas, para homologar los registros efectuados como desvalorizaciones por efecto de valoración a través del valor intrínseco de las acciones poseídas por el Fideicomiso Proexport Colombia. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Con base en la información suministrada telefónicamente, en el sentido de que la inquietud se plantea respecto de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas, en las que se presenta desvalorización luego de haber registrado valorización, a continuación se relacionan las normas que permiten señalar las cuentas del Catálogo General de Cuentas que deben utilizarse para efectos de la homologación.

El numeral 20 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos señala: *“La actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas surge de la comparación periódica del costo de la inversión frente a su valor intrínseco, cuando las inversiones se clasifiquen como de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización, y contra la cotización en bolsa, si las inversiones se clasifican como de alta y media bursatilidad.*

Cuando el valor intrínseco o la cotización en bolsa superen el costo se constituye una valorización. En caso contrario, debe disminuirse la valorización constituida hasta agotarla, y más allá de ese valor deben reconocerse gastos por provisiones.

La valorización se reconoce debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta

1999-VALORIZACIONES. Por su parte, para el registro de la provisión se debita la subcuenta 530234-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR)”.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones anteriormente señaladas y teniendo en cuenta que las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera presentan su información a la Contaduría General de la Nación, previo un proceso técnico de homologación, las desvalorizaciones por la actualización de las inversiones patrimoniales en entidades no controladas se homologan como un menor valor de las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1999-VALORIZACIONES y 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, hasta agotar la valorización constituida. Más allá de ese valor deben reconocerse gastos por provisiones, razón por la cual la homologación debe efectuarse en la subcuenta 530234-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y en la subcuenta 128034-Inversiones patrimoniales en entidades no controladas, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR).

CONCEPTO 120257 DE DICIEMBRE 4 DE 2008

TEMA: Sistemas de seguridad

SUBTEMAS: 1. Registro del pago por obra civil

2. Bienes de medio salario mínimo mensual legal vigente

Doctora

MARGARITA VELANDIA SIERRA

Jefe de Contabilidad

Senado de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200810-120257 en la cual solicita ampliación del concepto 20077-97629 del 24 de agosto de 2007, relacionado con el tratamiento contable de un contrato para el suministro, instalación y puesta en marcha de un sistema de seguridad, en los siguientes aspectos:

1. De conformidad con el concepto citado, se realizaron entradas al almacén de 8.000 elementos instalados en el edificio del Congreso de la República. Por tanto, solicito que se le indique cuál debe ser el tratamiento contable de los pagos realizados por obra civil para la instalación de los mismos.
2. Existen elementos cuyo valor es inferior a medio salario mínimo legal vigente. ¿Cuál debe ser el tratamiento contable de estos bienes?

CONSIDERACIONES

1. Registro del pago por obra civil

De acuerdo con la información suministrada por la contadora de la entidad mediante conversaciones telefónicas y correos electrónicos, se estableció que los pagos de

obra civil se realizaron bajo la modalidad de anticipos, dado que corresponden al mismo contrato celebrado para efectos de la instalación del sistema de seguridad.

Así las cosas, para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, donde se 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”.

Por su parte, el párrafo 282 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los gastos, indica 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 incluyen los originados por situaciones de carácter extraordinario”*.

El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 5111-GENERALES en el siguiente sentido: *“Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas de la entidad contable pública”*.

En ese orden de ideas, una vez la entidad entrega el anticipo al contratista, debita la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que se legalice el anticipo mediante la prestación del servicio, es decir, la instalación de los bienes adquiridos que conforman el equipo de seguridad, registra un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5111-GENERALES y como contrapartida 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

2. Bienes de medio salario mínimo mensual legal vigente

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 del Régimen de Contabilidad Pública establece que *“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, se 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”.

Por tanto, los bienes cuyo valor de adquisición sea inferior o igual a medio salario mínimo mensual legal vigente se pueden registrar como activos o como gasto. En caso de que se opte por registrarlos como activo se aplica el procedimiento de activos de menor cuantía, lo cual implica que se deprecian en el año de adquisición. Si la entidad opta por registrarlos como gasto, afecta la subcuenta correspondiente de la cuenta 5111 o 5211-GENERALES, según corresponda.

No obstante, la entidad deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar el control administrativo de los bienes, con el fin de establecer la ubicación, uso y responsables de los mismos.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye que

1. En el momento en que la entidad entregue el anticipo al contratista, debita la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A medida que se legalice el anticipo mediante la prestación del servicio, es decir, la instalación de los bienes adquiridos que conforman el equipo de seguridad, registra un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 5111-GENERALES y como contrapartida 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

2. Los bienes que forman parte del sistema de seguridad se pueden registrar como activos de menor cuantía o como gasto, siempre que su valor de adquisición sea inferior o igual a medio salario mínimo mensual legal vigente. En caso de que se opte por registrarlos como activos de menor cuantía, se deprecian en el año de adquisición de conformidad con el numeral 14 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo. Si la entidad opta por registrarlos como gasto, afecta la subcuenta correspondiente de la cuenta 5111 o 5211-GENERALES, según corresponda.

No obstante, la entidad deberá adoptar las medidas necesarias para garantizar el control administrativo de los bienes, con el fin de establecer la ubicación, uso y responsables de los mismos.

CONCEPTO 121345 DE DICIEMBRE 4 DE 2008**TEMA: Convenios****SUBTEMA: Avances y anticipos**

Doctora
MAGDA ARÉVALO ROJAS
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Ministerio de Educación Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200811-121345, en la cual consulta cómo se contabilizan los pagos efectuados en desarrollo del Convenio 446 de 2007, suscrito con la Red de Universidades Públicas de Eje Cafetero para el Desarrollo Regional Alma Máter. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del Convenio 446 de 2007, suscrito con la Red de Universidades Públicas de Eje Cafetero para el Desarrollo Regional Alma Máter, tiene por objeto *“Aunar esfuerzos y brindar, al Ministerio de Educación Nacional, apoyo técnico, logístico y operativo para el desarrollo del proceso de evaluación de las condiciones mínimas y de alta calidad de las Instituciones y de los programas de Educación Superior; así como en los procesos de redefinición, cambio de carácter académico, creación y reconocimiento de Instituciones de Educación Superior y convalidación de títulos académicos”*.

La cláusula octava del Convenio establece que *“El valor del presente convenio se girará a ALMA MÁTER de la siguiente forma:*

- a) Al perfeccionamiento del convenio se girará anticipadamente el 15% del valor del convenio.*
- b) Un segundo giro del 30% una vez se encuentre ejecutado o comprometido el giro inicial.*
- c) Un tercer giro del 30% del valor del convenio una vez se comprometa o ejecute el 90% del segundo giro, y*
- d) Un cuarto giro del 25% del valor del convenio una vez se encuentre comprometido o ejecutado el 90% del tercer giro”*.

El Ministerio de Educación Nacional reconocerá a ALMA MÁTER el 7% del valor total del Convenio por concepto de gastos administrativos y operacionales en que incurra en el desarrollo de la ejecución del convenio y se descontará de la siguiente forma:

- a) Del primer giro descontará el 7% sobre dicho valor y una vez se giren los recursos por parte del Ministerio, previa certificación del interventor.*
- b) En relación con los demás giros, el descuento del 7% por parte de ALMA MÁTER los realizará con cada uno de los pagos de ejecución que efectúe, previa certificación del interventor”*.

Con respecto a la normativa contable, 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”*.

CONCLUSIÓN

Los giros efectuados por el Ministerio de Educación Nacional a la Red de Universidades Públicas de Eje Cafetero para el Desarrollo Regional Alma Máter, en desarrollo del Convenio 446 de 2007, se deben registrar 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 conforme a lo pactado en la cláusula octava del Convenio, los giros se efectúan de manera anticipada a su ejecución. El primer giro, al perfeccionamiento del convenio, y los giros posteriores, una vez ejecutado o comprometido el giro anterior.

La legalización de los anticipos entregados, incluido el 7% de gastos administrativos y operacionales, debe registrarse con base en la información sobre la ejecución de los recursos, suministrada por la Red de Universidades Públicas de Eje Cafetero para el Desarrollo Regional Alma Máter, previa certificación del Interventor.

CONCEPTO 121368 DE DICIEMBRE 4 DE 2008

TEMA: Cajas menores

SUBTEMA: *Inhabilidades para su administración*

Doctor

ALBERTO PENAGOS SALINAS

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200811-121368, en el cual solicita que se le indiquen, desde el punto de vista del control interno contable, las razones por las cuales existe inconveniente para que les sea atribuida la responsabilidad de administrar la caja menor al Tesorero y al Director Administrativo.

Al respecto informa que las máximas autoridades jerárquicas de dicha entidad, en el momento de preparar la resolución que regula el manejo y operación de la caja menor han dispuesto que el responsable sea el Director Administrativo o el Tesorero, y de conformidad con el Concepto 4425 de 1997 emitido por la Contaduría General de la Nación, *“el Tesorero de ninguna manera puede ser designado como responsable de la caja menor, porque desde el punto de vista del control interno sería una forma de adicionar más funciones a este servidor, habida cuenta que una caja menor tiene como propósito hacer más expedito el pago de ciertos gastos imprescindibles e inaplazables, (...)”*. Con respecto a que la función sea asignada al Director Administrativo, tampoco es conveniente siendo el tesorero subalterno del Director quien es el ordenador de los pagos.

Al respecto me permito informarle:



CONSIDERACIONES

El artículo 3 de la Resolución 1 de 2008 de la Dirección General del Presupuesto Público Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público establece que *“Las Cajas Menores se constituirán, para cada vigencia fiscal, mediante resolución suscrita por el Jefe del respectivo órgano, en la cual se indique la cuantía, el responsable, la finalidad y la clase de gastos que se pueden realizar”*. (Subrayado fuera de texto).

El inciso 2° del artículo 22 señala que *“Los responsables de las Cajas Menores deberán adoptar los controles internos que garanticen el adecuado uso y manejo de los recursos, independientemente de las evaluaciones y verificaciones que compete adelantar a las Oficinas de Auditoría o Control Interno”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, en el numeral 1.1 de la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se establece el procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, define el Control Interno Contable como el *“Proceso que bajo la responsabilidad del representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública”*.

En ese orden de ideas, el literal a) del numeral 1.2 de la mencionada Resolución 357 de 2008 señala como objetivo del Control Interno Contable *“Generar información contable con las características de confiabilidad, comprensibilidad y relevancia, en procura de lograr la gestión eficiente, transparencia, control de los recursos públicos y rendición de cuentas, como propósitos del Sistema de Nacional de Contabilidad Pública”*.

De lo anterior, se colige que las entidades tienen autonomía para implementar sus mecanismos de control interno en el manejo de sus bienes físicos y financieros, que conlleve a una adecuada administración de los mismos ante los posibles riesgos que los puedan afectar, tal y como lo establecen las normas y principios de la función administrativa y del control interno a que se refieren los artículos 209 y 269 de la Constitución Política y las Leyes 87 de 1993 y 489 de 1998.

Por consiguiente, las entidades públicas, en desarrollo de su gestión fiscal, tienen la obligación legal de establecer los mecanismos idóneos que les permitan cumplir con esa función de su competencia. Es decir, que la Administración Pública, en todos sus órdenes, está facultada para desarrollar su propio control interno. Así, cada entidad debe asumir con responsabilidad el manejo de sus operaciones y del adecuado cumplimiento de sus objetivos, encontrándose dentro de estos el correspondiente a sus recursos financieros; significa ello que los organismos del Estado tienen la responsabilidad directa para administrar y controlar sus respectivos patrimonios (recursos y bienes) y están en la obligación de diseñar y adoptar los mecanismos que les permitan el control y racionalización de los mismos.

Ahora, el literal a) del artículo 3° de la Ley 298 de 1998 define que es función del Contador General de la Nación *“uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país”*.

Además, el artículo 6° de la Constitución Política establece que *“Los particulares solo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes. Los servidores públicos lo son por la misma causa y por omisión o extralimitación en el ejercicio de sus funciones”*. (Subrayado fuera de texto).

Teniendo en cuenta que la Resolución 1 de 2008 no establece inhabilidades e incompatibilidades para ejercer la responsabilidad y administración de las cajas menores, y que las entidades contables públicas conservan su autonomía en la implementación de sus propios mecanismos de control interno, el Contador General de la Nación, en ejercicio de sus funciones constitucionales y legales, en aras de generar una información contable confiable, recomienda a la entidad que implementen mecanismos idóneos de control, tal como la segregación de funciones como forma de control administrativo, para evitar que el servidor público se convierta en juez y parte de sus propias actuaciones.

En ese orden de ideas, a pesar de que el tema no es de la competencia de la Contaduría General de la Nación, toda vez que no refiere a una interpretación de las normas técnicas contables, mediante doctrina 4225 de 1997 indicó, dentro de los procedimientos para la constitución y el uso de las Cajas Menores, que *“El manejo de los dineros se hará a través de una cuenta corriente o en efectivo dependiendo de la cuantía autorizada y estará bajo la responsabilidad de un funcionario debidamente facultado y afianzado, quien debe ser funcionario diferente al tesorero”*, en aras de la confiabilidad y transparencia en la generación de la información contable pública como insumo para producir el balance general de la Nación.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que la Resolución 1 de 2008 de la Dirección General del Presupuesto Público Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público no establece inhabilidades e incompatibilidades para ejercer la responsabilidad y administración de las cajas menores, y que las entidades contables públicas conservan su autonomía en la implementación de sus propios mecanismos de control interno.

A pesar de que el tema no es de la competencia de la Contaduría General de la Nación, toda vez que no refiere a una interpretación de las normas técnicas contables, el Contador General de la Nación, en ejercicio de sus funciones constitucionales y legales, en aras de generar una información contable confiable, recomienda a la entidad que implementen mecanismos idóneos de control, tal como la segregación de funciones como forma de control administrativo, para evitar que el servidor público se convierta en juez y parte de sus propias actuaciones.

CONCEPTO 119163 DE DICIEMBRE 5 DE 2008**TEMA: Prestaciones sociales****SUBTEMA: Tratamiento contable**

Doctor

FREDDY ROLANDO PÉREZ HUERTAS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20089-119163, mediante la cual consulta si la contabilización de las prestaciones sociales del sector público se realiza siguiendo los pasos “de provisión a cuenta por pagar y luego, pago”, utilizando cuentas diferentes a las asignaciones salariales básicas o “se contabilizan de manera idéntica que el salario” y que le haga “claridad sobre el manejo del QUINQUENIO que reciben algunos servidores de la CONTRALORÍA”.

CONSIDERACIONES

El párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 354 de 2007, define el Principio de Contabilidad Pública Causación o Devengo como “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”.

De tal manera que, atendiendo el Principio de Causación o Devengo, las entidades contables públicas deben reconocer, en su información contable, los derechos y obligaciones en el momento en que suceden, aunque no haya una corriente de efectivo inmediata asociada a los mismos.

En este orden de ideas, los salarios constituyen un gasto o costo que se reconoce con la elaboración de las nóminas, de manera quincenal o mensual, con contrapartida en un pasivo real. Para el efecto, el Catálogo General de Cuentas contiene la Cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, descrita como “Representa el valor de las obligaciones por pagar a los empleados como resultado de la relación laboral existente y las originadas como consecuencia del derecho adquirido por acuerdos laborales, de conformidad con las disposiciones legales.

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

De otra parte, aun no existiendo derechos y obligaciones consolidados, en aplicación del Principio de Causación y Devengo deben reconocerse en la información contable aquellos hechos económicos que pueden incidir en los resultados del período contable, como sucede con las prestaciones sociales que se pagan periódicamente en las fechas determinadas, pero cuyo gasto debe reconocerse en la información contable, como máximo en forma mensual, constituyendo un pasivo estimado.

La norma técnica de Pasivos estimados, contenida en el numeral 9.1.3.1 del Plan General de Contabilidad Pública, que los define como “233. *Noción. 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.*

234. Los pasivos estimados deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes.

235. 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”. (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que las prestaciones sociales, como pasivo estimado, se provisionan mensualmente reconociendo el gasto o costo, con contrapartida en la Cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES, descrita como “*Representa el valor estimado de las obligaciones de la entidad contable pública, por concepto de acreencias laborales no consolidadas, determinadas de conformidad con las normas vigentes, convencionales o pactos colectivos.*

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

Posteriormente, cuando el pasivo estimado se hace exigible, se reconoce el pasivo real utilizando para el efecto la Cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

En lo que concierne al Quinquenio, el concepto 0791-03 de la Contraloría General de la República señala que “*la Ley 106 de 1993, artículo 113, numeral 1, se ocupó nuevamente del quinquenio, retomando la mencionada prestación como se transcribe a continuación: “Los funcionarios de la Contraloría General de la República continuarán disfrutando del derecho al pago de una bonificación especial de un mes de remuneración, por cada período de cinco años cumplidos al servicio de la Institución, durante el cual no se haya aplicado sanción disciplinaria de ningún orden*”.

(Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Las prestaciones sociales se provisionan previo al cumplimiento de ciertos requisitos para hacerse acreedor al pago, y luego de consolidado el derecho se ajustan los valores y se reconoce el pasivo real en la Cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Por su parte, los sueldos y salarios, que se liquidan en la nómina quincenal o mensual, se reconocen cuando se conoce su cuantía afectando directamente un pasivo real, utilizando la Cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, de tal manera que no son objeto de provisión.

Conforme a lo anterior, el concepto Quinquenio, por corresponder a una suma periódica que requiere el cumplimiento de ciertos requisitos para hacerse acreedor al derecho, primero debe tratarse contablemente como un pasivo estimado y, cuando se haga exigible, reconocerse como un pasivo real utilizando la Subcuenta 250512-Bonificaciones, de la Cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

CONCEPTO 121049 DE DICIEMBRE 5 DE 2008**TEMA: 1. Depuración contable****SUBTEMAS: 1.1 Reconocimiento y registro****1.2 Estado de la entidad**

Doctor

FRANK ANDRÉS GAITÁN USECHE

Contador

Alcaldía Municipal de Guataquí

Guataquí (Cundinamarca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200811-121049, relacionada con las observaciones presentadas por la Comisión Auditora de la Contraloría General de la República-CGR, teniendo en cuenta que en su comunicación plantea la siguiente situación:

1. Manifiesta en su consulta que *“En el proceso de empalme realizado en enero de este año se recibieron unos elementos tales como bombas de bombeo de agua, transformadores eléctricos, entre otros, por un valor aproximado de 20 millones de pesos, al igual que en la Unidad de Servicios Públicos se recibieron algunos tubos, codos, acoples, cuyo valor aproximado no es tan significativo como en el caso anterior, elementos y materiales que a medida que se presenta la necesidad se han venido utilizando.*

Estos bienes se encuentran en buen estado (nuevos), pero no sabemos la fecha de adquisición ni su valor real dado que el tema de Almacén no se venía manejando en la entidad y los soportes de pago relacionan solo algunos (...).”

2. En su consulta señala además que *“En el municipio se realizan compras de materiales tales como cemento, varilla, tejas, ladrillos, pintura, entre otros, con destino a programas de mejoramiento de vivienda de población vulnerable, adecuación de instalaciones educativas, reparaciones locativas.*

También se realizan compras de materiales con destino al mejoramiento del servicio de agua potable, tales como químicos para potabilización del agua, uniones, tubos, acoples, entre otros, que se compran a medida que se necesitan y su destinación final es inmediata.

El tratamiento contable que se le da a este último caso es el siguiente: Se utilizan las cuentas de Gasto Público Social dada la connotación del hecho económico (Inversión social) y costo de producción de servicios públicos en el caso de Materiales para la potabilización del agua; sin embargo, la Contraloría nos solicita que el tratamiento contable debe ser en cuentas de inventarios”. Por lo anterior, solicita concepto relacionado con el procedimiento contable a seguir en ambas situaciones.

CONSIDERACIONES**1. Depuración contable**

El numeral 1º de la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el procedimiento de Control Interno Contable-CIC, señala que *“ Toda la información revelada en los estados*

contables debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, observando siempre la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento y revelación de las transacciones, hechos y operaciones realizadas por la entidad contable pública”.

Así mismo, el numeral 1.2 de la misma Resolución determina que “*Son objetivos del control interno contable:*

a) Generar información contable con las características de confiabilidad, comprensibilidad y relevancia, en procura de lograr la gestión eficiente, transparencia, control de los recursos públicos y rendición de cuentas, como propósitos del Sistema de Nacional de Contabilidad Pública.

c) Promover la cultura del autocontrol por parte de los ejecutores directos de las actividades relacionadas con el proceso contable.

d) Garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública se reconozca y revele con sujeción al Régimen de Contabilidad Pública.

f) Administrar los riesgos de índole contable de la entidad a fin de preservar la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información como producto del proceso contable.

g) Definir e implementar los controles que sean necesarios para que se lleven a cabo las diferentes actividades del proceso contable público en forma adecuada, con el fin de administrar los riesgos de índole contable identificados.

h) Garantizar la existencia y efectividad de controles eficientes, eficaces y económicos, en los términos del artículo 9º de la Ley 87 de 1993 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.

i) Verificar las políticas de operación para el desarrollo de la función contable; el diseño del proceso contable, sus controles y acciones de prevención en relación con los riesgos de índole contable; y la existencia de indicadores que permitan evaluar permanentemente la gestión y los resultados de la entidad.

k) Establecer los medios necesarios que permitan una efectiva comunicación interna y externa de la información contable.

o) Garantizar la operación del proceso contable con base en las diferentes disposiciones de orden constitucional, legal y reglamentaria que le son propias”.

El numeral 3.3 de la citada norma expresa que “*Deben adoptarse los controles que sean necesarios para garantizar que la totalidad de las operaciones llevadas a cabo por los entes públicos sean vinculadas al proceso contable, de manera independiente a su cuantía y relación con el cometido estatal, para lo cual deberá implementarse una política institucional que señale el compromiso de cada uno de los procesos en el sentido de suministrar la información que corresponda al proceso contable. También debe verificarse la materialización de dicha política en términos de un adecuado flujo de información entre los diferentes procesos organizacionales, así como de los procedimientos implementados y documentados”.*

Así mismo, el numeral 3.7 señala que “*La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal*



manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública”.

Por su parte, el párrafo 85 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los objetivos de la Información Contable Pública, establece que “Los objetivos de la información contable pública *buscan hacer útiles los estados, informes y reportes contables* considerados de manera individual, agregada y consolidada *provistos por el SNCP, satisfaciendo el conjunto de necesidades específicas y demandas de los distintos usuarios.* En este sentido, el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública *identifica como objetivos de la información contable los de Gestión Pública, Control Público, y Divulgación y Cultura*”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 95 indica que “El objetivo de Control Público permite su ejercicio en dos niveles, interno y externo. Al interior de la entidad, *mediante el sistema de control interno (...)*”.

El párrafo 102, respecto a las características cualitativas de la Información Contable, señala que “La información contable pública está orientada a *satisfacer con equidad las necesidades informativas de sus usuarios reales y potenciales, quienes requieren que se desarrolle observando las características cualitativas de Confianza, Relevancia y Comprensibilidad.* Las características cualitativas que garantizan la Confianza son la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; con la Relevancia se asocian la Oportunidad, la Materialidad y la Universalidad; y con la Comprensibilidad se relacionan la Racionalidad y la Consistencia”. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, le corresponde a la entidad implementar procedimientos y actividades de control interno en los niveles de verificación, evaluación y documentación que soporten los registros contables, a fin de que la información contable muestre razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental; lo anterior, independiente del monto de las partidas. En ese sentido, las entidades públicas deben establecer las diferentes políticas y procedimientos que permitan que la información contable pública cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, y así satisfacer las necesidades de información de los diferentes usuarios.

Por lo anterior, la entidad debe verificar que todos los bienes reconocidos en la contabilidad existen, y que todos los bienes que posee la entidad han sido reconocidos en la contabilidad y han sido revelados de forma adecuada en los estados contables, de conformidad con lo señalado en el Plan General de Contabilidad Pública, por lo cual, y teniendo en cuenta que el proceso de depuración contable es permanente en las entidades públicas, se debe continuar adelantando las gestiones administrativas pertinentes que les permita obtener información financiera, económica, social y ambiental confiable, relevante y comprensible.

Así las cosas, la entidad debe llevar a cabo todas las acciones necesarias para establecer el valor de los bienes, fecha de adquisición, fecha de puesta en uso o

de consumo, estado de operatividad o desgaste, etc., reconociendo uno a uno cada elemento en la contabilidad, afectando el activo o gasto correspondiente, según el tipo de elemento de que se trate.

Por lo anterior, la entidad debe acudir a los documentos soporte de las áreas de presupuesto y tesorería, en las cuales se aprobaron los gastos y se realizaron los pagos a los proveedores; puede además solicitar las autorizaciones de compra, las actas de recibo de los elementos, solicitar copia de las facturas, reportes o remisiones a los proveedores, así como los demás documentos que la entidad considere necesarios para identificar cada tipo de bien.

Si una vez agotadas todas las gestiones administrativas necesarias no es posible obtener los documentos originales o copia de los respectivos soportes, la entidad debe elaborar un acta en donde se deje constancia de la existencia del bien o de los elementos, sus condiciones de uso y su valor actual, el cual puede ser determinado mediante precios de referencia, y si se establece que estos no fueron reconocidos contablemente, la entidad procederá a su incorporación en la contabilidad, con el fin de que la información muestre razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad.

2. Materiales

El numeral 2.9.1.1.4 de las Normas técnicas relativas a los activos del Plan general de Contabilidad Pública (PGCP) señala 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).

Por lo anterior, los materiales tales como cemento, varilla, tejas, ladrillos, pintura, etc., con destino a programas de mejoramiento de vivienda de población vulnerable, adecuación de instalaciones educativas y reparaciones locativas deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

En el momento en que el Municipio de Guataquí entregue a la comunidad los materiales, reconocerá un gasto, para lo cual afectará mediante un débito la subcuenta correspondiente, de la cuenta del Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, y un crédito a la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Para el caso de los materiales adquiridos con destino al mejoramiento del servicio de agua potable, tales como químicos para la potabilización del agua, uniones, tubos, acoples, etc., la entidad debe reconocerlos en el momento de su adquisición en la subcuenta 151811-Elementos y accesorios de acueducto, 151812-Elementos y accesorios de alcantarillado, o 151819-Elementos y accesorios de aseo, de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, según corresponda.

A mediada que estos elementos se consumen, la entidad reconocerá un débito a la subcuenta correspondiente de las cuentas 7502-ACUEDUCTO, 7503-ALCANTARILLADO, O 7504-ASEO, según corresponda al tipo de servicio de que se trate.



CONCLUSIÓN

1. Le corresponde a la entidad implementar procedimientos y actividades de control interno en los niveles de verificación, evaluación y documentación que soporten los registros contables, a fin de que la información contable muestre razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental. Lo anterior, independiente del monto de las partidas. En ese sentido, las entidades públicas deben establecer las diferentes políticas y procedimientos que permitan que la información contable pública cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad y así satisfacer las necesidades de información de los diferentes usuarios.

Así las cosas, la entidad debe llevar a cabo todas las acciones necesarias para establecer el valor de los bienes, fecha de adquisición, fecha de puesta en uso o de consumo, estado de operatividad o desgaste, etc., reconociendo uno a uno cada elemento en la contabilidad, afectando el activo o gasto correspondiente, según el tipo de elemento de que se trate.

Por lo anterior, la entidad debe acudir a los documentos soporte de las áreas de presupuesto y tesorería, en las cuales se aprobaron los gastos y se realizaron los pagos a los proveedores, puede además solicitar las autorizaciones de compra, las actas de recibo de los elementos, solicitar copia de las facturas, reportes o remisiones a los proveedores, así como los demás documentos que la entidad considere necesarios para identificar cada tipo de bien.

Si, finalmente, no es posible obtener los documentos originales o copia de los respectivos soportes, la entidad debe elaborar un acta en donde se deje constancia de la existencia del bien o de los elementos, sus condiciones de uso y su valor actual, el cual puede ser determinado mediante precios de referencia, y si se establece que estos no fueron reconocidos contablemente, la entidad procederá a su incorporación en la contabilidad, con el fin de que la información muestre razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad.

2. Los materiales tales como cemento, varilla, tejas, ladrillos, pintura, etc., con destino a programas de mejoramiento de vivienda de población vulnerable, adecuación de instalaciones educativas y reparaciones locativas deben reconocerse mediante un débito en la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

En el momento en que el Municipio de Guataquí entregue a la comunidad los materiales, reconocerá un gasto, para lo cual afectará mediante un débito la subcuenta correspondiente, de la cuenta del Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, y un crédito a la subcuenta 151090-Otras mercancías en existencia, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Para el caso de los materiales adquiridos con destino al mejoramiento del servicio de agua potable, tales como químicos para la potabilización del agua, uniones, tubos, acoples, etc., la entidad debe reconocerlos en el momento de su adquisición en la subcuenta 151811-Elementos y accesorios de acueducto, 151812-Elementos y accesorios de alcantarillado, o 151819-Elementos y accesorios de aseo, de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, según corresponda.

A medida que estos elementos se consumen, la entidad reconocerá un débito a la subcuenta correspondiente de las cuentas 7502-ACUEDUCTO, 7503-ALCANTARILLADO, o 7504-ASEO, según corresponda al tipo de servicio de que se trate.

CONCEPTO 121317 DE DICIEMBRE 5 DE 2008**TEMA: Equipos de computación****SUBTEMA: Reconocimiento y registro**

Doctores

CARLOS ALBERTO CASTILLO

Director Administrativo

ARBEY JULIÁN TORRES C.

Profesional Área Administrativa

Contraloría General del Quindío

Armenia (Quindío)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200811-121317, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su comunicación plantea la siguiente situación:

Manifiesta en su consulta que “*Respecto al manejo del registro de los activos EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN, código 167002 Equipo de computación, el módulo de inventarios a cada equipo de cómputo le asigna una placa de identificación que se adhiere a la CPU del equipo, detallando qué contiene el equipo*”.

Señala además que para detallar la información e historial de cada equipo, el módulo de inventarios contiene el nombre del equipo, código, características del equipo, responsable, proveedor, fecha de adquisición, vida útil, código contable, depreciaciones, mantenimiento, valor de compra y valor actual; entre tanto, en la contabilidad la subcuenta 167002-Equipo de computación, representa el valor de la adquisición de cada equipo, más las mejoras realizadas. Por lo anterior consulta:

¿Es válido el proceso que actualmente adelanta la entidad, o si se debe reconocer en la contabilidad los equipos de computación por componentes?

CONSIDERACIONES

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 estas 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, formarán 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).

El numeral 2.9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a los activos, del mismo texto normativo, 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”.

El citado texto expresa que la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN *“Representa el valor de los equipos de comunicación y computación 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 equipos de comunicación y computación para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general”.*

En ese orden de ideas, para el reconocimiento de los equipos de cómputo, la entidad debe afectar la subcuenta 167002-Equipos de computación, de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN, por su costo histórico. Ahora, teniendo en cuenta que si bien los equipos de computación están constituidos por componentes, tales como la *CPU*, la pantalla, los teclados, etc., los cuales pueden separarse físicamente, debe tenerse en cuenta que para su funcionamiento estos deben estar integrados, por lo cual no es viable reconocerlos en la contabilidad por componentes.

Cabe anotar que la adquisición de licencias para la utilización de *software*, se reconocen en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, siempre que generen beneficios económicos o potencial de servicios para la entidad.

De otra parte, en relación con el control administrativo de los equipos, le corresponde a la entidad 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 los distintos aplicativos y bases de datos de la entidad, así como las demás dependencias del ente público, a fin de que la información contable muestre razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental.

Así las cosas, y no obstante que los equipos de cómputo se reconocen contablemente como un solo bien, la entidad debe definir e implementar los procedimientos administrativos de control que permitan un seguimiento y salvaguarda de cada una de las partes que componen cada equipo, por lo cual la utilización de placas de identificación en cada parte o componente de los equipos permite el control administrativo mencionado, teniendo en cuenta que a través de él se puede detallar la información e historial de los equipos de computación, toda vez que incluye información tal como el código, las características del equipo, los responsables, el proveedor, la fecha de adquisición, la vida útil, el código contable, las depreciaciones, el mantenimiento, el valor de compra y valor actual, etcétera. Por lo anterior, el procedimiento establecido por la entidad se ajusta a lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública y en la norma de Control Interno Contable.

CONCLUSIÓN

Para el reconocimiento de los equipos de cómputo, la entidad debe afectar la subcuenta 167002-Equipos de computación, de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN, por su costo histórico. Ahora, teniendo en cuenta que si bien los equipos de computación están constituidos por componentes, tales como la *CPU*, la pantalla, los teclados, etc., los cuales pueden separarse físicamente, debe tenerse en cuenta que para su funcionamiento estos deben estar integrados, por lo cual no es viable reconocerlos en la contabilidad por componentes.

Cabe anotar que la adquisición de licencias para la utilización de *software* se reconoce en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, siempre que generen beneficios económicos o potencial de servicios para la entidad.

De otra parte, en relación con el control administrativo de los equipos, le corresponde a la entidad 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 los distintos aplicativos y bases de datos de la entidad, así como las demás dependencias del ente público, a fin de que la información contable muestre razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental.

En ese sentido, la Contraloría General del Quindío debe establecer las diferentes políticas y procedimientos que permitan que la información contable pública cumpla con las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad que le permitan satisfacer las necesidades de información de los diferentes usuarios; así las cosas, el procedimiento que actualmente lleva la entidad para el reconocimiento contable y el control administrativo de los equipos de computación se ajusta a lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública y en la norma de Control Interno Contable.

CONCEPTO 121346 DE DICIEMBRE 5 DE 2008

TEMA: Deudores

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora
DOLORES CECILIA MÁRQUEZ DE ROMERO
Grupo de Contabilidad
Ministerio de Transporte

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200811-121346, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta y mediante comunicación telefónica plantea la siguiente situación:

En la subcuenta 147002-Créditos a empleados, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, se encuentran reconocidos valores correspondientes a cuentas por cobrar que posea el liquidado Foncolpuertos, por concepto de préstamos de vivienda a empleados y trabajadores de esa entidad, derechos que, producto del proceso de liquidación de la mencionada entidad, fueron recibidos por parte del Ministerio de Transporte; el reconocimiento de estos derechos se realizó de conformidad con el concepto 20077-98211, expedido por la Contaduría General de la Nación; no obstante, la entidad considera que dichos valores deben reconocerse en la subcuenta 147090-Otros deudores, teniendo en cuenta que esos créditos a empleados no fueron otorgados por parte del Ministerio a sus trabajadores y empleados, sino que corresponden a derechos incorporados de una entidad liquidada. Por lo anterior, consulta si es viable reclasificar los saldos de la subcuenta 147002-Créditos a empleados, a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.



CONSIDERACIONES

El numeral 2.9.1.1.3 de las Normas técnicas relativas a los activos, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que *“Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Forman 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).

El numeral 8° del capítulo XVI, del título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión, señala 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 (...)*. (Subrayado fuera de texto).

La incorporación de bienes y derechos debe realizarse sin perjuicio de garantizar el cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública”. (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, los derechos de cobro por concepto de préstamos de vivienda otorgados en su momento por parte del liquidado Foncolpuertos a los funcionarios y trabajadores de esa entidad deben reconocerse en la contabilidad del Ministerio de Transporte, en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y revelarse en notas de carácter específico a los estados contables, a fin de complementar las cifras registradas y permitir así una mejor interpretación y análisis de la situación presentada. Lo anterior, teniendo en cuenta que por tratarse de un hecho que sólo se ha presentado en el Ministerio de Transporte, este Despacho considera que no es necesario crear una subcuenta para el reconocimiento del hecho financiero objeto de su consulta. En este sentido, este Despacho deja sin vigencia lo señalado en el concepto 20077-98211 del 18 de diciembre de 2007, en lo relacionado con este tema.

CONCLUSIÓN

Los derechos de cobro por concepto de préstamos de vivienda otorgados en su momento por parte del liquidado Foncolpuertos a los funcionarios y trabajadores de esa entidad deben reconocerse en la contabilidad del Ministerio de Transporte, en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y revelarse en notas de carácter específico a los estados contables, a fin de complementar las cifras registradas y permitir así una mejor interpretación y análisis de la situación presentada. Lo anterior, teniendo en cuenta que por tratarse de un hecho que sólo se ha presentado en el Ministerio de Transporte, este Despacho considera que no es necesario crear una subcuenta para el reconocimiento del hecho financiero objeto de su consulta. En este sentido, este Despacho deja sin vigencia lo señalado en el concepto 20077-98211 del 18 de diciembre de 2007, en lo relacionado con este tema.

CONCEPTO 121568 DE DICIEMBRE 5 DE 2008**TEMA: Bienes de Beneficio y Uso Público****SUBTEMA: Reconocimiento y Amortización**

Doctor
 JUAN CARLOS PEÑA MEDINA
 Director Técnico Financiero
 Instituto de Desarrollo Urbano (IDU)
 Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200811-121568, en la cual consulta si las compensaciones reguladas en el Acuerdo 10 de 2000 y en el Decreto 329 de 2006 forman parte del costo de los bienes de beneficio y uso público, de tal manera que formen parte de la amortización de los mismos o si por el contrario deben registrarse como gasto. También consulta si los conceptos como estudio de títulos, estudios topográficos, cerramientos y demoliciones, directamente relacionados con la adquisición de predios, forman parte del costo de la obra y por lo mismo deben amortizarse. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 1° del Acuerdo 10 de 2000, del Concejo de Bogotá D.C., señala: *“El presente acuerdo regula el pago de compensaciones cuando en desarrollo de proyectos de los que trata el artículo 58 de la Ley 388 de 1997, ejecutados por el Instituto de Desarrollo Urbano, se adelanten trámites administrativos tendientes a la adquisición de predios que impliquen la movilización involuntaria de ciudadanos”.*

Con respecto a los sujetos de las compensaciones, el artículo 2° del citado acuerdo establece: *“Cuando en desarrollo de las obras a que se refiere el artículo anterior realizadas por el Instituto de Desarrollo Urbano se requiera el desplazamiento de alguna parte de la población, dicho instituto, además de pagar el valor de los predios, deberá compensar a los ciudadanos que residan o realicen sus actividades económicas ordinarias en manzanas de estratos uno (1) y dos (2) o locales comerciales ubicados en zonas de dichos estratos, dependiendo de las condiciones de vulnerabilidad”.* (Subrayado fuera de texto).

El artículo 6° del Decreto 329 de 2006, por el cual se modifican los factores y parámetros para el reconocimiento del componente económico del Plan de Gestión Social establecidos en el Decreto 296 de 2003, reglamentario este último del Acuerdo 10 de 2000, señala:

“Componente Económico. Cuando el Plan de Gestión Social del proyecto consagre la aplicación del componente económico, este se entenderá como aquellos reconocimientos económicos que se pagarán a la población localizada en suelo urbano de estratos 1 y 2 prioritariamente, suelo rural o de expansión urbana, identificada en el censo y diagnóstico socioeconómico, y ubicadas en los inmuebles requeridos para la ejecución del proyecto que adelante cada entidad. Estos reconocimientos se efectuarán a los beneficiarios por una sola vez, respecto del predio en el cual residen o desempeñen su actividad productiva ya sea como propietarios, poseedores, tenedores, arrendatarios, subarrendatarios o usufructuarios, de conformidad con el factor a reconocer.



Este componente estará integrado por los siguientes factores:

1. Factor de Movilización: Corresponde al reconocimiento y pago por concepto de gastos de mudanza, que se hace a los propietarios, poseedores, tenedores, arrendatarios, subarrendatarios o usufructuarios que residan y/o desarrollen directamente una actividad productiva y deban desplazarse del inmueble requerido por la entidad a cargo del proyecto. (...).

2. Factor por Trámite: Corresponde al reconocimiento que se hace a los propietarios del inmueble por los costos en los que incurren con motivo de la escrituración de éste a favor de la entidad que desarrolla el proyecto (...).

3. Factor por Pérdida de Ingresos: En caso de que el avalúo del inmueble requerido por la entidad no contemple la evaluación por la suspensión temporal o definitiva de la actividad productiva, a la que se refiere el Decreto 1420 de 1998, se reconocerá y pagará el factor por pérdida de ingresos por actividad productiva y/o renta (...).

4. Factor por Traslado de Arrendatarios: Este factor se reconocerá y pagará a quienes hayan sido identificados como arrendatarios en el censo y diagnóstico socioeconómico. (...).

5. Factor de Vivienda de Reposición: Este factor se reconocerá de la siguiente manera:

Se reconocerá a los propietarios o poseedores residentes que deban desplazarse del inmueble requerido por la entidad a cargo del proyecto, cuando la suma del valor correspondiente al avalúo comercial del inmueble sea inferior al valor máximo de una vivienda de interés social tipo 1 (...).

6. Factor de Reasentamiento de Emergencia: Este factor se reconocerá y pagará, con carácter excepcional, a los propietarios o poseedores residentes de predios que deban ser entregados y que por inconvenientes jurídicos no se haya podido llevar a cabo su enajenación voluntaria. El pago del presente factor se realizará únicamente por razones de urgencia e inminencia en la ejecución de las obras y previa aprobación por parte de un comité de reasentamiento de la entidad responsable de la ejecución de la obra, y se reconocerá y pagará una vez sea entregado el predio a la misma. (...)" (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la normativa contable, el párrafo 132 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece: "Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estas 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. (...)"

El párrafo 176 del PGCP señala que los Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales "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".

Conforme al párrafo 181 del PGCP, "Los bienes de beneficio y uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer

el deterioro por la pérdida de capacidad de su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio. Por su parte, aquellos amparados en contratos de concesión no son objeto de amortización". (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO (CR) *"Representa el valor acumulado de la pérdida de capacidad de utilización de los bienes de beneficio y uso público, por el uso u otros factores, teniendo en cuenta su vida útil estimada y el costo de las rehabilitaciones y el mejoramiento". (Subrayado fuera de texto).*

CONCLUSIÓN

Las compensaciones reguladas en el Acuerdo 10 de 2000 y en el Decreto 329 de 2006, así como el estudio de títulos, los estudios topográficos, los cerramientos y las demoliciones, directamente relacionados con la adquisición de predios, forman parte del costo de los bienes de beneficio y uso público. Lo anterior, teniendo en cuenta que conforme lo define el Plan General de Contabilidad Pública, para efectos del reconocimiento contable se aplica, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido, en el caso de los bienes adquiridos, por el precio de adquisición, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización.

De otra parte, el valor de las compensaciones, así como los valores correspondientes a estudio de títulos, estudios topográficos, cerramientos y demoliciones, no son objeto de amortización, en la medida que forman parte del costo de los terrenos y para efectos del cálculo de la amortización de los bienes de beneficio y uso público, estos se excluyen de la base. Lo anterior, dado que el sentido de la amortización es el reconocimiento del deterioro o pérdida de capacidad operacional de los bienes por el uso, durante su vida útil, lo que no tiene aplicación tratándose de los terrenos, los cuales mantienen sus condiciones y permanecen disponibles para el mantenimiento, mejoramiento, rehabilitación e incluso construcción de nuevas obras.

CONCEPTO 120281 DE DICIEMBRE 9 DE 2008

TEMA: Responsables de la presentación de información

SUBTEMA: Delegación de la certificación de los estados contables

Doctor
MARIO HUMBERTO MARTÍNEZ
Secretario de Hacienda
Departamento de Cundinamarca
Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200810-120281, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

"¿Es posible que el señor Gobernador delegue la firma de los Estados Financieros del Departamento a un funcionario de su confianza o por el contrario esa función es indelegable?"



CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública establece en su párrafo 361 *“Los estados, informes y reportes contables, al representar la situación financiera, económica, social y ambiental, la actividad, el potencial de servicio y la capacidad para generar recursos de las entidades contables públicas, deben certificarse, mediante firma, por parte del representante legal de la entidad, así como por el contador público responsable de su preparación”*. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el párrafo 402 del Marco Conceptual expresa que *“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”*. (Subrayado fuera de texto).

El Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en su numeral 4º, capítulo II, del título III, relacionado con procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, señala que *“Los funcionarios responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la preparación y presentación de los estados contables básicos son el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. Así mismo, estos funcionarios deben certificar los mencionados estados, conforme lo indican las normas técnicas”*. (Subrayado fuera de texto).

- a) En relación con la certificación de los estados contables básicos, el numeral 5º del señalado capítulo establece que *“Consiste en un escrito que contenga la declaración expresa y breve de que los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad, que la contabilidad se elaboró conforme a la normativa señalada en el Régimen de Contabilidad Pública, y que la información revelada refleja en forma fidedigna la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, además de que se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados contables básicos (...)*.

La certificación de los estados contables básicos debe estar firmada por el representante legal de la entidad contable pública y por el contador público con el número de tarjeta profesional”. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 5º expresa que *“Los estados contables básicos deben estar firmados por el representante legal y el contador, anteponiendo la expresión “Ver certificación anexa”. Para el efecto deben escribirse, en forma legible, los nombres y apellidos de los responsables, cargo y el número de la tarjeta profesional del contador”*.

Al tenor del artículo 9 de la Ley 489 de 1998, las autoridades administrativas pueden, mediante acto de delegación, transferir el ejercicio de funciones a sus colaboradores o a otras autoridades con funciones afines o complementarias.

Al respecto, el mencionado artículo 9 prescribe: *“Sin perjuicio de las delegaciones previstas en leyes orgánicas, en todo caso, los ministros, directores de departamento administrativo, superintendentes, representantes legales de organismos y entidades que posean una estructura independiente y autonomía administrativa podrán delegar la atención y decisión de los asuntos a ellos confiados por la ley y los actos orgánicos respectivos en los empleados públicos de los niveles directivo y asesor vinculados al organismo correspondiente, con el propósito de dar desarrollo a los principios de la*

función administrativa enunciados en el artículo 209 de la Constitución Política y en la presente ley”.

El artículo 10 de la misma norma, al fijar los requisitos que debe cumplir el acto de delegación, establece que *“en el acto de delegación, que siempre será escrito, se determinará la autoridad delegataria y las funciones o asuntos específicos cuya atención y decisión se transfieren”.*

Según la Sentencia C-036 de 05 de la Honorable Corte Constitucional, *“La delegación de funciones administrativas es entonces una forma de organizar la estructura institucional para el ejercicio de la función administrativa, junto con la descentralización y la desconcentración. Estas figuras tienen semejanzas, pues implican una cierta transferencia de funciones de un órgano a otro, pero presentan diferencias importantes, ya que la delegación y la desconcentración suponen que el titular original de las atribuciones mantiene el control y la dirección política y administrativa sobre el desarrollo de esas funciones, mientras que en la descentralización no existe ese control jerárquico, debido a la autonomía propia de la entidad descentralizada en el ejercicio de la correspondiente atribución”.*

La misma Sentencia menciona que *“la delegación, si bien presupone una autorización legal, no opera directamente por mandato de la ley, ya que implica la existencia de un acto de delegación, puesto que la transferencia se realiza por parte del órgano superior. Por ello, mientras que en la desconcentración de funciones el órgano superior no puede reasumir la función, ya que esta fue desconcentrada por mandato legal, en cambio, en la delegación, el órgano superior siempre puede reasumir la función, como lo señala el artículo 211 superior”.*

La posibilidad de que el representante legal pueda hacer uso de la delegación no supone que dicha facultad pueda predicarse también del Contador Público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública, pues las normas citadas en las consideraciones se refieren exclusivamente al representante legal de la entidad.

En ese sentido, la certificación de los estados contables corresponde a quienes la normativa contable pública ha designado como responsables, esto es, al representante legal de la entidad y al contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública, función que puede ser delegada en los términos y condiciones establecidos en la Ley 489 de 1983 y sus correspondientes reglamentaciones.

Además de las normas indicadas en estos antecedentes, adjuntamos doctrina previa emitida por la Contaduría General de la Nación mediante el concepto radicado bajo el número 20055-24953, en el cual se había tratado esta temática.

CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo señalado en las consideraciones, se concluye que mediante acto administrativo, el representante legal de la entidad contable pública puede delegar su responsabilidad de certificar los estados contables, siempre que ello se haga en los términos y condiciones establecidos en la Constitución Política y en la ley.

En cuanto a la doctrina contable pública, la Honorable 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 forman 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”.

La normativa contable pública contenida en el Régimen de Contabilidad Pública puede ser consultada en la página de la Contaduría General de la Nación en <http://www.contaduria.gov.co> y en la página del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública (CHIP) en <http://www.chip.gov.co>

CONCEPTO 121627 DE DICIEMBRE 9 DE 2008

TEMA: Cuentas de presupuesto y tesorería y cuentas de orden

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctor

ORBIDIO VELANDIA NIÑO

Director Administrativo y Financiero

Servicio Nacional de Aprendizaj (SENA)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200811-121627, relacionada con las observaciones presentadas por la Comisión Auditora de la Contraloría General de la República (CGR), teniendo en cuenta que en su comunicación plantea la siguiente situación:

Manifiesta en su consulta que el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) suscribió el Contrato 0060 con Colombia Telecomunicaciones, cuyo objeto es “Prestar el servicio de comunicaciones, valor agregado y conexos en la Dirección General, Regionales, Centros de Formación Profesional y Aulas Móviles del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), mediante el diseño, implementación y operación de una red de comunicaciones de acuerdo a las necesidades de la Entidad (...)”.

Señala además que la ejecución del mencionado contrato se realizará en varias vigencias, por lo cual la entidad reconoció en cuentas de presupuesto las apropiaciones de vigencias futuras. No obstante, la Comisión de la Contraloría General de la República realizó la siguiente observación. “Ni a 31/12/07 ni a 31/08/08 se ha registrado contablemente en Cuentas de Orden el reconocimiento de la obligación existente contractualmente (...)”.

Y es que contablemente, los valores anuales pactados serían una eventual responsabilidad contingente que debería incorporarse en cuentas de orden, operando como una garantía contractual de la que se ocupa el PGCP en la cuenta 9127, sobre la cual se podrían realizar los ajustes entre los ‘flujos reales y los considerados contractualmente’, a fin de efectuar las revelaciones plenas en los Estados Contables de la entidad, que si bien por su naturaleza no afectan su situación financiera, sí permiten ejercer un mayor control sobre futuras obligaciones”. Por lo anterior, consulta

si el SENA debe efectuar algún registro en cuentas de orden acreedoras, y cuál es la diferencia entre los registros en cuentas de orden y las cuentas de presupuesto y tesorería.

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.6 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería 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).

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”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 9.1.5 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden, del mismo texto normativo, 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”.*

Por lo tanto, las cuentas de presupuesto y tesorería son la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, y se han estructurado conservando la clasificación establecida en el Estatuto Orgánico del Presupuesto. Así, 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.

Por su parte, las cuentas de orden representan los hechos que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad, el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren un control administrativo, y las diferencias presentadas entre la información contable y la tributaria.

Así las cosas, si el SENA considera que la revelación del contrato en cuentas de presupuesto y tesorería permite con suficiencia ejercer un control sobre los recursos y la ejecución del mismo, es potestad de la entidad reconocerlo también en cuentas de orden. Ahora, si la entidad reconoce la ejecución del contrato en cuentas de orden, deberá reconocerlo en cuentas acreedoras de control, para lo cual debe afectar la subcuenta 939011-CONTRATOS PENDIENTES DE EJECUCIÓN, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y no como una responsabilidad contingente.

CONCLUSIÓN

Si el SENA considera que la revelación del contrato 0060, suscrito con Colombia Telecomunicaciones S. A., en cuentas de presupuesto y tesorería permite con

suficiencia ejercer un control sobre la ejecución de los recursos, es potestad de la entidad reconocerlo también en cuentas de orden. Ahora, si la entidad reconoce la ejecución del contrato en cuentas de orden, deberá reconocerlo en cuentas acreedoras de control, para lo cual debe afectar la subcuenta 939011-CONTRATOS PENDIENTES DE EJECUCIÓN, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y no como una responsabilidad contingente.

CONCEPTO 121658 DE DICIEMBRE 11 DE 2008

TEMA: Inventarios

SUBTEMA: Valorización

Doctor

NÉSTOR EUGENIO RAMÍREZ CARDONA

Gerente General

Empresa de Renovación Urbana

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200811-121658, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. *“¿Los bienes inmuebles que forman parte de los inventarios son susceptibles de valorizar?”*
2. *“En el caso de que los inventarios se deban valorizar ¿cuál sería el registro contable?”*
3. *Si los inventarios no se valorizan y la Empresa realiza nuevos avalúos comerciales a los predios, estos deben revelarse en las Notas a los estados Financieros?”*

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece en su numeral 158 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”*, mientras 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”*.

Se observa en la definición que si bien los activos de la propiedad, planta y equipo tienen una vocación de permanecer inmovilizados dentro del patrimonio de la entidad por más de un periodo contable, la de los inventarios es salir de la entidad contable pública en forma de ventas, transformación, consumo o suministro.

Por esta razón, aunque el reconocimiento inicial de ambas partidas es al costo histórico, sus bases de valuación posterior difieren de manera sustancial, pues

mientras las Propiedades, Planta y Equipo *“Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización”* (numeral 166, PGCP), *“Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros”* (numeral 163, PGCP).

El costo de realización representa el importe en efectivo o el equivalente por el cual se espera que sea convertido un activo o liquidado un pasivo, en condiciones normales, y el de reposición representa el precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que se tiene, o el costo actual estimado de reemplazo de los bienes en condiciones semejantes a los existentes.

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública establece en su numeral 163 que *“Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros”* (Subrayado fuera de texto).

La contabilización de las respectivas provisiones que se constituyen por la diferencia entre el valor en libros y el valor de realización cuando este último fuere mayor se registra en la cuenta *“1580 provisión para protección de inventarios (CR)”*, cuya descripción en el Catálogo General de Cuentas expresa que *“Representa el menor valor de los inventarios, resultante de comparar el valor en libros con el valor de realización, cuando el valor en libros es mayor. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5306-Provisión para Protección de Inventarios”* del gasto.

El mismo numeral 163 indica que si se incrementara el valor de realización del inventario en algún momento antes de su venta o disposición por otra vía, *“se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan”*.

Se observa entonces que los inventarios no pueden valorarse por encima del valor en libros, por lo cual se expresa también que *“No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado”*.

Ahora bien, el numeral 122 del PGCP expresa que *“(…) 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”*, y el numeral 379 se refiere a las notas relativas a la valuación como aquellas que *“describen las bases particulares de medición adoptadas por la entidad para la cuantificación de las operaciones que afectan la información contable pública”*.

Por su parte, *“Las notas a los estados contables básicos forman parte integral de los mismos”* (párrafo 366 del mismo cuerpo normativo), por lo cual el Manual de procedimientos relativos a los estados, informes y reportes contables, en el numeral 16 reitera que *“Las notas a los estados contables básicos son parte integral de estos y forman con ellos un todo indisoluble”*.

Las normas citadas evidencian que la normativa contable pública prevé un tratamiento diferente a la valoración posterior de los activos según su clasificación inicial como Propiedades, planta y equipo o como inventarios, lo cual dependerá de las características de cada uno de estos recursos, siendo necesario reportar mediante notas a los estados contables la información adicional que, por sus características,

sea susceptible de revelación para una mejor comprensión de los estados contables de los cuales son parte integral.

CONCLUSIÓN

De acuerdo a lo señalado en las consideraciones, se concluye que

Los bienes inmuebles que forman parte de los inventarios no se deben valorizar contablemente, pues solo podrán constituirse provisiones cuando a ello hubiere lugar o recuperarlas hasta concurrencia con su valor en libros, no siendo posible utilizar las cuentas 1999, las cuales están destinadas para representar aumento neto del valor en libros de los activos, determinado como resultado de la actualización de los bienes a los que les sea aplicable de conformidad con las normas técnicas.

Si por alguna razón de tipo administrativo estos bienes son valorizados, la información correspondiente debe ser revelada en notas a los estados contables, concretamente en las notas relativas a la valuación.

En cuanto a la doctrina contable pública, la Honorable 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 forman 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”.

La normativa contable pública contenida en el Régimen de Contabilidad Pública puede ser consultada en la página de la Contaduría General de la Nación en <http://www.contaduria.gov.co> y en la página del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Financiera Pública CHIP en <http://www.chip.gov.co>

CONCEPTO 120477 DE DICIEMBRE 12 DE 2008

TEMA: Venta de terrenos

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora

ADYS ESTER CERVANTES ALBÁN

Empresa de Desarrollo Urbano de Bolívar (EDURBE S.A.)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200810-120477, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada:

En desarrollo de su objeto social, la entidad realiza la venta de lotes recuperados a través de rellenos, los cuales son propiedad de la Nación y son entregados a la entidad para que ejecute el proyecto de recuperación sanitaria de Cartagena.

Por tanto, consulta si el ingreso por la venta de los terrenos es operacional, extraordinario o a favor de terceros de los cuales se van descontando los gastos en que se incurran. Además, ¿cuál es el registro de los terrenos en los activos?

CONSIDERACIONES

La norma técnica de inventarios, contenida en el numeral 9.1.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

“9.1.1.4 Inventarios

158. Noción. 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.

159. La comercialización comprende el proceso de intermediación entre los centros de producción y los destinos de consumo, a través de diferentes operaciones de compraventa mayoristas o minoristas, actividad en la cual los bienes no son objeto de transformación por parte de quien los comercializa. (...).

162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos pueden aplicarse los métodos de Primeras en entrar primeras en salir (PEPS), costo promedio o cualquier otro método de reconocido valor técnico, de acuerdo con la naturaleza de los bienes, procesos productivos y procedimientos internos. No se acepta como método de valuación el de Últimas en entrar primeras en salir (UEPS).

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado.

164. Los inventarios se revelan de acuerdo con su estado de elaboración, en productos terminados, en proceso, materias primas y materiales y, de acuerdo con su disponibilidad, en inventarios en tránsito y en poder de terceros. Las provisiones constituidas se revelan por separado como un menor valor de los inventarios. Así mismo, el método de valoración utilizado se debe revelar en las notas a los estados, informes y reportes contables”.

A su vez, la norma técnica de Ingresos, contenida en el numeral 9.1.4.1 del Plan General de Contabilidad Pública, establece:



“9.1.4.1 Ingresos

264. *Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.*

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

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

Por su parte, la descripción de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS establece que *“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 estas, en los plazos y condiciones convenidos.*

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

A su vez, la descripción de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS expresa 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.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991506-Bienes Recibidos de Terceros”.

En estos términos, la entidad deberá observar las condiciones en que son recibidos los terrenos de la Nación para adelantar su venta y establecer el registro a efectuar. En primer lugar, si existe la entrega de la titularidad de los mismos, deberá registrarse el traspaso de la Nación en la subcuenta respectiva del grupo 15-INVENTARIOS, y en el momento de la venta reconocerá el ingreso por la venta de bienes. En caso contrario, la entidad reconocerá los terrenos en cuentas de orden y reconocerá el ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

CONCLUSIÓN

En estos términos, se presentan dos escenarios dependiendo de la condición en que sean entregados los terrenos:

En el primer caso, si existe la entrega de la titularidad de los mismos, deberá registrar el traspaso de la Nación en la subcuenta respectiva del grupo 15-INVENTARIOS, y en el momento de la venta reconocerá el ingreso por venta de bienes.

En caso contrario, la entidad deberá reconocer los terrenos en la subcuenta respectiva de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y reconocerá el ingreso en la subcuenta respectiva de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

CONCEPTO 121273 DE DICIEMBRE 12 DE 2008

TEMA: Ingresos recibidos por anticipado por matrículas

SUBTEMA: Tratamiento contable

Doctora
LIVIA AMANDA PEÑA SALGADO
Profesional Universitario
Contraloría General de la República
Gerencia Departamental de Boyacá

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 200811-121273, en la cual solicita que se precise cuál es el tratamiento contable que se debe dar a los recursos que son recibidos por parte de un ente universitario, por concepto de matrículas en un período contable, pero que se realizan en el siguiente período.

De otra parte, consulta los efectos contables y ante el Régimen de Contabilidad Pública del hecho de que la entidad reconoció como ingresos del período, los mencionados recursos.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual respecto al principio de Contabilidad Pública 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 120, en relación con el principio de prudencia, 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. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no solo 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 periodos 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 sobrestimar 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 ”*.

De otra parte, el párrafo 264 del numeral 9.1.4.1 dispone que *“ Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el período 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 su parte, el párrafo 265, en cuanto al reconocimiento de los ingresos, establece que “... *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...*”

El párrafo 236 del numeral 9.1.2.7 en relación con los otros pasivos dispone que “*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*”.

Así las cosas, y teniendo en cuenta el análisis normativo anterior, el reconocimiento de los recursos recibidos por el ente universitario en un período contable correspondientes a los servicios que se van a prestar en el período contable siguiente corresponde a la subcuenta 291007-Ventas que conforma la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Al inicio de la siguiente vigencia y teniendo en cuenta la estacionalidad del ingreso por el tipo de servicio que se presta y las fechas establecidas para la cancelación por parte de los estudiantes, la entidad debe realizar la reclasificación de los ingresos recibidos por anticipado, a las cuentas correspondientes al ingreso por prestación de servicios, mediante un débito en la subcuenta 291007-Ventas que conforma la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y como contrapartida un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS, del grupo 43-VENTAS DE SERVICIOS.

En relación con los efectos contables y ante el Régimen de Contabilidad Pública, del hecho que la entidad reconoció como ingresos del período los mencionados recursos, estos se relacionan con la generación de información que no refleja ni la verdadera situación financiera, económica y social ni la actividad del ente público, desconociendo las características cualitativas que debe poseer la información contable pública y entorpeciendo el cumplimiento de los propósitos del Sistema General de Contabilidad Pública.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el análisis realizado se concluye que, cuando un ente universitario recibe recursos en un período contable que corresponden a los servicios que se van a prestar en el período contable siguiente, el reconocimiento contable corresponde a la subcuenta 291007-Ventas que conforma la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Respecto a los efectos contables y ante el Régimen de Contabilidad Pública, estos se relacionan con la generación de información que no refleja ni la verdadera situación financiera, económica y social ni la actividad del ente público, desconociendo las características cualitativas que debe poseer la información contable pública y entorpeciendo el cumplimiento de los propósitos del Sistema General de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 121637 DE DICIEMBRE 12 DE 2008**TEMA: Gastos****SUBTEMA: Titularización de Flujos Futuros**

Doctora
ALEXANDRA ÁLVAREZ E.
Contadora
TRANSMILENIO S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200811-121637, en la cual solicita que se analice el tratamiento contable indicado en el concepto 200811-121033, el cual señala lo siguiente:

“Con respecto a la inquietud sobre el registro contable que debe efectuar TRANSMILENIO S. A. para los gastos que debe asumir directamente en el proceso de titularización y que se pagan a través del patrimonio autónomo, la empresa debe reconocer el gasto y el pasivo que correspondan. Cuando el patrimonio autónomo efectúe el pago, TRANSMILENIO S. A. debita el pasivo inicialmente constituido y acredita la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR. Cuando restituya los recursos al patrimonio autónomo debita la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”.

Para el efecto, la entidad precisa que existen dos tipos de gastos: 1: Los gastos que son con cargo a la titularización (intereses) y 2. Gastos conexos (comisión de la fiducia, estructuradores, calificador externo e interno, comisión de administración de títulos, abogados, calificadora, etc.) con cargo al presupuesto de TRANSMILENIO S.A., los cuales serán pagados directamente por esta empresa y que con independencia de quien cancele los conceptos mencionados, estos deben registrarse como un mayor valor del activo.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 1.1 del capítulo XV de la Circular Básica Contable y Financiera (Circular 100 de 1995) de la Superintendencia Financiera define, entre otros, los siguientes términos:

“Titularización. Es un mecanismo de movilización de activos que consiste en el agrupamiento o empaquetamiento de bienes presentes o futuros generadores de Flujos de Caja denominados ‘Activos Subyacentes’, mediante la creación de una estructura autofinanciada creada a través de un Vehículo de Propósito Especial (VPE) a partir del cual se emiten valores. La fuente exclusiva de pago de tales valores será el flujo de caja derivado de los Activos Subyacentes vinculados al proceso de Titularización. (...)

Emisor. Es la entidad expresamente facultada para la conformación o creación de un VPE a partir del cual se emiten los títulos producto del proceso de Titularización. Para el caso de titularizaciones a partir de Patrimonios Autónomos, la sociedad fiduciaria, en representación del Patrimonio Autónomo, emitirá los títulos correspondientes”.

Originador. Es la persona natural o jurídica que transfiere a una sociedad fiduciaria en desarrollo de un contrato de fiducia o a una sociedad titularizadora, la propiedad de los bienes que se vinculan al proceso de Titularización como Activos Subyacentes, a fin de que dichas entidades desarrollen el proceso de Titularización. (...)

Patrimonio Autónomo. Vehículo de Propósito Especial constituido exclusivamente por sociedades fiduciarias a partir de Activos Subyacentes transferidos por el Originador de los mismos por virtud de un contrato de fiducia mercantil. Los bienes entregados en fideicomiso se encontrarán separados tanto jurídica como contablemente de los bienes propios del fiduciario y de aquellos pertenecientes a otros fideicomisos que se encuentren en cabeza del mismo, de tal forma que en cualquier momento sean susceptibles de identificación inequívoca. El reglamento de emisión hará parte de contrato de fiducia mercantil”.

Con referencia a la normativa contable, el párrafo 132 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP establece: “Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estas 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).

El párrafo 282 del PGCP 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”.

CONCLUSIÓN

Considerando que en un proceso de titularización la sociedad fiduciaria, en representación del patrimonio autónomo constituido, emite y coloca los títulos, los intereses que deban pagarse a los inversionistas que adquieren los títulos emitidos son gastos que debe reconocer el patrimonio autónomo. En consecuencia, no hay lugar al reconocimiento de estos intereses por parte de la entidad pública que transfiere la propiedad de los bienes para la constitución del patrimonio autónomo.

De otra parte, los gastos con cargo al presupuesto de TRANSMILENIO S. A. por conceptos tales como la comisión de la fiduciaria, estructuradores, calificador externo e interno, comisión de administración de títulos, abogados y calificadora no constituyen mayor valor del bien, toda vez que el proceso de titularización, si bien es el mecanismo utilizado por la empresa para obtener la liquidez necesaria para adelantar las obras, los conceptos citados no se relacionan directamente con la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización. En consecuencia, deben registrarse como gasto de la empresa, como se indicó en el concepto 200811-121033.

No obstante, si los gastos que debe asumir TRANSMILENIO S. A. no se pagan a través del patrimonio autónomo, no debe tenerse en cuenta el tratamiento contable relativo al pago, el cual señala: “Cuando el patrimonio autónomo efectúe el pago, TRANSMILENIO S. A. debita el pasivo inicialmente constituido y acredita la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS

POR PAGAR. Cuando restituya los recursos al patrimonio autónomo debita la subcuenta 249015-Obligaciones pagadas por terceros, de la cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR y acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”.

CONCEPTO 120476 DE DICIEMBRE 16 DE 2008

TEMA: Pasivo Pensional

SUBTEMA: Cálculo actuarial

Doctora
DIANA MARCELA PINEDA FRANCO
Contadora
Municipio de Filadelfia
Filadelfia (Caldas)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200810-120476, mediante la cual solicita colaboración para contabilizar el cálculo actuarial del pasivo pensional del Municipio. De igual manera, se solicita indicar el tratamiento contable de las acciones que posee el Municipio en una entidad liquidada.

CONSIDERACIONES

En primer lugar, es necesario señalar que la Cuenta 1417-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES no debe ser utilizada por el Municipio, por cuanto es de utilización exclusiva de los Fondos de reservas como lo señala su descripción: *“Representa el valor de los derechos a favor del fondo de reservas, originados en el Sistema General de Pensiones”*. (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el párrafo sexto del numeral 2 del capítulo VII, Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, establece: *“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”*.

De tal manera que la entidad deberá revelar el dato de cálculo actuarial que haya sido suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con fecha de corte 31 de diciembre de 2007, el cual puede ser consultado en la página web del FONPET: http://www.minhacienda.gov.co/FONPET_PUBLIC/CONSULTASALDOSPASIVOS?pmenu=N.

Por otra parte, según lo definido en el párrafo primero del numeral referido *“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”.

De acuerdo con lo anterior, el cálculo actuarial es un pasivo estimado sujeto a determinadas condiciones para su materialización como un pasivo real, por lo que para su reconocimiento no puede ser utilizada una cuenta de activo. Para este efecto el Catálogo General de Cuentas, adoptado mediante Resolución 355 de 2007, determinó la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, descrita como “*Representa el valor amortizado del cálculo actuarial por concepto de pensiones que corresponde a la diferencia entre el cálculo actuarial reconocido como pasivo estimado, conforme a las disposiciones legales vigentes, y el valor pendiente de amortizar*”.

El numeral 3 del procedimiento contable referido señala: “**3. RECONOCIMIENTO DEL CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES.** *El registro del cálculo actuarial de pensiones se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Se debitan las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) y se acreditan 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*”.

Por otra parte, en la misma página web del FONPET se publica el valor de los recursos que la entidad posee en este encargo fiduciario, el cual debe ser revelado en la información contable del Municipio, atendiendo lo señalado en el numeral 8, Creación de la Reserva Financiera Actuarial del procedimiento mencionado.

Respecto a las Acciones patrimoniales que la entidad poseía en la EPS de Caldas, ya liquidada, se deben adelantar las actividades administrativas que sean necesarias y pertinentes para determinar si, a pesar de que la entidad ya fue liquidada, aún existe posibilidad de recuperar dicho valor o, por el contrario, el derecho ya no existe.

En el evento en que aún exista el derecho, este se revelará a través de la Subcuenta 147090-Otros deudores, de la Cuenta 1470-Otros Deudores indicando en las Notas a los estados contables su situación. Si el derecho ya no existe, debe depurarse dicho valor de la información contable, conforme lo establece la Resolución 357 de 2008, atendiendo lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, en relación con la eliminación de derechos que al respecto señala que, para el caso de las entidades de gobierno general, se afecta directamente el patrimonio mediante un débito a la Subcuenta 310504-Municipio, de la Cuenta 3105-Capital Fiscal.

CONCLUSIÓN

Para reconocer y registrar el cálculo actuarial del pasivo pensional informado por el Fondo de Pensiones de las Entidades Territoriales (FONPET) y la reserva financiera actuarial, las entidades territoriales deberán aplicar el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007 y utilizarán para el efecto la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Para determinar cómo está discriminado el valor suministrado deberá comunicarse con la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Respecto a las Acciones patrimoniales que la entidad poseía en la EPS de Caldas se deben adelantar las actividades administrativas que sean necesarias y pertinentes para determinar si aún existe posibilidad de recuperar dicho valor o, por el contrario, el derecho ya no existe.

En el evento en que aún exista el derecho, este se revelará a través de la Subcuenta 147090-Otros deudores, de la Cuenta 1470-Otros Deudores indicando en las Notas a los estados contables la situación de los mismos. Si el derecho ya no existe, debe depurarse dicho valor de la información contable, conforme lo establece la Resolución 357 de 2008, atendiendo a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, en relación con la eliminación de derechos que afectan directamente el patrimonio mediante un débito a la Subcuenta 310504-Municipio, de la Cuenta 3105-Capital Fiscal.

CONCEPTO 121569 DE DICIEMBRE 18 DE 2008

TEMA: Bienes de beneficio y uso público

SUBTEMA: Traslado

Doctor
JUAN CARLOS PEÑA MEDINA
Director Técnico Financiero
Instituto de Desarrollo Urbano (IDU)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200811-121569, en la cual consulta el procedimiento contable y los documentos que deben suscribir el IDU y la Secretaría General de la Alcaldía de Bogotá, en virtud del traslado de bienes de beneficio y uso público-Andenes del Barrio Santafé, teniendo en cuenta que estos bienes se amortizaron totalmente en los estados financieros de la Secretaría General.

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1, Normas Técnicas relativas a las Etapas de Reconocimiento y Revelación de los Hechos Financieros, Económicos, Sociales y Ambientales del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, indica que *“Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública son:*

(...) 130. 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).

Por su parte, el numeral 9.1.1.6 en lo relacionado con los bienes de beneficio y uso público señala 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.

(...)

180. 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.

181. Los bienes de beneficio y uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer el deterioro por la pérdida de capacidad de su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio. Por su parte, aquellos amparados en contratos de concesión no son objeto de amortización". (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que los bienes de beneficio y uso público que la Secretaría General de la Alcaldía de Bogotá va a trasladar al IDU se encuentran totalmente amortizados en sus estados contables, en el momento de la entrega de los bienes, esta Secretaría debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES BENEFICIO Y USO PÚBLICO y como contrapartida acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO.

Por su parte, el IDU debe incorporar los bienes recibidos en su contabilidad, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO y como contrapartida la subcuenta 325525-BIENES de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, por el valor convenido entre las partes o el estimado mediante avalúo técnico. No obstante, en caso de que no exista una medición monetaria confiable para efectos de establecer el valor de los bienes, el IDU debe proceder a revelarlos por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables e implementar las medidas que considere pertinentes para ejercer un control administrativo sobre este tipo de bienes, mediante una relación detallada de los mismos.

En lo relacionado con los documentos que se deben suscribir para efectos de realizar el traslado de los bienes, el numeral 9.2.1 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los soportes contables, 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." (...).

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).

Así las cosas, los documentos soporte son indispensables para efectos de realizar los registros contables de las diferentes operaciones realizadas por las entidades públicas,

razón por la cual la Secretaría General de la Alcaldía de Bogotá y el IDU deben establecer cuál es el documento soporte idóneo para efectos de realizar el traslado de los bienes, como pueden ser la expedición del respectivo acto administrativo, celebración de convenios o acuerdos y demás documentos que consideren pertinentes.

CONCLUSIÓN

Para efectos del traslado de los bienes de beneficio y uso público de la Secretaría General de la Alcaldía de Bogotá al IDU, teniendo en cuenta que se encuentran totalmente amortizados en los estados contables de la Secretaría, esta última debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES BENEFICIO Y USO PÚBLICO y como contrapartida acredita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO.

Por su parte, el IDU debe incorporar los bienes recibidos en su contabilidad, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO y como contrapartida la subcuenta 325525-BIENES de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, por el valor convenido entre las partes o el estimado mediante avalúo técnico. No obstante, en caso de que no exista una medición monetaria confiable para efectos de establecer el valor de los bienes, el IDU debe proceder a revelarlos por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables e implementar las medidas que considere pertinentes para ejercer un control administrativo sobre este tipo de bienes, mediante una relación detallada de los mismos.

En lo referente a los documentos que deben suscribir la Secretaría General y el IDU para efectos del traslado de los bienes, son las partes las que deben establecer el documento soporte idóneo que les permita realizar los registros contables correspondientes, como pueden ser la expedición del respectivo acto administrativo, celebración de convenios o acuerdos y demás documentos que consideren pertinentes.

CONCEPTO 121926 DE DICIEMBRE 18 DE 2008

TEMA: Gastos de organización y puesta en marcha

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctora

RUBY PULGARÍN CASTAÑO

Revisor Fiscal en representación de MGI Páez y Asociados Ltda.

Hidroeléctrica Pescadero Ituango S. A. ESP.

Medellín (Colombia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200812-121926, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:

La entidad denominada Hidroeléctrica Pescadero Ituango S. A. ESP se encuentra en la actualidad en etapa preoperativa, dado que aún no le han entregado la licencia

ambiental. Durante el año 2006 se reconocieron contablemente todos los desembolsos como cargos diferidos; sin embargo, se hizo una reclasificación de los desembolsos por pagos administrativos (Gerente, Asesor Jurídico, Contadora y Revisoría Fiscal, entre otros) a Gastos Administrativos, los cuales son deducibles en el cálculo del impuesto de renta. En los años 2007 y 2008 se continuó con el registro en gastos administrativos.

La actual contadora, durante el 2008 ha contabilizado estos gastos administrativos como cargos diferidos, argumentando que los únicos ingresos que está generando la entidad son los rendimientos de las capitalizaciones de los accionistas, y que estos gastos no tienen ingresos asociados. Por lo anterior consulta:

¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los gastos administrativos estando la entidad en etapa preoperativa?

CONSIDERACIONES

El numeral 2.8 de los Principios de contabilidad pública, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala en relación con el principio de Asociación 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 contables”*.

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP expresa 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. Tratándose del descuento de los bonos y títulos colocados, este se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos”. (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, los gastos en que incurre la Hidroeléctrica Pescadero Ituango S. A. ESP, en etapa preoperativa deben reconocerse como un cargo diferido, afectando la subcuenta 191007-Gastos de organización y puesta en marcha, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, con contrapartida en el pasivo correspondiente.

Así las cosas, los gastos incurridos por la entidad en etapa preoperativa, reconocidos en las subcuentas, de las cuentas, de la Clase 5-GASTOS, deben reclasificarse a la subcuenta 191007-Gastos de organización y puesta en marcha, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida las subcuentas correspondientes del gasto, o la subcuenta respectiva de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda a la vigencia en la cual se reconocieron.

Una vez la entidad empiece sus operaciones, estos cargos diferidos se amortizarán durante el tiempo que se espere percibir los beneficios de los gastos incurridos,

tiempo que debe ser determinado por la entidad con base en las disposiciones legales vigentes. Para el reconocimiento de la amortización de los cargos diferidos la entidad deberá afectar mediante un débito la subcuenta 511105 ó 521105-Gastos de organización y puesta en marcha, según corresponda, y un crédito a la subcuenta 191007-Gastos de organización y puesta en marcha, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

CONCLUSIÓN

Los gastos en que incurre la Hidroeléctrica Pescadero Ituango S. A. ESP. en etapa preoperativa deben reconocerse como un cargo diferido, afectando la subcuenta 191007-Gastos de organización y puesta en marcha, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, con contrapartida en el pasivo correspondiente.

Así las cosas, los gastos incurridos por la entidad en etapa preoperativa, reconocidos en las subcuentas, de las cuentas, de la Clase 5-GASTOS, deben reclasificarse a la subcuenta 191007-Gastos de organización y puesta en marcha, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida las subcuentas correspondientes del gasto, o la subcuenta respectiva de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, según corresponda a la vigencia en la cual se reconocieron.

Una vez la entidad empiece sus operaciones, estos cargos diferidos se amortizarán durante el tiempo que se espere percibir los beneficios de los gastos incurridos, tiempo que debe ser determinado por la entidad con base en las disposiciones legales vigentes.

Para el reconocimiento de la amortización de los cargos diferidos, la entidad deberá afectar mediante un débito la subcuenta 511105 ó 521105-Gastos de organización y puesta en marcha, según corresponda, y un crédito a la subcuenta 191007-Gastos de organización y puesta en marcha, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

CONCEPTO 121700 DE DICIEMBRE 19 DE 2008

TEMA: Recursos entregados en Administración

SUBTEMA: Reconocimiento

Doctora
MAGDA ARÉVALO ROJAS
Coordinadora del Grupo Interno de Contabilidad
Ministerio de Educación Nacional
Centro Administrativo Nacional (CAN)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada bajo el número 200811-121700, mediante la cual se consulta si deben contabilizarse como “gasto social” los recursos entregados en administración al ICETEX en virtud de un convenio cuyo objeto es la “*Constitución de un Fondo en Administración denominado ‘Fondo de Apoyo para Docentes de las Diferentes IES, para cursar Programas de Nivel de Posgrado en Alemania’*”.

CONSIDERACIONES

El artículo 366 de la Constitución Política establece que *“El bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población son finalidades sociales del Estado. Será objetivo fundamental de su actividad la solución de las necesidades insatisfechas de salud, de educación, de saneamiento ambiental y de agua potable. Para tales efectos, en los planes y presupuestos de la Nación y de las entidades territoriales, el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación”*.

El sentido de prioridad que la Constitución quiso plasmarle al concepto de “Gasto Público Social” y su relación con las necesidades básicas insatisfechas se evidencia también en su artículo 350 cuando expresa que *“La ley de apropiaciones deberá tener un componente denominado gasto público social que agrupará las partidas de tal naturaleza, según definición hecha por la ley orgánica respectiva (...)”* aclarando que *“(...) el gasto público social tendrá prioridad sobre cualquier otra asignación”*.

Es así como, en desarrollo de este mandato superior, la Ley Orgánica del Presupuesto definió el Gasto Público Social como *“aquel cuyo objetivo es la solución de las necesidades básicas insatisfechas de salud, educación, saneamiento ambiental, agua potable, vivienda, y las tendientes al bienestar general y al mejoramiento de la calidad de vida de la población, programados tanto en funcionamiento como en inversión”* (Decreto 111 de 1996, definió en su artículo 41).

La relación del Gasto Público Social con las necesidades básicas insatisfechas de la población también aparece en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) cuando establece en su párrafo 289 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”*, por lo que la Contabilidad Pública y sus estados, informes y reportes contables constituyen una vía para facilitar y satisfacer las necesidades informativas de los usuarios.

Ahora bien, observando el convenio firmado por el Ministerio de Educación Nacional con el Instituto Colombiano de Crédito y Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX), para la *“Constitución de un Fondo en Administración denominado ‘Fondo de Apoyo para Docentes de las Diferentes IES, para cursar Programas de Nivel de Postgrado en Alemania’”*, no se puede afirmar que en el objeto del mismo exista una relación directa con las necesidades básicas insatisfechas de educación de la población, según las definiciones constitucionales y legales aquí expuestas, por lo que su contabilización como “Gasto Público Social” no estaría acorde con el Régimen de Contabilidad Pública -RCP- expedido por la Contaduría General de la Nación.

Finalmente, dado que en la comunicación recibida se manifiesta que el Ministerio de Educación Nacional contabilizó *“en la cuenta 142402 (Recursos Entregados en Administración)”* los recursos entregados al ICETEX y que *“Del actual convenio no se ha contabilizado ninguna legalización debido a que en los informes reportados por el ICETEX, el cual es el ejecutor del contrato, sus registros corresponden a la contabilización de los créditos otorgados a los beneficiarios de dicho fondo”*, es de anotar que los activos representados en la cuenta 142402 –Recursos Entregados en Administración– deben acreditarse con *“El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados”* según lo estipula el Catálogo General de Cuentas en la dinámica de la mencionada subcuenta.

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece, en su párrafo 282, 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 incluyen los originados por situaciones de carácter extraordinario”*, por lo cual, en cada liquidación o informe que el ICETEX haga de los créditos utilizados por los beneficiarios de las becas, deberá acreditarse la mencionada subcuenta 142402 –Recursos Entregados en Administración– utilizando como contrapartida los gastos operacionales de la entidad, por lo que la subcuenta a utilizar, en ese caso, es la 521126 –Capacitación docente– de la cuenta 5211 –GENERALES–. (Todos los textos subrayados no lo están así en el original).

CONCLUSIÓN

De acuerdo a la normativa considerada y presentada en los antecedentes, se concluye que los recursos entregados en administración por parte del Ministerio de Educación Nacional al ICETEX para conformar el “Fondo de Apoyo para Docentes de las Diferentes IES, para cursar Programas de Nivel de Postgrado en Alemania” no se deben contabilizar como “Gasto Público Social”, puesto que no cumplen con tal definición. Estos recursos deben ser contabilizados en la subcuenta 142402 –Recursos Entregados en Administración–, que debe disminuirse con cada liquidación o legalización que elabore el ICETEX, utilizando como contrapartida un gasto operacional de la entidad, por lo que la subcuenta a utilizar, en ese caso, es la 521126 –Capacitación docente– de la cuenta 5211 –GENERALES–.

En cuanto a la doctrina contable pública, la Honorable 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 forman parte de un complejo proceso en el que el ejercicio individual de cada una de ellas irradia en el ejercicio general, afectando de manera sustancial los “productos finales”, entre ellos el balance general, los cuales son definitivos para el manejo de las finanzas del Estado (...)*.

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

CONCEPTO 121701 DE DICIEMBRE 19 DE 2008**TEMA:** Cuotas Partes**SUBTEMA:** Recursos consignados

Doctor
JESÚS ALFONSO ROBAYO MOLINA
Gerente General
Consorcio FOPEP 2007

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200811-121701, mediante la cual solicita el tratamiento contable para el reconocimiento y registro de los recursos consignados para dar cumplimiento a una orden de embargo proferida contra el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional por concepto de cuotas partes a favor de la Secretaría de Rentas del Departamento del Atlántico.

Mediante comunicación telefónica la doctora Eva Albarracín informa que las cuotas partes cobradas son un pasivo de Foncolpuertos y que dicho pago no estaba presupuestado.

CONSIDERACIONES

Mediante concepto 20073-91044, que anexo a esta comunicación, le indicamos al Ministerio de Protección Social que *“En virtud de la normatividad que regula la creación y funcionamiento del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional (FOPEP) este actúa como ente pagador”*.

En el mismo concepto se establece que *“el pasivo pensional de Foncolpuertos está a cargo del Ministerio de la Protección Social”*.

En ese orden de ideas, el FOPEP, como ente pagador, recibe recursos para el pago del pasivo pensional de varias entidades, entre las cuales se encuentra el Ministerio de la Protección Social-Foncolpuertos.

El FOPEP se vio en la obligación de constituir un título judicial por cuotas partes de pensiones a cargo del Ministerio de la Protección Social-Foncolpuertos con recursos recibidos para pago de pensiones que no tenían tal destinación. Por lo tanto, el FOPEP debe reconocer en su información contable el derecho de cobro al Ministerio de la Protección Social-Foncolpuertos por el pago realizado y el Ministerio de la Protección Social-Foncolpuertos debe reconocer en su información contable la constitución del depósito judicial y el pasivo correspondiente a favor del FOPEP.

Para reconocer y revelar los pagos que las entidades contables públicas realizan por cuenta de terceros, el Catálogo General de Cuentas, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, contiene la Subcuenta 147064-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, de la Cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Y, para revelar la constitución del título judicial, el Catálogo General de Cuentas contiene la Subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la Cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

CONCLUSIÓN

La consignación efectuada por FOPEP para la constitución del depósito judicial ordenado como garantía de pago de las Cuotas Partes a cargo de Foncolpuertos constituye para el FOPEP un derecho que debe ser reconocido y revelado en la información contable a través de la Subcuenta 147064-PAGO POR CUENTA DE TERCEROS, de la Cuenta 1470-OTROS DEUDORES hasta tanto se extinga por cualquiera de los medios de pago establecidos en la normatividad legal vigente.

Por su parte, el Ministerio de la Protección Social-Foncolpuertos revelará en su información contable el título judicial constituido mediante un débito a la Subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la Cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y un crédito en la Subcuenta 249015-OBLIGACIONES PAGADAS POR TERCEROS, de la Cuenta 2490-OTRAS CUENTAS POR PAGAR, sin perjuicio de realizar las acciones legales pertinentes que sean necesarias para obtener la devolución de los recursos garantizados mediante el título judicial o, en su defecto, se confirme la obligación de pago de las cuotas partes, caso en el cual deberá reconocer en la información contable dicho pasivo, el cual será cancelado con los recursos del depósito.

CONCEPTO 121919 DE DICIEMBRE 19 DE 2008**TEMA:** Recursos de salud**SUBTEMA:** Giro directo de recursos a las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado

Doctor
HERLIN ANTONIO MOSQUERA CÓRDOBA
Alcalde
Quibdó (Chocó)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200812-121919, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada:

Solicita concepto sobre el registro contable del giro directo de los recursos del Sistema General de Participaciones y del Fondo de Solidaridad y Garantía (FOSYGA) a las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado que atienden a la población en el Departamento del Chocó, de acuerdo con lo establecido en el Decreto 1054 de 2007.

CONSIDERACIONES

El artículo 1º del Decreto 1054 de 2007 establece que *“El Gobierno Nacional dispone la medida de giro directo de los recursos del Sistema General de Participaciones y del Fondo de Solidaridad y Garantía (FOSYGA) a las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado que atienden la población en el Departamento del Chocó, en los municipios que a la vigencia del presente Decreto no han sido objeto de la medida de que trata el Decreto 3260 de 2004.*

La medida de giro directo se mantendrá durante el período contractual pactado entre las EPS-S y los municipios del Departamento del Chocó y se prorrogará



automáticamente en los periodos contractuales siguientes hasta tanto el Ministerio de la Protección Social declare que cesaron las circunstancias que dieron origen a la medida de giro directo”.

El artículo 2° del citado Decreto expresa que *“Para efecto de la ejecución de giro directo de los recursos en el departamento de Chocó, se seguirán las siguientes reglas:*

1. Las Entidades Promotoras del Régimen Subsidiado EPS-S que operan en los municipios del departamento del Chocó respecto de los cuales se aplica la medida de giro directo, una vez suscritos los contratos de aseguramiento, remitirán al Ministerio de la Protección Social la información sobre las cuentas bancarias a las cuales se deben girar los recursos del Sistema General de Participaciones y del FOSYGA.

2. El Ministerio de la Protección Social definirá el porcentaje de recursos del FOSYGA que corresponde a cada EPS-S, del total del giro de los municipios, con base en la información reportada en los contratos de régimen subsidiado. (...).

4. Tratándose de los recursos del Sistema General de Participaciones, el Ministerio de la Protección Social, previo registro de las cuentas corrientes o de ahorros destinatarias del giro directo, informará a la Dirección de Crédito Público y el Tesoro del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, los municipios a los que aplica esta medida y los montos a girar a cada EPS-S de acuerdo con la información reportada en los contratos de aseguramiento y la participación de los recursos del Sistema General de Participaciones en la financiación de cada contrato”.

En este sentido, para definir el tratamiento contable del giro directo de los recursos es necesario presentar las siguientes consideraciones:

La norma técnica de Deudores, contenida en el numeral 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. Forman 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. (...).

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”.

A su vez, la norma técnica de ingresos, contenida en el numeral 9.1.4.1 del Plan General de Contabilidad Pública, establece:

“264. Noción. Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante

el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario. (...).

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

278. Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores”.

Por su parte, la descripción de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR determina que *“Representa el valor de los derechos adquiridos por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por concepto de los recursos establecidos en el presupuesto que se reciben sin contraprestación.*

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

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

La descripción de la cuenta 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES establece que *“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.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141312-Sistema General de Participaciones. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones”.

La descripción de la cuenta 4421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD expresa que *“Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia del Ministerio de la Protección Social - Fondo de Solidaridad y Garantía - FOSYGA, destinados a la prestación de los servicios de salud, a través del subsidio a la oferta, régimen subsidiado y acciones de salud pública.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 141311-Sistema General de Seguridad Social en Salud. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones”.

De otro lado, la descripción de la cuenta 5502-SALUD establece que *“Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en apoyo a la prestación del servicio de salud estatal, para garantizar la participación y acceso a este servicio de la población más pobre y vulnerable en desarrollo del principio de complementariedad.*

Así mismo, registra el gasto en que incurren las Entidades Territoriales para la atención en salud y el fortalecimiento de la prestación de dicho servicio, con los recursos destinados para el Régimen subsidiado, el Subsidio a la oferta, acciones de salud pública y el Fortalecimiento institucional”.

En este sentido, aunque el giro de los recursos se realice directamente a las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, que atienden a la población del Chocó, los municipios del departamento, a los cuales se les aplica la norma, causarán el derecho por las transferencias del Sistema General de Participaciones y del Sistema de Seguridad Social en Salud y la obligación con las Entidades Promotoras.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo definido en el Decreto 1054 de 2007, los municipios del Departamento del Chocó, respecto de los cuales se aplica la medida del giro directo de los recursos a las Entidades Promotoras de Salud del Régimen Subsidiado, deberán reconocer el derecho en la subcuenta respectiva de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, con contrapartida en la subcuenta respectiva de las cuentas 4408-SISTEMA GENERAL DE PARTICIPACIONES y 4421-SISTEMA GENERAL DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Así mismo, deberán reconocer la obligación con las Entidades Promotoras en la subcuenta respectiva de la cuenta 5502-SALUD, con contrapartida en la cuenta por pagar correspondiente.

Considerando que no habrá flujo de efectivo en las cuentas bancarias de los municipios, en el momento en que se informe que los recursos fueron girados directamente a las Entidades Promotoras, deberán pagar el derecho contra la obligación constituida.

CONCEPTO 122922 DE DICIEMBRE 22 DE 2008

TEMA: Reconocimiento contable

SUBTEMA: *Derechos y obligaciones sin incorporar*

Doctor
HERNANDO DE JESÚS ECHEVERRI ZAPATA
Contador
Alcaldía Municipal
Sonsón (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200812-122922, en la cual informa que como resultado del proceso de validación que realiza la Alcaldía de la información contable, se detectó que existen cuentas por pagar de años anteriores no registradas en la contabilidad, de las cuales algunas están prescritas, al igual que cuentas por cobrar por depurar, ya que se encuentran presuntamente infladas, y por lo tanto consulta cuál debe ser el tratamiento contable para cada caso y no afectar el estado de pérdida y ganancia de la entidad.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 1.1 de la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se establece el procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, define el Control Interno Contable como el "Proceso que bajo la responsabilidad del

representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, se adelanta en las entidades y organismos públicos, con el fin de lograr la existencia y efectividad de los procedimientos de control y verificación de las actividades propias del proceso contable, capaces de garantizar razonablemente que la información financiera, económica, social y ambiental cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el Régimen de Contabilidad Pública”.

El numeral 3.1 de la resolución en mención señala la depuración contable permanente y sostenible como un procedimiento de control interno contable a establecer por parte de las entidades contables públicas, especialmente en donde la información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental.

Además, añade que “(...) deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

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

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

De lo anterior, se colige que es responsabilidad de la Administración adelantar las gestiones administrativas necesarias a fin de evitar que la información contable revele valores que afecten la situación patrimonial de la entidad contable pública cuando corresponden a derechos u obligaciones inciertos.

En relación con los derechos reconocidos, si previo análisis y una vez adelantadas las gestiones administrativas, se determina que no corresponden a derechos ciertos, el Régimen de Contabilidad Pública establece en el párrafo 156 del numeral 9.1.1.3 que “El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. (...). 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, el mismo texto normativo señala que la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL “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”.

Señala además que esta cuenta se debita con “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”. (Subrayado fuera de texto).



En este orden de ideas, los saldos de la contabilidad sobre los cuales opera alguna causal relacionada con su extinción, como la prescripción, que deben ser retirados de los estados contables afectan directamente el patrimonio de la entidad contable pública, para lo cual registrará un débito a la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta del grupo 14-DEUDORES.

Ahora, si el ajuste a realizar se debe a que los saldos en la contabilidad de los derechos corresponden a errores contables, el Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIO ANTERIORES como *“el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.”* Por lo tanto, dicho ajuste se llevará a cabo en esta cuenta, previo la disminución del derecho reconocido inicialmente, revelando en las notas a los estados contables la información relativa a la cuantía y origen de los mismos. (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a las obligaciones no incorporadas y prescritas, se deben obtener los soportes jurídicos de los estudios realizado como antecedentes de la gestión administrativa realizada al respecto, toda vez que no hay lugar a su reconocimiento, situación que se debe informar en Notas a los Estados Contables.

En cuanto a las obligaciones vigentes que no estén reconocidas en la información contable, deberá determinarse si dicho pasivo corresponde a la adquisición de activos o si son gastos. De tratarse de activos no incorporados, su incorporación a la contabilidad se hará utilizando la cuenta del activo que corresponda y el correspondiente pasivo como contrapartida. En caso de que corresponda a gastos, su reconocimiento se hace a través de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIO ANTERIORES si es de una vigencia anterior, revelando en las notas a los estados contables la información relativa a la cuantía y origen de los mismos.

En todo caso, las correcciones que se realizan en los ingresos y gastos reconocidos en períodos anteriores, en virtud de la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos contables, afectan el estado de actividades financieras, económicas, sociales y ambientales, a través de las cuentas de Ajuste de Ejercicios Anteriores.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

Los saldos de la contabilidad que deben ser retirados de los estados contables por la causal de prescripción afectan directamente el patrimonio de la entidad contable pública, registrando un débito a la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta del grupo 14-DEUDORES.

Los saldos de los derechos reconocidos en la contabilidad que deben ser retirados de los estados contables por errores en los registros se realizan a través de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIO ANTERIORES, previa la disminución del derecho reconocido inicialmente, revelando en las notas a los estados contables la información relativa a la cuantía y origen de los mismos.

Las obligaciones vigentes, si corresponden a activos no incorporados, se incorporarán a la contabilidad utilizando la cuenta del activo respectivo y el pasivo como contrapartida. En caso de que corresponda a gastos, su reconocimiento se hace a través de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIO ANTERIORES si es de una vigencia anterior, revelando en las notas a los estados contables la información relativa a la cuantía y origen de los mismos.

CONCEPTO 121846 DE DICIEMBRE 23 DE 2008

TEMA: Cesantías

SUBTEMA: *Tratamiento contable y operaciones recíprocas*

Doctor
ALDALIVAR SOLANO MOTTA
Coordinador Gestión Contable
Contraloría General de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200812-121846, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de la causación y pago de las cesantías para efectos de la elaboración de las operaciones recíprocas entre el Fondo de Bienestar Social y la Contraloría General de la República (CGR). Es de aclarar que el Fondo de Bienestar Social fue creado por la Ley 106 de 1993 como un establecimiento público adscrito a la CGR y tiene como función organizar, dirigir y administrar el reconocimiento y pago de las cesantías de los empleados públicos de la CGR.

CONSIDERACIONES

El numeral 5 del artículo 90 de la Ley 106 de 1993 establece como objetivo del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República, entre otros, el siguiente "*Administrar las cesantías de los empleados de la Contraloría General de la República*".

A su vez, el artículo 91 de la citada ley establece como funciones del Fondo, entre otras, las siguientes: "*1. Organizar, dirigir y administrar el reconocimiento y pago de las cesantías de los empleados públicos de la Contraloría.*"

(...)

7. Cancelar las cesantías parciales y definitivas a los empleados y ex empleados de la entidad".

1. Causación de las cesantías en la CGR y registro de la cuenta por cobrar en el Fondo de Bienestar

1.1 Registros en la CGR

Se registra un débito en la subcuenta 510124 ó 520221-CESANTÍAS según corresponda a gastos de administración o de operación y como contrapartida la subcuenta 271501-CESANTÍAS de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES.



Una vez se genere el pasivo real, se debita la subcuenta 271501-CESANTÍAS de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES y como contrapartida la subcuenta 250502-CESANTÍAS de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

1.2 Registros en el Fondo de Bienestar:

Se registra un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1410-APORTES POR COBRAR A ENTIDADES AFILIADAS y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 2420-APORTES POR PAGAR A AFILIADOS.

2. Transferencia de recursos por parte de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN al Fondo de Bienestar.

2.1. Registros en el Fondo de Bienestar

Se registra un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

Es de aclarar que la operación recíproca por concepto del giro de los recursos es con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Una vez recibidos los recursos, el Fondo de Bienestar procede a cancelar la cuenta por cobrar a la CGR debitando la subcuenta 572201-CRUCÉ DE CUENTAS de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1410-APORTES POR COBRAR A ENTIDADES AFILIADAS.

3. Pago de las cesantías a los funcionarios

3.1. Registros en el Fondo de Bienestar

Se registra un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2420-APORTES POR PAGAR A AFILIADOS y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

4. Cancelación de la obligación en la CGR

Para efectos de cancelar el pasivo real constituido, la CGR registra un débito en la subcuenta 250502-CESANTÍAS de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y como contrapartida la subcuenta 472201-CRUCÉ DE CUENTAS de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, teniendo en cuenta que el Fondo de Bienestar es la entidad responsable de la administración y pago de las cesantías a los funcionarios y ex funcionarios.

Respecto a las operaciones recíprocas entre el Fondo de Bienestar y la CGR, las subcuentas recíprocas son: 572201-CRUCÉ DE CUENTAS para el caso del Fondo y 472201-CRUCÉ DE CUENTAS, para el caso de la CGR.

CONCLUSIÓN

Para efectos del registro de la causación, giro de los recursos y pago de las cesantías, el Fondo de Bienestar y la CGR deben realizar los registros contables enunciados en las consideraciones de esta consulta.

Es de anotar que este concepto deja sin vigencia el procedimiento establecido en el concepto 05288 de julio 8 de 1998.

CONCEPTO 122921 DE DICIEMBRE 23 DE 2008**TEMA: Registro de las operaciones con las misiones diplomáticas y consulares****SUBTEMA: Alcance a la pregunta 2 del concepto 200810-119612**

Doctora
 MARTHA ELENA MORENO
 Secretaria General
 Ministerio de Relaciones Exteriores

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200812-122921 en la cual solicita revisar la respuesta a la pregunta 2 del Concepto 200810-119612, relacionada con el tratamiento de las operaciones realizadas con las misiones diplomáticas y consulares en el exterior, teniendo en cuenta que al realizar los giros a las misiones a través de auxiliares en la subcuenta 111001-DEPÓSITOS EN EL EXTERIOR, estos recursos se deben incluir en el cálculo promedio trimestral que permite determinar el monto de la inversión forzosa, de conformidad con lo establecido en el Decreto 1525 de 2008, obligando a realizar inversiones que superan el flujo de caja del Fondo Rotatorio.

CONSIDERACIONES

El numeral 2 del concepto 200810-119612 en lo relacionado con el tratamiento de las operaciones del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores y las misiones diplomáticas y consulares en el exterior, estableció que *“El giro de recursos que realiza el Fondo de Relaciones Exteriores a cada una de las misiones diplomáticas y consulares corresponde a un movimiento de recursos entre cuentas bancarias, toda vez que estos despachos forman parte del Ministerio de Relaciones Exteriores. Por lo cual, si el giro de los recursos se realiza de una cuenta nacional a otra cuenta en el exterior, la entidad registra un débito en la subcuenta 111011-DEPÓSITOS EN EL EXTERIOR y como contrapartida la subcuenta 111005-CUENTA CORRIENTE de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y a nivel de códigos auxiliares, podrá identificar el consulado al cual realizó el giro.*

Ahora bien, dado que cada misión abre su cuenta en el exterior pero que no se encuentra registrada en la contabilidad, el Fondo Rotatorio debe adelantar las gestiones administrativas correspondientes para incorporar esta información a su contabilidad en cumplimiento de la característica de universalidad.

Una vez las misiones diplomáticas y consulares adquieren los bienes o servicios, el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, con el envío de los documentos soporte por parte de estos despachos, procede a reconocer el respectivo activo o gasto en su contabilidad y como contrapartida disminuye la subcuenta 111011-DEPÓSITOS EN EL EXTERIOR”.

En ese orden de ideas, si las cuentas bancarias de las misiones diplomáticas y consulares en el exterior pertenecen al Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores se debe realizar el registro contable enunciado en el numeral 2 del Concepto 200810-119612.



De otra parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS 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. Además registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización”*.

En caso de que se determine que estas cuentas no pertenecen al Fondo Rotatorio, en el momento en que este último gire los recursos a las Misiones diplomáticas y consulares en el exterior debita la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

No obstante, dado que no existe un concepto específico para el giro de los recursos en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS, la entidad podrá habilitar códigos auxiliares en la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS.

Ahora bien, una vez las misiones diplomáticas y consulares adquieran los bienes o servicios, el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, con el envío de los documentos soporte por parte de estos despachos, procede a reconocer el respectivo activo o gasto en su contabilidad y como contrapartida disminuye la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS”.

CONCLUSIÓN

Respecto al tratamiento contable indicado en el numeral 2 del Concepto 200810-119612, si las cuentas bancarias de las misiones diplomáticas y consulares en el exterior pertenecen al Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, se debe realizar el registro contable allí enunciado.

En caso de que se determine que estas cuentas no pertenecen al Fondo Rotatorio, en el momento en que este último gire los recursos a las Misiones diplomáticas y consulares en el exterior debita la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

No obstante, dado que no existe un concepto específico para el giro de los recursos en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS, la entidad podrá habilitar códigos auxiliares en la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS.

Ahora bien, una vez las misiones diplomáticas y consulares adquieran los bienes o servicios, el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, con el envío de los documentos soporte por parte de estos despachos, procede a reconocer el respectivo activo o gasto en su contabilidad y como contrapartida disminuye la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

CONCEPTO 123415 DE DICIEMBRE 23 DE 2008**TEMA: Vigencias futuras****SUBTEMA: Reconocimiento de transferencias**

Doctora
DIANA GIRALDO
Contadora
Metroplús S. A.
Medellín - Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200812-123415, en el cual consulta sobre la contabilización a corto, mediano y largo plazo de las transferencias por cobrar a la nación y a los municipios según documento de cofinanciación para vigencias futuras.

Informa también que en el Manual Financiero emitido por la Unidad Coordinadora del Proyecto – Ministerio de Transporte solamente estipula la contabilización del PERIODO de la siguiente manera: “Al comenzar CADA PERIODO se debe efectuar la causación del ingreso por transferencias de los Municipios o Entes Territoriales y la Nación, de acuerdo al perfil de los aportes definidos en el convenio de cofinanciación a precios corrientes”.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 320 del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“El presupuesto de ingresos y tesorería comprende las etapas de aprobación y ejecución. Se ejecuta con los recaudos, los cuales pueden ser en efectivo, en títulos y otras cancelaciones cuando las normas presupuestales aplicables a la entidad así lo contemplen”*. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, para efectos de revelación contable de la ejecución del presupuesto, el ingreso se reconoce a partir del recaudo y no de la causación. Por tal razón, los reconocimientos de ingresos se reconocen en la contabilidad patrimonial como deudores.

Con la anterior aclaración, el párrafo 265 señala que *“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*. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el párrafo 169, establece que *“Las transferencias se reconocen cuando la entidad contable pública receptora conoce que la entidad contable pública cedente expidió el acto de reconocimiento de su correlativa obligación. El importe para el reconocimiento corresponde al definido en el citado acto*. (Subrayado fuera de texto).



En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que el concepto presupuestal de vigencias futuras está relacionado con el presupuesto de gastos, y no de ingresos. Por lo tanto, los derechos de cobro por transferencias se reconocerán contable y presupuestalmente, una vez que la entidad receptora tiene conocimiento de que el acto administrativo que ordena dicha transferencia ya fue expedido, y no sobre la base de supuestos o ingresos potenciales contraviniendo el principio de prudencia en relación con los ingresos.

De otra parte, el párrafo 333 del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“Las vigencias futuras corresponden a las autorizaciones para comprometer apropiaciones de vigencias fiscales posteriores a la vigencia en que fueron aprobadas por el órgano competente, de acuerdo con la normatividad vigente. Se revelan teniendo en cuenta las etapas de aprobación e incorporadas en la vigencia”*. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, las vigencias futuras autorizadas por los órganos competentes y legalizados o perfeccionados por la entidad contable pública, para ser ejecutados en los presupuestos de años futuros, se reconoce en las cuentas de la clase cero, con débito en la cuenta 0935-VIGENCIAS FUTURAS PENDIENTES DE INCORPORAR AL PRESUPUESTO (Db) con contrapartida en la cuenta 0930-VIGENCIAS FUTURAS APROBADAS (Cr).

Asimismo, con el valor que se incorpora al presupuesto de gastos de la vigencia en curso para su ejecución, se registra un débito en la cuenta 0940-VIGENCIAS FUTURAS INCORPORADAS AL PRESUPUESTO (DB), con crédito a la cuenta 0935-VIGENCIAS FUTURAS PENDIENTES DE INCORPORAR AL PRESUPUESTO (Db). Es pertinente indicarle que el registro contable de las vigencias futuras se disminuye con las incorporaciones anuales de las apropiaciones asignadas para el proyecto de inversión al presupuesto de gasto.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el concepto presupuestal de vigencias futuras está relacionado con el presupuesto de gastos, y no de ingresos. Razón por la cual, los derechos de cobro por transferencias se reconocerán contable y presupuestalmente, una vez que la entidad receptora tiene conocimiento de que el acto administrativo que ordena dicha transferencia ya fue expedido, y no sobre la base de supuestos o ingresos potenciales, contraviniendo el principio de prudencia en relación con los ingresos.

Las vigencias futuras autorizadas para ser ejecutados en los presupuestos de años futuros, deben reconocerse en las cuentas de la clase cero, con débito en la cuenta 0935-VIGENCIAS FUTURAS PENDIENTES DE INCORPORAR AL PRESUPUESTO (Db) con contrapartida en la cuenta 0930-VIGENCIAS FUTURAS APROBADAS (Cr). Una vez se incorpora al presupuesto de gastos de la vigencia en curso para su ejecución, se registra un débito en la cuenta 0940-VIGENCIAS FUTURAS INCORPORADAS AL PRESUPUESTO (DB), con crédito a la cuenta 0935-VIGENCIAS FUTURAS PENDIENTES DE INCORPORAR AL PRESUPUESTO (Db).

CONCEPTO 119847 DE DICIEMBRE 24 DE 2008**TEMA: Proyectos desarrollados a través de fiducia****SUBTEMA: Tratamiento contable**

Doctor
 NÉSTOR EUGENIO RAMÍREZ CARDONA
 Gerente General
 Empresa de Renovación Urbana
 Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200810-119847, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada:

El Alcalde Mayor de Bogotá mediante Decreto 239 del 4 de julio de 2006, le reasignó a la empresa la función de ejecutar los proyectos del espacio privado de renovación urbana del proyecto Tercer Milenio contenido en los artículos 6° y 7° del Decreto 880 de 1998. En este mismo decreto, en su artículo 3°, se establece que la empresa coordinará con el Instituto de Desarrollo Urbano-IDU la entrega y transferencia del derecho de dominio y demás derechos que tenga este, respecto de los inmuebles que conforman la manzana 22 del sector de Santa Inés.

En cumplimiento de lo ordenado en este decreto, el IDU le transfiere a la Empresa el derecho de dominio y posesión de los inmuebles a título de cesión gratuita. Estos predios fueron incorporados en el balance por el avalúo catastral para la vigencia fiscal del año 2006, conforme al certificado del Departamento Administrativo de Catastro Distrital.

Todos los predios transferidos a título de cesión gratuita son destinados a ejecutar los proyectos que está liderando y desarrollando la empresa denominados San Victorino Comercial y Manzana Cinco-Eje Ambiental Avenida Jiménez.

Registro contable al incorporarse los predios:

Inventarios-Mercancías en existencia	XXX
Capital Fiscal	XXX

Estos inmuebles serán aportados posteriormente por la empresa al fideicomiso San Victorino-Centro Comercial de Cielos Abiertos, con la finalidad de que la fiduciaria, en su condición de vocera del mismo, los administre y permita el desarrollo del proyecto de construcción denominado San Victorino-Centro Comercial de Cielos Abiertos y Centro de Servicios Logísticos-Manzana 3-10-22 (Centro Internacional de Comercio Popular de Bogotá). Este aporte de los inmuebles se hará al fideicomiso por el valor comercial de los mismos.

Por tanto, pregunta:

1. La empresa al aportar los inmuebles al Patrimonio Autónomo se desprende de la propiedad de los mismos. ¿La diferencia que se presenta entre el valor registrado en libros (avalúo catastral 2006) y el valor comercial, cómo se contabiliza?



2. El proyecto se ha replanteado para ser desarrollado en cuatro (4) etapas. ¿Cómo se deben contabilizar tanto la restitución de aportes como el reparto de utilidades correspondiente a cada etapa?

Por otro lado, dentro de los procesos desarrollados en el proyecto Eje Ambiental Manzana 5-Las Aguas, la empresa firmó un convenio de Asociación y Cooperación con la Agencia Española de Cooperación Internacional-AECI para la construcción y funcionamiento del Centro Cultural Español-CCE, cuyo término es de 65 años prorrogables por mutuo acuerdo. En el convenio la empresa aporta el terreno requerido para que la AECI construya un Centro Cultural de aproximadamente 3.500 m². Al vencimiento de este término, si a las partes no les asiste interés de continuar con la asociación, la construcción pasará automáticamente a ser propiedad exclusiva del Distrito Capital.

Los interrogantes que se generan son los siguientes:

3. Dado que los predios adquiridos por la empresa se han ido transfiriendo al fideicomiso (Patrimonio Autónomo), quien procederá a englobarlos y posteriormente a desenglobar y devolver a la empresa un área útil de 2.500 m² para ser destinados al CCE, ¿Cómo debe ser el manejo contable al momento de restituir a la empresa esta área?

4. ¿Por qué valor se registraría en el balance? ¿por el valor que determine la fiducia?

5. Dado que existe un convenio de asociación en el cual la AECI se compromete a construir, por su cuenta y a su cargo, la edificación donde funcionará el CCE y que esa entidad administrará y efectuará de forma autónoma el mantenimiento de la edificación destinada a servir de CCE durante el periodo de 65 años previsto en el convenio, ¿cómo se debe reflejar en el balance de la empresa este terreno cuando la AECI empiece a construir, cómo se debe contabilizar esta construcción sobre un terreno que es de la empresa?

6. Como este predio con su construcción queda a nombre de la empresa por 65 años y como la construcción la realiza la AECI, ¿quién debe asumir el impuesto predial, siendo que la administración y manejo está en cabeza de la AECI y la titularidad está a nombre de la empresa?

7. ¿Los gastos de remuneración que cobra la fiduciaria mensualmente, se deben registrar contra la cuenta derechos en el fideicomiso?

8. ¿Cómo se debe registrar la utilidad o pérdida que reporta la fiduciaria, mensual o anualmente?

9. La empresa, como resultado de una metodología de asignación de costos y gastos desarrollada al interior de la misma, lleva a cargos diferidos una serie de egresos de preinversión relacionados con los proyectos. Estos proyectos son desarrollados a través de una entidad gestora que usualmente es un patrimonio autónomo. La inversión de la empresa en estos queda representada en unos derechos fiduciarios. En algunos fideicomisos los cargos diferidos han sido recibidos como aporte. En el evento de que los mismos no sean aportados y la empresa los deba amortizar, ¿En qué momento debe proceder la misma a realizar esta amortización? ¿al registrar la utilidad reportada por el fideicomiso (mensual o anual) o cuando se liquide el patrimonio autónomo?

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable de los bienes entregados al patrimonio autónomo

La norma técnica de inventarios, contenida en el numeral 9.1.1.4 del Plan General de Contabilidad Pública, establece:

“158. Noción. 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. (...)”

162. Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico y se llevarán por el sistema de inventario permanente. Para efectos de valoración y determinación de los costos pueden aplicarse los métodos de Primeras en entrar primeras en salir (PEPS), costo promedio o cualquier otro método de reconocido valor técnico, de acuerdo con la naturaleza de los bienes, procesos productivos y procedimientos internos. No se acepta como método de valuación el de Últimas en entrar primeras en salir (UEPS).

163. Los inventarios deben actualizarse al valor de realización, siempre que este valor resulte menor que el valor en libros. En este caso se reconocerán provisiones por la diferencia; en caso contrario, se recuperarán las provisiones sin exceder el valor constituido por este concepto, cuando existan. Para el efecto se tendrán en cuenta las disminuciones físicas o monetarias, tales como merma, deterioro, obsolescencia, o disminución del precio de venta, las cuales se calcularán mediante la aplicación de criterios técnicos que permitan determinar su razonabilidad, de acuerdo con la naturaleza del inventario. El cálculo y registro de la provisión deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado”.

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.

166. Deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización. Los costos de endeudamiento asociados a la adquisición de un activo que aún no se encuentre en condiciones de utilización, se reconocen como un mayor valor del mismo”.

Por su parte, el numeral 24 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Capítulo III del Título II del Manual de Procedimientos, establece:



“24. TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS.

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.

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 que surja se registra debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL, si se trata de entidades del gobierno general, o la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados 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-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

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”.

En estos términos, el análisis adelantado permite establecer que los bienes que fueron transferidos a la entidad deben reconocerse como propiedades, planta y equipo en la subcuenta respectiva del grupo 16, de acuerdo con la naturaleza del bien, con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, considerando que son bienes destinados al desarrollo del cometido estatal de la entidad y no guardan concordancia con el concepto de inventarios.

Por tanto, para realizar la entrega de los terrenos a la fiduciaria, la empresa deberá actualizarlos al valor comercial y reconocer la valorización respectiva. En consecuencia, no se presentará diferencia entre el valor registrado en libros y el valor de entrega a la fiduciaria.

2. Restitución de aportes y reparto de utilidades

La descripción y dinámica de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO dispone que *“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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1. El valor del derecho adquirido en el respectivo negocio fiduciario.

2. El valor de los derechos ciertos sobre los flujos asociados a los bienes o derechos dados en titularización.

SE ACREDITA CON:

1. La terminación del negocio fiduciario.
2. La restitución de los bienes
3. Los flujos recibidos en función de la modalidad de la titularización, hasta el monto por el cual se haya constituido el derecho.
4. La diferencia negativa entre los flujos efectivamente recibidos y el valor del derecho, constituyéndose en un gasto”.

En este sentido, la empresa deberá actualizar la fiducia con las utilidades recibidas en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Constitución de patrimonio autónomo, con contrapartida en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso de la cuenta 4805-FINANCIEROS, cuya descripción establece que *“Representa el valor de los ingresos obtenidos por la entidad contable pública, provenientes de las inversiones o depósitos efectuados en moneda nacional o extranjera y la prestación de servicios de crédito otorgados por entidades no financieras, entre otros.*

La subcuenta 480589- Utilidad en titularización de activos registra la diferencia positiva entre los flujos efectivamente recibidos con respecto al valor de los bienes y derechos titularizados.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, 1425-Depósitos Entregados en Garantía, 1470-Otros Deudores y 2915-Créditos Diferidos. Así mismo las subcuentas que correspondan del Grupo 12-Inversiones e Instrumentos Derivados”.

En el caso de la restitución de aportes, no es muy clara la figura establecida, por tanto, le sugerimos enviarnos copia del contrato de fiducia o ampliarnos la comunicación, para definir el tratamiento contable a seguir.

3 y 4. Restitución de bienes

Tomando las consideraciones del punto anterior, en lo relacionado con la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, dado que la empresa en el momento de la entrega de los bienes afectó dicha cuenta con contrapartida en la subcuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, al momento de la restitución deberá cancelar el valor registrado en la cuenta 1926 y reconocer el bien nuevamente en el grupo 16 por el valor reportado por la fiduciaria. En caso de presentarse alguna diferencia, deberá afectar la subcuenta respectiva de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

5. Tratamiento contable del terreno utilizado por la AECI

La descripción de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS determina 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.*

La contrapartida corresponde 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”.

A su vez, la norma técnica relativas a las cuentas de orden, contenida en el numeral 9.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, establece:

“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”.

En estos términos, considerando que el terreno es propiedad de la empresa y que la construcción será desarrollada en su totalidad por la AECI, deberá reconocer el terreno en la subcuenta respectiva de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, el cual será objeto de amortización. Por su parte, la construcción deberá reconocerla en cuentas de orden de control y adelantar su actualización periódicamente, para lo cual pueden utilizar la subcuenta 934619-Propiedades, planta y equipo de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS.

6. Asunción del impuesto predial

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

De lo anterior se desprende que, dadas las funciones constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación, excede su competencia funcional pronunciarse sobre aspectos tributarios que deban definir el titular de la obligación.

7. Tratamiento contable de los gastos de remuneración de la fiducia

La norma técnica de gastos, contenida en el numeral 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”.

En estos términos, se establecen dos escenarios. El primero, si los gastos de remuneración son descontados directamente de la fiducia, se disminuirá el valor de la misma de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, con contrapartida en la subcuenta de gasto 580526-Administración Fiducia de la cuenta 5805-FINANCIEROS. En el segundo caso, si el pago se realiza sin afectar el valor de la fiducia, deberá afectar, en la causación de esta obligación, la cuenta de gasto anterior, con contrapartida en la cuenta por pagar, y su posterior cancelación afectando la cuenta de efectivo respectiva.

8. Periodicidad en el registro de la utilidad o pérdida de la fiducia

El principio de Devengo o Causación, definido en el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, establece 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”.*

En este sentido, el registro de la utilidad o pérdida generadas por la fiducia deben reconocerse en el momento en que suceden y afecten los resultados de la empresa, en las subcuentas 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso o 580559-Pérdidas en derechos en fideicomiso, según corresponda, independiente del flujo de efectivo o equivalente, atendiendo el principio de Devengo o Causación.



9. Cargos diferidos

La norma técnica de otros activos, contenida en el numeral 9.1.1.8 del Plan General de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los cargos diferidos, dispone:

“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”.

La descripción de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS expresa 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. Así mismo, incluye los descuentos en la colocación de bonos y títulos.*

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. Tratándose del descuento de los bonos y títulos colocados, este se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos.

La subcuenta 191027-Reconocimiento Deuda Ley 546/99, representa la diferencia de las deudas de los acreedores hipotecarios, reconocidas por la nación a las entidades financieras, en cumplimiento de la Ley 546 de 1999. Este valor se amortizará en el tiempo de maduración de los títulos emitidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 1690-Depreciación Diferida, la subcuenta 190513-Estudios y Proyectos y, a las subcuentas que registran los Bonos y Títulos Colocados de los grupos 22-Operaciones de Crédito Público y Financiamiento con Banca Central y 23-Operaciones de Financiamiento e Instrumentos Derivados”.

En consecuencia, para adelantar la amortización de los cargos diferidos, la empresa deberá establecer los períodos durante los cuales espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los criterios definidos para su recuperación, consumo o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda.

CONCLUSIÓN

1. El análisis adelantado permite establecer que los bienes que fueron transferidos a la entidad deben reconocerse en la subcuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de acuerdo con la naturaleza del bien, con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, considerando que son bienes destinados al desarrollo del cometido estatal de la entidad y no guardan concordancia con el concepto de inventarios.

Por tanto, para realizar la entrega de los terrenos a la fiduciaria, la empresa deberá actualizarlos al valor comercial y reconocer la valorización respectiva. En consecuencia,

no se presentará diferencia entre el valor registrado en libros y el valor de entrega a la fiduciaria.

2. La empresa deberá actualizar la fiducia con las utilidades recibidas en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil – Constitución de patrimonio autónomo, con contrapartida en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

En el caso de la restitución de aportes, al no existir claridad sobre el tema, le sugerimos enviarnos copia del contrato de fiducia para definir el tratamiento a seguir.

3 y 4. Teniendo en cuenta que la empresa en el momento de la entrega de los bienes afectó la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO con contrapartida en la subcuenta respectiva del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, al momento de la restitución deberá cancelar el valor registrado en la cuenta 1926 y reconocer el bien nuevamente en el grupo 16-Propiedades, planta y equipo por el valor reportado por la fiduciaria. En caso de presentarse alguna diferencia, deberá afectar la subcuenta respectiva de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

5. Considerando que el terreno es propiedad de la empresa y que la construcción será desarrollada en su totalidad por la AECI, deberá reconocer el terreno en la subcuenta respectiva de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, el cual será objeto de amortización. Por su parte, la construcción deberá reconocerla en cuentas de orden de control y adelantar su actualización periódicamente.

6. Dadas las funciones constitucionales y legales otorgadas al Contador General de la Nación, excede su competencia funcional pronunciarse sobre aspectos tributarios relacionados con el responsable de asumir el pago del impuesto predial de los inmuebles vinculados con el convenio entre la entidad y la AECI.

7. En el caso de la remuneración de la fiducia, si los gastos son descontados directamente de la fiducia, se disminuirá el valor de la misma con contrapartida en la subcuenta de gasto respectiva. Si por el contrario, el pago se realizará sin afectar el valor de la fiducia, deberá registrar en la causación de esta obligación, el gasto respectivo con contrapartida en la cuenta por pagar, afectando con el pago la cuenta respectiva del efectivo.

8. El registro de la utilidad o pérdida generadas por la fiducia deben reconocerse en el momento en que suceden y afectan los resultados de la empresa, atendiendo el principio de Devengo o Causación.

9. Para adelantar la amortización de los cargos diferidos, la empresa deberá establecer los períodos durante los cuales espera percibir los beneficios de los costos y gastos incurridos, de acuerdo con los criterios definidos para su recuperación, consumo o la vigencia de los respectivos contratos, según corresponda.

CONCEPTO 123341 DE DICIEMBRE 24 DE 2008**TEMA: Recursos recibidos por convenios****SUBTEMA: Reconocimiento contable**

Doctor

ALFREDO VARGAS ABAD

Subsecretario General

Departamento Administrativo Nacional de Estadística

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200812-123341, en la cual consulta la definición presupuestal de los recursos recibidos en virtud de los convenios interadministrativo suscrito por el Fondo Rotario del DANE – FONDANE y los organismos que requieren información estadística y cartográfica y otros materiales estadísticos y de sistematización que diseña y produce el Departamento Administrativo Nacional de Estadística – DANE, informa también que *“los recursos recibidos en virtud de los convenios realizados con organismos nacionales e internacionales, se registran como recaudo de los ingresos aforados en FONDANE en el nivel rentístico 3121 concepto de venta de bienes y servicios de los ingresos, los cuales deben ejercerse en cumplimiento de las obligaciones adquiridas en los convenio, comprometiéndose la apropiación de los gastos de inversión del proyecto 310-1000-1 Actualización de Estudios y Encuestas de Propósitos Múltiples recurso 20”*.

Además, añade que “Contablemente estos recursos recaudados ingresan al establecimiento público FONDANE por una cuenta pasiva denominada 245301-Recursos recibidos en administración (SIC), y de acuerdo al Régimen de Contabilidad Pública estos recursos no son propiedad del FONDANE sino de la Entidad que los aporta a través del convenio, y al ejecutar el presupuesto del proyecto 310-1000-1 recurso 20, se ejecuta también el gasto contable disminuyendo la cuenta pasiva”.

Al respecto informa que la comisión de auditoría de la Contraloría General de la República, en su informe de auditoría para la vigencia fiscal de 2007, manifestó que *“(…) existe desconocimiento del concepto de recursos propios, declarando que al ser presupuestalmente recursos propios, contablemente deben afectar el patrimonio, y no una cuenta pasiva”*. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Antes de dar respuesta a la inquietud, es oportuno hacer algunas precisiones contables en relación con el reconocimiento de los recursos provenientes de los convenios en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

El catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, 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 acredita con *“El valor de los recursos recibidos”*, y se debita con *“El valor de los recursos reintegrados”*, y *“Valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado”*.

De lo anterior, se infiere que en esta cuenta se reconoce los recursos recibidos por la entidad contable pública para ser administrados en cumplimiento de lo pactado, y teniendo en cuenta que los recursos no incrementa el patrimonio se reconocen como un pasivo.

Ahora bien, de la consulta se establece que la entidad está ejecutando el concepto de ingresos presupuestal por la venta de bienes y servicios, en desarrollo de su objeto social o cometido estatal, por tanto el reconocimiento de este hecho económico debe ser consistente con la norma técnica contable, relacionada con los ingresos.

El párrafo 160 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“La producción de bienes se refiere al proceso de transformación que realizan las entidades contables públicas, en el cual a partir de la combinación de insumos, mano de obra e infraestructura, se elaboran nuevos bienes que se destinan al consumo final o comercialización”*. (Subrayado fuera de texto).

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”*.

En la medida que las actividades que realiza el FONDANE para el cumplimiento de lo convenido corresponde a la venta de bienes y la prestación de servicios, y por consiguiente los recursos que recibe son en contraprestación de estas actividades, consideramos que estos dineros recibidos no constituyen recursos recibidos en administración, sino que corresponden a los del grupo 42-VENTA DE BIENES o 43-VENTA DE SERVICIOS si refieren a venta de bienes o prestación de servicios, respectivamente, que causará en la medida que corresponda con el principio de Devengo o Causación.

Con respecto a la definición presupuestal de los recursos recibidos en virtud de los convenios, es pertinente indicarle que de acuerdo a lo expresado 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, y teniendo en cuenta que su solicitud no está relacionada con la interpretación de las normas técnicas contables, y la contabilización de la ejecución presupuestal en la cuentas de la Clase Cero, que son las competencias del Contador General de la Nación, sugiero que la consulta se eleva a la Dirección General del Presupuesto Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que en la medida que las actividades que realiza el FONDANE para el cumplimiento de lo convenido corresponde a la venta de bienes y la prestación de servicios, y por consiguiente los recursos que recibe son en contraprestación de estas actividades, consideramos que estos dineros recibidos no constituyen recursos recibidos en administración, sino que corresponden a ingresos propios de la entidad. Por lo tanto, las cuentas a utilizar corresponden a los del grupo 42 ó 43 si refieren a venta de bienes o prestación de servicios, respectivamente, que causará en la medida que corresponda con el principio de Devengo o Causación.

CONCEPTO 122532 DE DICIEMBRE 26 DE 2008**TEMA: Catálogo General de Cuentas****SUBTEMA: Creación de subcuentas y auxiliares**

Doctora

ÁNGELA GRANADOS

Analista Contable

Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 2008-12-122532 en la cual, considerando que *“las subcuentas clasificadas como ‘otros’ no pueden superar el 5% de la respectiva cuenta, y con el objeto de realizar adecuadamente la homologación de la información”*, solicita la *“creación de algunas cuentas que consideramos necesarias dentro de este proceso”*, anexando una tabla de subcuentas del Plan Único de Cuentas del Sector Financiero con las que, a su criterio, corresponderían a sus similares en el Catálogo General de Cuentas expedido por la Contaduría General de la Nación, citando además la Circular Externa 29 de 1998 expedida por la Contaduría General de la Nación.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política estableció en su artículo 354 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 cuanto a dichas competencias, la Ley 298 de 1996 estableció en su artículo 4 que es función del Contador General de la Nación, entre otras, la de *“b) Establecer las normas técnicas generales y específicas, sustantivas y procedimentales que permitan unificar, centralizar y consolidar la contabilidad pública”*.

La Circular Externa 026 de noviembre de 1998, mencionada en la consulta, no está vigente para el momento en que se formula, toda vez que la mencionada norma se refería a normas técnicas relativas a los inventarios contenidas en el numeral 5.7.2.1 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 4444 del 21 de noviembre de 1995, resolución que fuera derogada por la Resolución 400 de 2000 y esta a su vez, por la Resolución 222 de 2006.

El actual Régimen de Contabilidad Pública es el adoptado mediante la Resolución 354 de 2007.

Ahora bien, para resolver su consulta es necesario remitirnos al numeral 414 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado por la Resolución 355 de 2007, que con relación a la estructura y descripciones de las clases establece: *“Las subcuentas se desagregan en auxiliares de acuerdo con las necesidades específicas de la entidad contable pública o de determinados usuarios de la información”*.

El Manual de Procedimientos, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, concretamente el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, expresa en su numeral 11 que *“Para el reconocimiento*

de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizados por las entidades contables públicas, se debe tener en cuenta que el valor revelado en las subcuentas denominadas "Otros", de las cuentas que conforman el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, no debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuenta de la cual forma parte. A falta de un concepto específico en el Catalogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas "Otros". No obstante, cuando el monto de la subcuenta supere el porcentaje antes señalado, las entidades deben solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente".

Sin embargo, el mismo numeral especifica que "La anterior restricción no se aplica para las entidades contables públicas que utilizan a nivel de documento fuente otros planes de cuentas para registrar la información contable, y que por tal razón deben realizar procesos de homologación para efectos de reportar información a la Contaduría General de la Nación".

Se observa entonces que la restricción establecida para las subcuentas denominadas "otros" no se aplica a las entidades que deban utilizar a nivel de documento fuente otros planes de cuentas que, para efectos de reporte, deben ser homologados con el Catálogo General de Cuentas a que se refiere el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expedido por la Contaduría General de la Nación.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto en los precedentes, se concluye que las entidades contables públicas de naturaleza financiera, vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, deben aplicar las normas que en materia contable expida dicho organismo y reportar a la Contaduría General de la Nación, utilizando el Catálogo General de Cuentas, mediante un proceso de homologación en el cual no existe restricción para utilizar las subcuentas denominadas "otros".

CONCEPTO 123768 DE DICIEMBRE 26 DE 2008

TEMA: Depósitos en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera

SUBTEMA: Reconocimiento contable

Doctora
STELLA MONROY
Contratista
Arauca (Arauca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200812-123768, en la cual informa que el Municipio posee recursos en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera (FAEP), registrados en cuentas de orden, y solicita se indique si deben registrarse como deudores e ingresos. Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:



CONSIDERACIONES

El artículo 1° de la Ley 209 de 1995 establece que el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera fue creado *“como un sistema de manejo de cuentas en el exterior, sin personería jurídica y con subcuentas a nombre de la Empresa Colombiana de Petróleos, Ecopetrol, de los departamentos y municipios receptores de regalías y compensaciones monetarias y del Fondo Nacional de Regalías, por concepto de las retenciones que se hagan a ellos sobre los derechos que en cada unidad de producción les reconoce la legislación vigente, en especial la Ley 141 de 1994.*

El traslado de estos recursos al Fondo no significa apropiación de ellos por parte de la Nación. Dicho traslado tiene un carácter estrictamente temporal y propósitos exclusivos de ahorro fiscal y estabilización macroeconómica”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 3° de la ley citada en los párrafos precedentes, señala que *“El Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera será administrado por el Banco de la República, mediante contrato suscrito por los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Minas y Energía, que sólo requerirá para su validez y perfeccionamiento las firmas del Ministro de Hacienda y Crédito Público, del Ministro de Minas y Energía y del Gerente del Banco de la República y su publicación en el Diario Oficial, previa aprobación del Comité Directivo del Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera*”. (Subrayado fuera de texto).

El inciso primero del artículo séptimo expresa: *“Los derechos de las entidades participantes en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera estarán representados en unidades de igual monto y características. El número de unidades que corresponda a cada una de ellas se establecerá en proporción a las sumas retenidas*”. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el artículo 8° indica que *“El Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera llevará contabilidad separada por cada unidad de producción, al igual que por cada entidad participante*”. (Subrayado fuera de texto).

De lo anterior, se colige que los recursos por regalías y compensaciones monetarias retenidos en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera, corresponden a cada departamento o municipio receptor de los mismos entregados en administración. Por lo tanto, deben estar reconocidos en la contabilidad de cada uno de los beneficiarios como derechos, y no en cuentas de orden deudoras.

Así las cosas, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública contiene la cuenta 1426-FONDO DE AHORRO Y ESTABILIZACIÓN PETROLERA, que se describe como *“el valor de los recursos de propiedad de ECOPETROL S. A, los Departamentos y los Municipios que se encuentran en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera administrado por el Banco de la República y cuya utilización está restringida hasta cuando se generen los desahorros autorizados.*

La contrapartida corresponde a la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras”.

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con *“1. El valor de los depósitos efectuados en el Fondo. 2. El ajuste por diferencia en cambio. 3. El valor de los intereses capitalizables. Y se acredita con 1. Los desahorros autorizados del Fondo. 2. La disminución del límite de constitución. 3. La cancelación del Fondo. 4. El ajuste por diferencia en cambio”.*

También describe la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIO ANTERIORES como *“el valor a registrar como ajuste a los ingresos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de ingresos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos”*.

Asimismo, describe la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS como *“el valor de los ingresos obtenidos de las retribuciones efectuadas por los usuarios de un servicio a cargo del Estado, en contraprestación a las ventajas o beneficios que obtiene de este. Comprenden, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones*. (Subrayado fuera de texto).

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos no Tributarios y la 2915-Créditos Diferidos”.

La dinámica de esta cuenta establece que se acredita con *“El valor del reconocimiento de ingresos de períodos contables anteriores”*.

En ese orden de ideas, los ingresos por regalías y compensaciones monetarias depositados en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera no reconocidos de vigencias anteriores se incorporan a la contabilidad de la entidad, registrando un débito en la subcuenta 142603-MUNICIPIOS de la cuenta 1426-FONDO DE AHORRO Y ESTABILIZACIÓN PETROLERA, con contrapartida en la subcuenta 481554-INGRESOS FISCALES de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIO ANTERIORES.

Por su parte, los ingresos que correspondan a la vigencia fiscal en curso se registran con débito en la subcuenta 142603-MUNICIPIOS de la cuenta 1426-FONDO DE AHORRO Y ESTABILIZACIÓN PETROLERA, con crédito en la subcuenta 411010-REGALÍAS Y COMPENSACIONES MONETARIAS de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, que causará en la medida que corresponda con el principio de Devengo o Causación.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los recursos por regalías y compensaciones monetarias retenidos en el Fondo de Ahorro y Estabilización Petrolera corresponden a cada departamento o municipio receptor de los mismos entregados en administración. Por lo tanto, deben estar reconocidos en la contabilidad de cada uno de los beneficiarios como derechos, y no en cuentas de orden deudoras.

Los derechos por regalías y compensaciones monetarias no reconocidos de vigencias anteriores se incorporan a la contabilidad de la entidad con un débito en la subcuenta 142603-MUNICIPIOS de la cuenta 1426-FONDO DE AHORRO Y ESTABILIZACIÓN PETROLERA, con contrapartida en la subcuenta 481554-INGRESOS FISCALES de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIO ANTERIORES.

Los ingresos que correspondan a la vigencia fiscal en curso se registran con débito en la subcuenta 142603-MUNICIPIOS de la cuenta 1426-FONDO DE AHORRO Y ESTABILIZACIÓN PETROLERA, con crédito en la subcuenta 411010-REGALÍAS Y COMPENSACIONES MONETARIAS de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, que causará en la medida que corresponda con el principio de Devengo o Causación.

A large, stylized, three-dimensional letter 'C' in shades of gray, positioned on the left side of the page. It has a white outline and a slight shadow, giving it a 3D effect. The background consists of overlapping, semi-transparent, wavy bands of different shades of gray, creating a sense of depth and movement.

CAPÍTULO III

Conceptos
varios

CONCEPTO 107812 DE FEBRERO 11 DE 2008

- TEMAS:**
1. Inventarios
 2. Propiedades, Planta y Equipo
 3. Libros de Contabilidad Soportes de Contabilidad
- SUBTEMAS:**
1. Inventarios
 2. Propiedades, Planta y Equipo
 3. Libros de Contabilidad Extractos Bancarios

Doctor

ÁLVARO HERNÁN ECHEVERRY CABRERA
Gerente Departamental del Valle del Cauca (E)
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA
Santiago de Cali (Valle del Cauca)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 80761-5121, radicada con el expediente número 20081-107812, en la cual solicita concepto sobre varios temas, relacionados con la auditoría gubernamental con enfoque integral de modalidad regular, en la Oficina de Enlace Territorial (OET) No. 4 del Instituto Colombiano de Desarrollo Rural (INCODER). Al respecto, me permito atender su consulta en el mismo orden planteado.

1.1 Registro contable y determinación y cálculo de la provisión para inventarios

Indica en su comunicación que *“En el Balance intermedio presentado por la OET No. 4 con corte al 30 de septiembre de 2007, figuran registrados en el Grupo de inventarios (código contable 15) los siguientes **predios**:*

- a) *Los predios que en su proceso de creación y fusión recibió del antiguo y extinto Instituto Colombiano de Reforma Agraria (INCORA). (según el Decreto 1300 de 2003).*
- b) *Los predios extinguidos a favor de la Nación que el Incoder ha recibido de la Dirección Nacional de Estupefacientes (DNE) (Leyes 333 de 1996, 785 de 2002 y 793 de 2002), y*
- c) *Los predios adquiridos por el Incoder (OET No. 4) para el desarrollo de sus funciones (Leyes 160 de 1994, 812 de 2003 y sus normas reglamentarias).*

Estos predios son utilizados y destinados por el INCODER para el otorgamiento de “Subsidios integrales” en especie (predios) y desarrollo rural (asesoría prestada a los beneficiarios), sin ninguna contraprestación económica. (...).

(...) entendemos que los inventarios representados en bienes Inmuebles deben contabilizarse y quedar registrados como tales al finalizar la vigencia fiscal (31 de diciembre de 2007) siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- *Que los predios sean de propiedad de la entidad, en este caso que el título de propiedad (escritura o certificado de tradición y libertad) figure a nombre del INCODER, no a nombre de otra entidad (Nación, DNE, INCORA).*
- *Que la Entidad (Incoder) los posea físicamente, para el caso de los predios (inmuebles) que esté ejerciendo sobre ellos su derecho de dominio.*

- Se registrarían por su costo histórico o por el valor de adquisición.
- Sobre ellos no debe calcularse ni registrarse Provisión alguna (para el caso del Incoder) debido a que éstos (sic) son bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado”.

Respecto del registro de inventarios pregunta: “¿Qué tipo de inventarios debe tener registrados el INCODER al finalizar la vigencia fiscal de 2007, esto es, todos los predios (inmuebles) que ha recibido o adquirido, sin importar a nombre de quien figure su propiedad, y sin importar que no los posea (que sobre ellos no ejerza el dominio); o únicamente debe tener registrados los predios que son de su propiedad y sobre los cuales ejerce su dominio. Y por qué valor deben registrarse?”.

CONSIDERACIONES

El artículo 669 del Código Civil define lo siguiente: “El dominio que se llama también propiedad es el derecho real en una cosa corporal, para gozar y disponer de ella, no siendo contra ley o contra derecho ajeno”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 745 del mismo código señala: “Para que valga la tradición se requiere un título traslativo de dominio, como el de venta, permuta, donación, etc. (...)”.

Por su parte, el artículo 765 establece lo siguiente: “El justo título es constitutivo o traslativo de dominio. Son constitutivos de dominio la ocupación, la accesión y la prescripción”. (Subrayado fuera de texto).

Son traslativos de dominio los que por su naturaleza sirven para transferirlo, como la venta, la permuta, la donación entre vivos. Pertenecen a esta clase las sentencias de adjudicación en juicios divisorios y los actos legales de partición. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 756 indica: “Se efectuará la tradición del dominio de los bienes raíces por la inscripción del título en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos”.

De la misma manera se efectuará la tradición de los derechos de usufructo o de uso, constituidos en bienes raíces, y de los de habitación o hipoteca”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 64 de la Constitución Política dispone que “Es deber del Estado promover el acceso progresivo a la propiedad de la tierra de los trabajadores agrarios, en forma individual o asociativa”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 15 de la Ley 1151 de 2007, por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2006-2010, establece lo siguiente: “Los bienes materia de extinción de dominio definitiva que administre la Dirección Nacional de Estupefacientes y sean materia de enajenación a entidades públicas se entregarán por la Dirección libres de toda clase de gravámenes, limitaciones y afectaciones al derecho de dominio, ocupación, posesión o cualquier forma de perturbación de la propiedad. La DNE convendrá con la entidad adjudicataria las autoridades tributarias y las empresas de servicios públicos la forma de pago y los pasivos causados”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 4º de la Ley 1152 de 2007, por la cual se dicta el Estatuto de Desarrollo Rural, se reforma el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural (Incoder) y se dictan otras disposiciones, establece que “Para el cumplimiento del precepto constitucional



según el cual es deber del Estado promover el acceso progresivo a la propiedad de la tierra de los trabajadores agrarios, las estrategias, acciones y decisiones que se adopten mediante la presente ley estarán dirigidas al logro de los siguientes objetivos:

1. La reforma de la estructura social agraria, por medio de procedimientos de dotación de tierras encaminados a eliminar, corregir y prevenir la inequitativa concentración de la propiedad rural, con el fin de mejorar las condiciones productivas de los procesos de producción agropecuaria y forestal. (...). (Subrayado fuera de texto).

El numeral 4 del artículo 31 de la misma Ley indica que “Son funciones del Instituto Colombiano de Desarrollo Rural, Incoder, las siguientes: (...)

4. Otorgará subsidios directos a través de concursos mediante convocatorias públicas transparentes que atenderán a criterios objetivos de selección, para beneficiar a los hombres y mujeres de escasos recursos, y a los productores ubicados en áreas prioritarias determinadas por el Gobierno Nacional con la presentación del proyecto productivo financiera, ambiental, técnica y socialmente viable para:

a) Adquisición de tierras y parte de los requerimientos financieros de los proyectos productivos:” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 22 del Decreto-ley 1300 de 2003 señalaba lo siguiente: “Los recursos y el patrimonio del Instituto Colombiano de Desarrollo Rural, Incoder, estarán constituidos por los siguientes bienes: (...)

5. Los bienes y recursos que le transfieran el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, las entidades suprimidas del sector y las demás entidades de carácter público, de conformidad con las normas vigentes.

6. Las propiedades y demás activos que adquiera a cualquier título con recursos propios y las sumas que reciba en caso de su enajenación. (...).

9. La cartera de los préstamos otorgados por el Incora en liquidación para adquisición de tierras.

10. La cartera a cargo de los usuarios y asociaciones de los distritos de riego a favor del Inat en liquidación. (...). (Subrayado fuera de texto).

La Ley 1152 de 2007, entre otros, derogó el artículo 22 del Decreto 1300 de 2003, por lo cual en el artículo 25 se refirió al tema en los siguientes términos: “Los recursos y el patrimonio del Instituto Colombiano de Desarrollo Rural, Incoder, estarán constituidos por los siguientes bienes: (...).

2. Los activos actuales y los provenientes del Incora en liquidación. (...).

6. Los bienes y recursos que le transfieran el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, las entidades suprimidas del sector y las demás entidades públicas, de conformidad con las normas vigentes.

7. Las propiedades y demás activos que adquiera a cualquier título con recursos propios y las sumas que reciba en caso de enajenación. (...). (Subrayado fuera de texto).

El parágrafo 1 del artículo 52 de la Ley 489 de 1998 dispone que “El acto que ordene la supresión, disolución y liquidación dispondrá sobre la subrogación de obligaciones y derechos de los organismos o entidades suprimidas o disueltas, la titularidad y destinación de bienes o rentas, los ajustes presupuestales necesarios, el régimen

aplicable a la liquidación y, de conformidad con las normas que rigen la materia, la situación de los servidores públicos". (Subrayado fuera de texto).

El modelo pro forma de Resolución, por la cual se adjudica de manera definitiva un predio rural y se otorga un subsidio integral, enviado por la División de Ordenamiento Social del INCODER, indica en la parte considerativa *"Que con arreglo al artículo 12 del Decreto 1250 de 2004, reglamentario de la Ley 812 de 2003, con la suscripción del contrato de operación y funcionamiento el beneficiario del subsidio contrae, entre otras obligaciones, adelantar en forma individual o asociativa las actividades previstas en el proyecto productivo; destinar eficientemente el subsidio integral a los fines para los cuales se otorga; pagar todos los impuestos, contribuciones y servicios públicos que afecten la unidad agrícola familiar desde su entrega material; abstenerse de transferir el dominio u otro derecho sobre la unidad agrícola familiar dentro de los doce (12) años siguientes al otorgamiento del subsidio integral, sin la autorización expresa e indelegable del consejo Directivo del INCODER; no adelantar en el predio adjudicado explotaciones con cultivos de uso ilícitos, o con perjuicio de los recursos naturales renovables, y suscribir la escritura pública de traspaso de dominio sobre la unidad agrícola familiar, a título gratuito, a favor del INCODER, en caso de que declare el incumplimiento de las correspondientes obligaciones. (...)*.

Que de conformidad con el artículo 101 de la Ley 160 de 1994, todas las adjudicaciones de tierras que haga el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural se efectuarán mediante resolución administrativa, la que, una vez inscrita en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos del círculo correspondiente, constituirá título suficiente de dominio prueba de propiedad (...)". (Subrayado fuera de texto).

El artículo tercero del modelo pro forma de Resolución indica respecto del valor de la adjudicación lo siguiente: *"(...) precio que pagarán los adjudicatarios al INCODER CON EL CIENTO POR CIENTO (100%) del monto del subsidio integral que por medio de esta resolución se les otorga, a cada uno de los beneficiarios"*.

El artículo quinto de la pro forma establece que *"El subsidio integral se concederá por una sola vez y se halla sometido a la condición resolutoria contemplada en el artículo 22 de la Ley 160 de 1994, en la forma como fue modificado por el artículo 26 de la Ley 812 de 2003, y en consecuencia deberá restituirse al INCODER, dentro de los diez [sic] (12) años siguientes a su otorgamiento, contados a partir de la fecha de registro de esta resolución, en el caso de que los adjudicatarios incumplan con las exigencias, compromisos y obligaciones contenidos en las leyes y reglamentos relacionados con las limitaciones y prohibiciones para la transferencia del dominio o de cualquier otro derecho relativo a esta adjudicación (...)*". (Subrayado fuera de texto).

El artículo séptimo de la misma pro forma indica lo siguiente: *"La unidad agrícola familiar que se adjudica por la presente Resolución se encuentra sujeta a las condiciones y limitaciones impuestas por el subsidio integral otorgado por el Estado. En tal virtud, los notarios y registradores de instrumentos públicos comunicarán oportunamente al INCODER sobre la presentación en sus despachos de actos o contratos que contengan la transferencia del dominio, la tenencia o de cualquier otro derecho relativo al mencionado inmueble, dentro de los doce (12) años siguientes a la fecha de registro de la presente resolución, y se abstendrán respectivamente de autorizar e inscribir en el respectivo registro dichos actos y contratos, si no se adjuntare y protocolizare la autorización expresa del INCODER. (...)*". (Subrayado fuera de texto).

El artículo 26 de la Ley 812 de 2003, por la cual se aprueba el Plan Nacional de Desarrollo 2003-2006, hacia un Estado comunitario, dispone lo siguiente:



“Condiciones del Subsidio Integral. Modificase el artículo 22 de la Ley 160 de 1994, el cual quedará así: El otorgamiento del subsidio integral se hará efectivo siempre que el proyecto productivo presente condiciones de viabilidad técnica, económica y social que garanticen su competitividad, equidad y sostenibilidad, condiciones que serán evaluadas y certificadas por el Incora o quien haga sus veces, y de conformidad con la disponibilidad presupuestal.

Para garantizar el destino y la eficiencia de la inversión pública, los beneficiarios del subsidio deberán suscribir un contrato de operación y funcionamiento en el cual se determinen sus compromisos y responsabilidades, durante un período no inferior al definido en el proyecto productivo y en ningún caso menor a cinco (5) años. El incumplimiento del contrato generará el retiro inmediato del subsidio y la pérdida de sus derechos patrimoniales generados dentro del proyecto productivo.

El monto del subsidio integral para comprar tierra podrá ser del ciento por ciento del valor del predio”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 158 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) define 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 párrafo 162 establece que “Los inventarios deben reconocerse por el costo histórico (...)”.

Por su parte, el párrafo 132 define lo siguiente: “Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estos 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, formarán 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).

El numeral 8 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones que Surgen como Consecuencia de los Procesos de Liquidación, Fusión y Escisión, del título II del Manual de Procedimientos, del RCP, indica que “(...) 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 párrafo 163 del RCP indica que “(...) No serán objeto de actualización los bienes que van a suministrarse de forma gratuita a la comunidad o cobrando a cambio un precio económicamente no significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 289 del RCP define 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”.

El párrafo 311 del RCP establece que *“Las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control reflejan las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, pero no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control sobre actividades administrativas, bienes, derechos y 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”.*

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que usted indica tres tipos de predios que el INCODER registra en la cuenta Inventarios, me refiero a cada uno de ellos.

Respecto de los predios que *“recibió del antiguo y extinto Instituto Colombiano de la Reforma Agraria (INCORA) (según el Decreto 1300 de 2003)”*, me permito precisarle que el Decreto 1300 se refirió en el numeral 9 del artículo 22 a *“la cartera de los préstamos otorgados por el Incora en liquidación para adquisición de tierras”*; el artículo fue derogado y en la Ley 1152 de 2007 el tema se retomó en el numeral 2 del artículo 25, indicando que como parte del patrimonio del INCODER están *“Los activos actuales y los provenientes del Incora, en liquidación”*.

Así las cosas, en cumplimiento del párrafo 1 del artículo 52 de la Ley 489 de 1998, el acto que ordenó la supresión, disolución y liquidación debe contener disposiciones sobre la titularidad y destinación de los bienes, que por la información contenida sobre las normas de creación y restructuración de INCODER, referidos en las consideraciones, esos activos forman parte de su patrimonio, por lo cual es posible concluir que no existe duda respecto de que esos predios son de su propiedad, y si los va a entregar a los campesinos, de conformidad con las leyes vigentes, debe hacerlo de tal manera que la resolución de entrega cumpla con las disposiciones legales y pueda transferirlos a los campesinos.

Los predios extinguidos a favor de la Nación, que el INCODER recibe de la DNE, de acuerdo con el artículo 15 de la Ley 1151 de 2007, *“se entregarán por la Dirección libres de toda clase de gravámenes, limitaciones y afectaciones al derecho de dominio (...)”*, por lo cual tampoco sobre estos existe duda sobre su propiedad, como tampoco de los predios adquiridos por el INCODER.

Es decir, si hay predios registrados en la cuenta de inventarios es porque sin duda la entidad contable pública tiene la propiedad y puede disponer de ellos para la destinación prevista. Si existen escrituras o certificados de tradición y libertad en los que figuren entidades como usted lo señala, tales como *“la Nación, DNE, INCORA”*, el INCODER debe proceder conforme a las normas o formalidades que se dispongan en los actos de supresión, disolución y liquidación, o normas específicas que regulen el tema.

Adicionalmente, como puede leerse en el artículo 669 del Código Civil, el dominio se llama también propiedad, razón por la cual los siguientes apartes de su afirmación: *“Dichos predios, que se entregan a los beneficiarios (campesinos, desplazados, reinsertados, indígenas, afrodescendientes, etc.) mediante Resolución con la que se les transfiere el*



dominio para su usufructo, la cual se protocoliza su inscripción en la correspondiente Oficina de Instrumentos Públicos, que a su vez constituye título suficiente de dominio y prueba de propiedad, y en ella, entre otros aspectos y compromisos, se incluye una condición resolutoria en el sentido de que la propiedad solo se le transferirá en forma plena y definitiva al cabo de 12 años. Es decir, la propiedad la sigue conservando la Entidad" (subrayado fuera de texto), no resultan comprensibles a la luz de esta norma.

Lo que es claro en las normas citadas y en la pro forma utilizada por el INCODER para llevar a cabo el procedimiento de entrega de tierras es que el INCODER hace propietarios a los campesinos que cumplen con los requisitos establecidos en las normas, por ello cuando el INCODER hace entrega de los terrenos a los campesinos es porque son terrenos de su propiedad, que pasan a ser de propiedad del campesino; en consecuencia, el INCODER debe registrar un débito en la subcuenta 555005-Para compra de tierra, de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS, y un crédito en la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la parte considerativa de la pro forma indica que una de las obligaciones del campesino beneficiado es "abstenerse de transferir el dominio u otro derecho sobre la unidad agrícola familiar dentro de los doce (12) años siguientes al otorgamiento del subsidio integral, sin la autorización expresa e indelegable del consejo Directivo del INCODER", si llegare a darse el caso de incumplimiento por parte del campesino beneficiado y en consecuencia tuviera que suscribir la escritura pública de traspaso de dominio sobre la unidad agrícola familiar, a título gratuito a favor del INCODER, como lo indica la pro forma, esta entidad debe incorporarlo a las cuentas de balance con un débito en la cuenta subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCÍAS EN EXISTENCIA y un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

El valor por el cual deben reconocerse los predios, de acuerdo con el párrafo 162 es el costo histórico, el cual está definido en el párrafo 132 citado en las consideraciones. Es decir, para los predios comprados se tiene el precio de adquisición, en tanto que tratándose de los predios provenientes de los traslados originados en procesos de liquidación, fusión y escisión, de acuerdo con el numeral 8 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones, que surgen como consecuencia de estos hechos, es el valor definido en el acto que ordena la liquidación, y si este no existe, se utiliza el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico.

En lo que tiene que ver con la pregunta sobre la provisión, teniendo en cuenta que esta se origina en procesos de actualización y que el párrafo 163 del RCP, indica que cuando los bienes van a suministrarse de forma gratuita no son objeto de actualización, no es procedente el registro de provisión sobre estos bienes.

2.1. Registro contable y determinación y cálculo de la provisión para bienes recibidos de otras entidades públicas

ANTECEDENTES

En su comunicación indica que "el INCODER ha recibido Propiedades, Planta y Equipos de la Entidades que se liquidaron para su conformación (INCORA, INAT, INPA, HIMAT), los cuales en su gran mayoría aún siguen figurando a nombre de dichas Entidades, sin que se haya transferido su titularidad [sic] esta entidad".

También expresa: “(...) entendemos que en este Grupo deben contabilizarse y quedar registrados como tales al finalizar la vigencia fiscal (diciembre 31 de 2007) los bienes tangibles que se [sic] cumplan las siguientes condiciones:

- Que sean de propiedad de la entidad, en este caso que el título de propiedad (escritura o certificado de tradición y libertad) figure a nombre del INCODER, no a nombre de otra entidad (Nación, DNE, INCORA, etc.). (...).
- (...) “Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno nacional” (PGCP – numeral 2.9.1.1.5)”. (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, cita el literal f) del numeral 1 de la Resolución 119 de 2006, que indica una de las situaciones que debe evitarse: “Los inmuebles que carecen de título de propiedad idóneo (...)”.

Con base en esas y otras consideraciones, realiza las siguientes preguntas: “a) ¿Al finalizar la vigencia fiscal de 2007 el INCODER puede tener registrados en este Grupo (PPE) los bienes muebles e inmuebles que ha recibido de otras entidades públicas y los está utilizando para la prestación de servicio o para su función administrativa, pero que todavía continúan figurando como propiedad o a nombre de dichas Entidades; o únicamente debe tener registrados los bienes que figuran como de su propiedad? Y b) ¿En qué forma debe determinar el INCODER el cálculo de la Depreciación para el caso de los bienes recibidos de otras entidades públicas, que ya han cumplido su vida útil?”

CONSIDERACIONES

El párrafo 23 del RCP 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. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 165 del RCP 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 párrafo 167 del RCP indica 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).

El párrafo 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 con base en métodos 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).

El párrafo 173 estipula que *“Deben reconocerse provisiones o valorizaciones cuando el valor en libros de los bienes difiera del costo de reposición o del valor de realización. Por regla general, las provisiones se reconocen como gasto. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, la provisión afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como gasto”*.

El numeral 25, Bienes de Uso Permanente sin Contraprestación, del capítulo III, Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, del título II del Manual de Procedimientos del RCP, establece lo siguiente: *“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).

El numeral 27, Bienes Pendientes de Legalizar, del capítulo III, Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, del título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala: *“Los bienes pendientes de legalizar corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada*.

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 las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Adicionalmente, se debita la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y se acredita la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 4° de la Resolución 393 del 28 de septiembre de 2007, por la cual se adopta el Manual para la Implementación del Modelo de Control Interno Contable MCICO 2007:1, dispone que *“La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, deroga las Resoluciones 048 de 2004 y 119 de 2006, y deja sin vigencia la Circular Externa 042 de 2001”*. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1° de la Resolución 034 del 31 de enero de 2008, por la cual se adoptan los procedimientos para reportar el informe anual de evaluación del control interno contable a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de 2007, y se deroga una resolución, establece lo siguiente: *“Adoptar la siguiente estructura del formato para reportar a la Contaduría General de la Nación el informe anual de evaluación del Control Interno Contable, con corte a 31 de diciembre de 2007 (...)*.

Por su parte, el artículo 6° de la misma Resolución indica: *“Derogatorias. La presente norma deroga la Resolución 393 de 2007 y deja sin vigencia el Instructivo 002 de 2007”*.

CONCLUSIÓN

En relación con su primera pregunta, es conveniente señalar que existen dos conceptos distintos sobre los cuales existen tratamientos diferentes. El primero de ellos es el de Bienes de Uso Permanente, que, tal como lo señala el párrafo 165, forman parte de la Propiedad, Planta y Equipo, y el criterio de reconocimiento está dado en el párrafo 167. El tema se complementa con el numeral 25, Bienes de Uso Permanente sin Contraprestación, del capítulo III, Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, del título II del Manual de Procedimientos, y como puede leerse, en esta clase de activos no existe transferencia de la propiedad, tratándose de operaciones realizadas entre entidades del gobierno general, de acuerdo con la definición contenida en el párrafo 23 del RCP, y no de otras entidades del gobierno nacional, como señala en su comunicación.

El otro concepto es el de los Bienes Pendiente de Legalizar, en los cuales no hay duda de que la propiedad sea de la entidad contable pública; sin embargo, le faltan algunos trámites para que, por ejemplo, se realice la inscripción del título correspondiente en la Oficina de Instrumentos Públicos, como lo indica el artículo 756 del Código Civil, o por ejemplo, tratándose de bienes que necesitan la reconstrucción de un título y se esté llevando a cabo ese proceso. Por esta razón, la Resolución 393 de 2007 derogó la Resolución 119 de 2006, y por supuesto el literal f) no tiene fundamento, tratándose de estas operaciones en el contexto del Régimen de Contabilidad Pública. No obstante, debe tenerse en cuenta que la resolución vigente en el tema de control interno contable es la 034 de 2008.

Así las cosas, las entidades que forman parte del grupo del Gobierno General pueden tener registrados bienes para el año 2007 en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, con las condiciones planteadas en los dos párrafos precedentes.

En cuanto a su segunda pregunta, el cálculo de la depreciación para el caso de los bienes recibidos de otras entidades públicas, que ya han cumplido su vida útil, no hay lugar a que se deprecie, puesto que por la misma definición de la depreciación, contenida en el párrafo 169, un elemento fundamental de la depreciación es que el bien tenga vida útil; y si ya ha cumplido su vida útil, no habrá lugar a depreciarlo; en consecuencia, daría lugar a un bien con valor en libros igual a cero. En esas condiciones puede tener lugar un proceso de retiro de esos bienes de las cuentas de balance, o puede revisarse la vida útil del bien, o puede evaluar si con alguna mejora pueda quedar en condiciones de servicio, el asunto en este caso va a depender de la decisión que tome respecto del bien que ya ha cumplido su vida útil. Una vez se haya decidido qué hacer con el bien, debe aplicar el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, del título II, del Manual de Procedimientos, del RCP, en lo que corresponda.

3.1 Registro de los libros de libro de contabilidad

ANTECEDENTES

En su comunicación expresa que teniendo como base los párrafos 345 y 346 del Régimen de Contabilidad Pública, sobre la apertura, el registro y la oficialización de



los Libros de Contabilidad, y lo expresado en los Conceptos Nos. 10649 del 11 de mayo de 2001 y 25432 del 30 de diciembre de 2003, solicita que se le resuelva lo siguiente: “a) *Las Oficinas de Enlace Territorial (OET) del INCODER, en las que de acuerdo con lo establecido en la Circular SAF No. 0232 del 29 de agosto de 2007 expedida por el INCODER se debe llevar la contabilidad de dichas Oficinas. Como oficinas Regionales de esta Entidad, deben registrar los Libros de Contabilidad y, en caso afirmativo, en qué forma y ante quién deben hacerlo?*”

¿O, si es suficiente con que los libros de contabilidad oficiales hayan sido registrados por parte de la Oficina Principal o Nivel central del INCODER?”.

CONSIDERACIONES

El párrafo 345 del RCP establece que “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. Los libros de contabilidad principales de las entidades contables públicas obligadas a inscribirse en el Registro Mercantil se registran en la Cámara de Comercio de la jurisdicción, lo cual corresponde a la oficialización de los libros. Estos requisitos son indispensables para iniciar válidamente el proceso de registro de las operaciones”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 121 del RCP indica que el periodo 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 periodo contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. No obstante, se podrán solicitar estados contables intermedios e informes y reportes contables, de acuerdo con las necesidades o requerimientos de las autoridades competentes, sin que esto signifique necesariamente la ejecución de un cierre”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1 del Decreto 1300 de 2003 dispone lo siguiente: “Créase el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural, Incoder, como un establecimiento público del orden nacional, adscrito al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa y financiera. El Instituto tendrá como sede principal la ciudad de Bogotá, D. C., y podrá conformar dependencias para el ejercicio de sus funciones en el orden territorial”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 8 del mismo decreto indica que “El Instituto Colombiano de Desarrollo Rural, Incoder, tendrá la siguiente estructura: (...)”

1. Consejo Directivo. (...)

8. Oficinas de Enlace Territorial. (...).”

El artículo 18 de la Ley 1152 de 2007, por la cual se dicta el Estatuto de Desarrollo Rural, se reforma el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural, Incoder, y se dictan otras disposiciones, establece que “Para el cumplimiento de los objetivos previstos en esta norma, el Instituto Colombiano de Desarrollo Rural, Incoder, continuará siendo un Establecimiento Público del orden nacional que cuenta con personería jurídica, patrimonio autónomo e independencia administrativa, adscrito al Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, su domicilio está en la ciudad de Bogotá y contará

con el número plural de dependencias que requiera para el cabal ejercicio de sus funciones en el orden territorial, en los términos de la presente ley". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 23 de la misma Ley dispone que "El Instituto Colombiano de Desarrollo Rural, Incoder, será dirigido por un Gerente General, quien será su representante legal, funcionario de libre nombramiento y remoción, designado por el Presidente de la República. El Instituto Colombiano de Desarrollo Rural, Incoder, contará por lo menos con una sede en cada departamento con capacidad para resolver los asuntos de su área de influencia, dependientes directamente del nivel central; la ubicación, funciones y competencias serán las señaladas por el Gobierno Nacional". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 11 del capítulo II, Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización. Ejecución del Proceso Contable, del título III, Procedimientos Relativos a los Estados, Informes y Reportes Contables, del Manual de Procedimientos, del RCP, dispone lo siguiente: "ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS ORGANIZADAS A TRAVÉS DE UNIDADES O CENTROS DE RESPONSABILIDAD".

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.
- b) Las actividades de preparación o elaboración de los estados, informes o reportes contables son responsabilidad de la unidad central o principal de acuerdo con la estructura interna de la entidad contable pública.
- c) De acuerdo con la organización interna del proceso contable, deben estar centralizadas las actividades de preparación de la información contable para el suministro a los diferentes usuarios que la requieran.
- d) La entidad establecerá internamente los procedimientos contables o administrativos relacionados con la administración de soportes contables, del flujo de información contable entre las diferentes unidades y de los documentos o información necesaria para la preparación de los estados, informes y reportes contables para el cumplimiento de las obligaciones con los diferentes usuarios.
- e) Los libros principales son únicos y están en cabeza de la entidad contable pública, y en cuanto a la administración de los mismos se aplicará lo definido en el Régimen de Contabilidad Pública.
- f) Las unidades deben tener los libros auxiliares necesarios que soporten la preparación de informes o reportes que soliciten las autoridades o los usuarios de la información. (...)". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que las oficinas de enlace territorial forman parte de la estructura del INCODER, debe aplicar lo establecido en el párrafo 356 del RCP y lo dispuesto en los literales e) y f) del Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable, citado en las consideraciones, el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación. Así las cosas, estas oficinas no deben registrar libros de contabilidad principales distintos de los del INCODER, puesto que no se trata de entidades diferentes, sino que integran una sola. También tiene aplicación el párrafo 356 si con base en la Ley 1152 de 2007 se indicara que las sedes tomen forma de regional, para lo cual se aplicaría el numeral 10, "ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS ORGANIZADAS QUE ESTÁN ORGANIZADAS A TRAVÉS DE SECCIONALES, REGIONALES O SIMILARES" del procedimiento citado en las consideraciones, el cual está disponible en la página web www.contaduria.gov.co.

Adicionalmente, teniendo en cuenta que en su comunicación se refiere a que *"Actualmente la Contraloría General de la República está ejecutando una auditoría gubernamental con enfoque integral de Modalidad Regular, en la Oficina de Enlace Territorial (OET) No. 4 (oficina regional) del Instituto Colombiano de Desarrollo Rural INCODER, en la que -entre sus objetivos- se tiene prevista la evaluación de los Estados Contables elaborados y presentados por esta Oficina Territorial con corte al 31 de diciembre de 2007"*, me permito comunicarle que con base en el párrafo 121 del RCP y en el procedimiento citado en las consideraciones, no es factible referirse a Estados Contables de la OET, toda vez que como puede comprenderse del párrafo 121 estos corresponden a una única entidad y es el INCODER, y del procedimiento referido anteriormente, en los literales b) y d), estos solo pueden ser presentados por el INCODER como Entidad. Lo que sí es factible para las OET es la elaboración de informes o reportes, tal como lo indica el literal f) del mismo procedimiento, en el cual aclara que es obligatorio tener los libros auxiliares de contabilidad, que es el medio por el cual se concreta la contabilidad de estas oficinas.

CONCEPTO 109010 DE MARZO 26 DE 2008

- TEMAS:**
- 1. Recursos recibidos en administración**
 - 2. Bienes recibidos en custodia**
 - 3. Bienes incautados**

SUBTEMA: Tratamiento contable

Mayor General (r)

EDUARDO MORALES BELTRÁN

Director General

INSTITUTO NACIONAL PENITENCIARIO Y CARCELARIO (INPEC)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20082-109010, en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable de *"los bienes (dinero, joyas y elementos personales) de los internos, que se les retiran a su ingreso, los cuales se depositan en el almacén o en un lugar especial y no los reclaman al salir en libertad, habiéndoseles informado que deben recoger sus pertenencias del almacén del establecimiento"* de reclusión.

La consulta la realiza *“en razón a que tales elementos permanecen en los sitios de depósito por tiempo indeterminado, sin que se pueda disponer de ellos como también de algunas sumas de dinero, por ser de propiedad de un tercero, como tampoco dar de alta en los respectivos inventarios, ni en las Cajas Especiales”*.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 60 de la Ley 65 de 1993, que expide el Código Penitenciario y Carcelario, determina: *“DEPÓSITO DE OBJETOS PERSONALES Y VALORES. Los capturados, detenidos o condenados, al ingresar a un establecimiento de reclusión, serán requisados cuidadosamente. De los valores que se le retiren al interno en el momento de su ingreso se le expedirá el correspondiente recibo. (...)”*.

Los valores y objetos que posean deberán ser entregados a quien indique el interno o depositados donde señale el reglamento de régimen interno.

En caso de fuga o muerte del interno, los valores y objetos pasarán a los familiares y si estos no los reclamasen en el término de tres meses, se incorporarán al patrimonio del respectivo centro de reclusión”. (El aparte subrayado fue declarado inexecutable mediante la Sentencia C394-95 del 7 septiembre de 1995).

Asimismo, el artículo 109 de la mencionada ley establece: *“INVENTARIO DE LAS PERTENENCIAS. Se hará un inventario de las pertenencias dejadas por el difunto y se procederá a liquidar su saldo de la Caja Especial, todo lo cual se entregará, en caso de ser de escaso valor, a los parientes que sumariamente demuestren tal calidad. Cuando los objetos o sumas de dinero sean de apreciable valor, se entregarán a quienes indique la autoridad competente o se procederá de acuerdo con el artículo 60 de la presente ley”*. (El aparte subrayado fue declarado inexecutable mediante la Sentencia C394-95 del 7 septiembre de 1995).

Igualmente, el artículo 122 de la mencionada ley contiene: *“COMISO. Las bebidas embriagantes, las sustancias prohibidas, armas, explosivos, los objetos propios para juegos de azar o en general cualquier material prohibido hallado en poder del interno serán decomisados. Si la tenencia de dichos objetos constituye hecho punible conforme a las leyes penales, se informará inmediatamente al funcionario competente para iniciar y adelantar la correspondiente investigación, a cuya disposición se pondrán tales objetos. En los demás casos la Dirección del establecimiento les dará el destino aconsejable”*.

Por su parte, la Corte Constitucional en su sentencia C-394/95 del 7 de septiembre de 1995 expresa: (...) *“La Corte aclara que debe realizarse un minucioso registro en el momento de ingreso del detenido, para determinar con exactitud los bienes y valores que le pertenecen y la persona o personas a las cuales deben ser entregados en caso de muerte del recluso. Así las cosas, en caso de fuga o de muerte, deben entregarse a esas personas dichos bienes y valores, para lo cual se deberán efectuar las oportunas y adecuadas diligencias”*. (Subrayado fuera de texto).

De otro lado, el artículo 11 del Acuerdo 0011 de 1995, de 31 de Octubre, por el cual se expide el Reglamento General al cual se sujetarán los reglamentos internos de los Establecimientos Penitenciarios y Carcelarios, contiene: *“Fondo Común de Peculio. En cada establecimiento carcelario habrá un fondo común de peculio constituido por las cantidades de dinero que los reclusos tengan en su poder al ingresar al establecimiento y por las cantidades que por cualquier concepto lícito estos reciban.*



En dicho fondo existirá una cuenta para cada interno, la cual se abrirá a su ingreso al establecimiento.

(...) Para estos efectos, el director del centro de reclusión podrá celebrar con cualquier entidad vigilada por la Superintendencia Bancaria contratos orientados a procurar una adecuada rentabilidad para estos dineros. (...). (Subrayado fuera de texto).

Y en su artículo 19 agrega: **“Manejo de Dinero.** Atendiendo lo establecido en el artículo 89 de la Ley 65 de 1993, los internos no podrán tener en su poder dinero, joyas ni objetos de valor. El dinero será sustituido por tarjetas de compra”. (Subrayado fuera de texto).

De lo anterior se colige que el dinero recibido del interno más las sumas adicionales que le correspondan, que son consignadas por el INPEC en el Fondo Común de Peculio, los recibe la entidad en calidad de administración y estas sumas se disminuirán conforme a los consumos realizados con las tarjetas de compra.

Los bienes que le pertenezcan al interno y que son depositados en el almacén de la institución los recibe el INPEC en calidad de custodia hasta tanto le sean devueltos cuando recobre la libertad. De esta misma manera revela los que le pertenezcan al interno en el momento de su fuga o muerte.

Los bienes que hayan sido objeto de comiso por parte del INPEC deberán ser considerados como bienes aprehendidos o incautados, y se retirarán en el momento en que se decida su situación legal y/o su destino.

El dinero y los bienes que le pertenecen al interno deben permanecer en las cuentas contables referidas más adelante. Se retiran de estas cuentas solamente en el momento en que sean devueltos a su propietario o a los familiares designados por él o por la justicia, según corresponda.

Para el registro de estos hechos es preciso tener en cuenta lo establecido en el párrafo 127 y subsiguientes de las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública, así: *“127. Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública son:*

128. Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden) que son afectados por los hechos;

129. Que las expectativas de aplicación y generación de recursos para el cumplimiento de funciones de cometido estatal sean ciertas o que pueda asegurarse que acontecerán con alto grado de probabilidad; y,

130. Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”.

Es decir, para el registro contable de los hechos debe tenerse en cuenta que los bienes recibidos en custodia o los bienes objeto de comiso pueden ser medidos en forma confiable en términos monetarios. De lo contrario, deben ser expresados en forma cualitativa y cuantitativa física para informar de su existencia a los lectores de los estados contables básicos.

Por su parte, en relación con el registro del dinero recibido, el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad mencionado contiene la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, que la describe como *“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración”*. (...).

Así mismo, referente a los bienes que le pertenezcan al interno y que son depositados en el almacén de la institución, el Manual de Procedimientos describe la cuenta 9306- BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA así: *“Representa el valor de los bienes de propiedad de terceros recibidos por la entidad contable pública para su salvaguarda o custodia”*.

De igual manera, para los bienes objeto de comiso, el Manual de Procedimientos contiene la descripción de la cuenta 9325-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS, así: *“Representa el valor de los bienes y derechos aprehendidos o incautados, adjudicados provisionalmente a la entidad contable pública para su administración, uso y explotación, hasta tanto se determine su situación jurídica”*. (...).

CONCLUSIÓN

El dinero recibido del interno más las sumas adicionales que le correspondan, que son consignadas por el INPEC en el Fondo Común de Peculio, los recibe la entidad en calidad de administración, y estas sumas se disminuirán conforme a los consumos realizados con las tarjetas de compra.

Los bienes que le pertenezcan al interno y que son depositados en el almacén de la institución, los recibe el INPEC en calidad de custodia hasta tanto le sean devueltos cuando recobre la libertad. De esta misma manera revela los que le pertenezcan al interno y que queden abandonados en el momento de su fuga o muerte.

Los bienes que hayan sido objeto de comiso por parte del INPEC deberán ser considerados como bienes aprehendidos o incautados, y se retirarán en el momento en que se decida su situación legal y/o su destino.

El dinero y los bienes que le pertenecen al interno deben permanecer en las cuentas contables relacionadas. Se retiran de estas cuentas solamente en el momento en que sean devueltos a su propietario o a los familiares designados por él o por la justicia, según corresponda.

De otra parte, para el registro contable de los hechos debe tenerse en cuenta que los bienes recibidos en custodia o los bienes objeto de comiso puedan ser medidos en forma confiable en términos monetarios, con el fin de que se logre cuantificarlos. De lo contrario, deben ser expresados en forma cualitativa y cuantitativa física para informar de su existencia a los lectores de los estados contables básicos.

El tratamiento contable que el INPEC debe dar al dinero y a los bienes recibidos de los internos es el siguiente:

1. Las consignaciones que corresponden al dinero que el interno tenga en el momento de su ingreso más el que le proporcionen otras personas y el correspondiente a la remuneración que perciba por concepto de trabajo se registran con un débito a la subcuenta 111005-Cuenta Corriente o 111006-Cuenta de ahorro, según corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN. Cuando se realice un consumo, el registro

contable será un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito a la subcuenta 111005-Cuenta Corriente o 111006-Cuenta de de ahorro, según corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

2. Los bienes que pudieron ser cuantificados de manera confiable en términos monetarios, de conformidad con lo establecido en las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales mencionadas en las consideraciones de este concepto, deben ser contabilizados así:

2.1 Los bienes recibidos en custodia, con un débito en la subcuenta 9911502-Bienes recibidos en custodia, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB) y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA.

2.2 Tratándose de los bienes objeto de comiso, se debita la subcuenta 990515-Bienes Aprehendidos o Incautados, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 9325-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS.

3. En el caso de que no hayan podido cuantificarse los bienes recibidos en custodia o los bienes aprehendidos o incautados, estos hechos deben revelarse de manera cualitativa y cuantitativa física en notas a los estados contables básicos, sin dejar de lado los controles administrativos que se deban implementar para su adecuado seguimiento.

CONCEPTO 111729 DE ABRIL 17 DE 2008

TEMA: Ampliación concepto 20082-109034 de febrero 13 de 2008

SUBTEMAS: 1. *Inversiones en zonas francas*

2. *Contrato de cuentas en participación*

Doctora
DIANA ALMANZA MORENO
Contadora
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20084-111729, en la cual solicita ampliación del concepto 20082-109034 de febrero 13 de 2008, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

1. Inversiones en las zonas francas:

a) ¿Cómo deben registrarse las inversiones que efectúan los operadores de las Zonas Francas en desarrollo de contratos de arrendamiento celebrados con el Ministerio, teniendo en cuenta que existen partidas que hacen referencia a gastos, a activos fijos movibles, a mejoras y/o construcción de inmuebles y a obras de urbanismo?

- b) ¿Estas inversiones, que en su mayoría corresponden a obras de urbanismo, deben actualizarse?
- c) Al finalizar el contrato de arrendamiento cuando las inversiones realizadas por los operadores pasen a ser de propiedad del Ministerio, ¿cuál es el procedimiento a seguir para su registro?

2. Contrato de cuentas en participación:

- a) En desarrollo del contrato de cuentas en participación del Proyecto Barú, el Ministerio de Desarrollo Económico y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo entregaron al socio gestor entre los años 1999 y 2008, para efectos de gastos de administración, que en su mayoría correspondieron a vigilancia, sumas mensuales que ascienden a \$5.506 millones. Los dos ministerios registraron estas sumas como gasto, ¿fue correcto este registro?
- b) Recientemente el Ministerio transfirió a FONADE, mediante escritura pública, los lotes que forman parte del Proyecto Barú, con el fin de que FONADE sea quien adelante dicho proyecto. Dentro de esta negociación se pactó el pago en la medida en que el proyecto se desarrolle, pero el pago efectivo no deberá hacerlo FONADE al Ministerio, sino al FONDO DE PROMOCIÓN TURÍSTICA, de acuerdo con lo normado en el literal d) del artículo 8° de la Ley 1101 de 2006. ¿Cuál debe ser el registro contable de esta venta? Anexa copia de la citada Ley.
- c) ¿Con motivo de la transferencia de los lotes del proyecto Barú a FONADE, el Ministerio debe informar a FONADE sobre los \$5.506 millones entregados al socio gestor entre los años 1999 y 2008, con el fin de que FONADE los tenga en cuenta en el desarrollo del proyecto y recuperación de la inversión? Así mismo, ¿deberá informar sobre los dineros entregados por la Corporación Nacional de Turismo antes de 1999?

CONSIDERACIONES

1. Inversiones en las zonas francas

Para dar alcance al concepto 20082-109034 de febrero 13 de 2008 es necesario retomar las consideraciones expuestas en el mismo, relacionadas con las cláusulas de los contratos estatales de arrendamiento de terrenos e instalaciones para la operación de las zonas francas, suscritos por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y los usuarios-operadores, que en todos los casos corresponden al texto de las mismas cláusulas para este tipo de contratos:

“SEGUNDA.- ALCANCES DEL OBJETO: EL USUARIO-OPERADOR, sobre las áreas objeto del arrendamiento, ejecutará especialmente las siguientes actividades:

(...) b. Desarrollar, con sus propios recursos o con financiaciones debidamente legalizadas, la infraestructura y construcciones de la Zona Franca, de acuerdo con el Plan de Desarrollo descrito en la propuesta presentada para ser seleccionado como USUARIO-OPERADOR de la Zona Franca, la cual forma parte integrante del presente contrato.

SÉPTIMA.- CONSTRUCCIONES Y MEJORAS: Las nuevas construcciones y mejoras que se practiquen a los bienes existentes, previstas dentro del plan de desarrollo presentado con la propuesta, serán de cargo exclusivo del USUARIO-OPERADOR y a la terminación del contrato quedarán a favor de la Nación-Ministerio de Comercio Exterior, sin costo o indemnización.



OCTAVA.- REPARACIONES: *El USUARIO-OPERADOR se obliga a efectuar por su propia cuenta las reparaciones y mantenimiento necesarios para el desarrollo de la operación de la Zona Franca que se originen por hechos de él o de sus dependientes, sin perjuicio de que establezca de común acuerdo con los usuarios de bienes y servicios, mecanismos de amortización de los mismos.*

DÉCIMA CUARTA.- RESTITUCIÓN: *El USUARIO-OPERADOR restituirá los inmuebles arrendados al MINISTERIO a la terminación del contrato en el igual estado de operación en que los recibió, salvo el deterioro normal por uso y goce y con las mejoras realizadas, ejecutadas e incorporadas”.*

Por su parte, las Normas técnicas relativas a las cuentas de orden, contenidas en el numeral 9.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, expresan:

“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 incluyen 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”.

En el concepto 20082-109034 de febrero 13 de 2008 se determinó que *“Considerando que los contratos de arrendamiento establecen que las construcciones y mejoras realizadas por el usuario-operador serán de su cargo exclusivo y a la terminación del contrato quedarán a favor de la Nación, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo deberá llevar el control en Cuentas de Orden y actualizarlos periódicamente de acuerdo con los avalúos que se adelanten, hasta tanto sean recibidos”.*

De acuerdo con las reuniones sostenidas con el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo los días 12 y 28 de marzo de 2008, para aclarar el tratamiento de las inversiones realizadas, se determinó que las mejoras y construcciones adelantadas por los usuarios-operadores en los terrenos y edificaciones son las que deben registrarse en cuentas de orden, mas no los gastos, ya que son efectuados por estos para mantener los bienes en las condiciones adecuadas, pero no son objeto de capitalización.

Así mismo, respecto a las obras de urbanismo, se concluyó que forman parte del valor de los bienes inmuebles y se incorporan en el avalúo de los mismos, por lo cual no son objeto de actualización por separado.

De otra parte, en lo relacionado con el tratamiento contable de la entrega de los bienes de los usuarios-operadores al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, una vez finalice el contrato de arrendamiento, la entidad deberá incorporar los bienes afectando las respectivas subcuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, cuya descripción establece que *“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”.

La entidad establecerá si incorpora los bienes por el valor registrado en cuentas de orden o por el valor determinado mediante avalúo técnico.

2. Contrato de cuentas en participación

La norma técnica de gastos, contenida en el numeral 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 incluyen 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”.

Teniendo en cuenta que los recursos entregados por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo corresponden a gastos de administración, en su mayoría relacionados con



el servicio de vigilancia, es correcto su registro como gasto en la información contable del Ministerio.

Por otra parte, la descripción de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS establece que *“Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.*

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

En este sentido, dada la especificidad de la situación presentada entre el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y el Fondo de Promoción Turística, como resultado de la venta de los lotes del proyecto Barú a FONADE, el Ministerio deberá registrar una cuenta por cobrar con contrapartida en las subcuentas respectivas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Una vez el FONADE realice los pagos al Fondo, el Ministerio deberá afectar la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y cancelar la correspondiente cuenta por cobrar a FONADE.

Por su parte, el Fondo de Promoción Turística deberá registrar la entrada de efectivo con contrapartida en la respectiva subcuenta del patrimonio, considerando lo establecido en el literal d) del artículo 8° de la Ley 1101 de 2006:

“Artículo 8. RECURSOS DEL FONDO DE PROMOCIÓN TURÍSTICA. Además de la contribución parafiscal prevista en el artículo 1° de esta Ley, el Fondo de Promoción Turística contará con los siguientes recursos:

(...)

d) Los recursos derivados de la explotación económica de los activos que fueron de propiedad de la Corporación Nacional de Turismo, en los términos de la reglamentación que para el efecto expida el Ministerio de Comercio Industria y Turismo”.

CONCLUSIÓN

1. La entidad deberá registrar en cuentas de orden las construcciones y mejoras adelantadas por los usuarios-operadores en los terrenos y edificaciones, mas no los gastos, ya que estos son efectuados por los usuarios-operadores para mantener en condiciones adecuadas los bienes, pero no son objeto de capitalización.

Respecto a las obras de urbanismo, estas forman parte del valor de los bienes inmuebles, y se incorporan en el avalúo de los mismos, razón por la cual no son objeto de actualización por separado.

En lo relacionado con el tratamiento contable de la entrega de los bienes de los usuarios-operadores al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, una vez finalice el contrato de arrendamiento, la entidad deberá incorporar los bienes afectando las respectivas subcuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

2. Si los recursos entregados por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo corresponden a gastos de administración, de acuerdo con la definición establecida en la norma técnica, es correcto su registro como gasto en la información contable del Ministerio.

En lo relacionado con la situación específica presentada entre el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y el Fondo de Promoción Turística, como resultado de la venta de los lotes del proyecto Barú a FONADE, el Ministerio deberá afectar la subcuenta respectiva de Deudores con contrapartida en las subcuentas respectivas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En la medida en que el FONADE realice los pagos al Fondo, el Ministerio deberá afectar la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y cancelar la correspondiente cuenta por cobrar a FONADE.

Por su parte, el Fondo de Promoción Turística deberá registrar la entrada de efectivo con contrapartida en la respectiva subcuenta del patrimonio, considerando lo dispuesto en el literal d) del artículo 8° de la Ley 1101 de 2006.

Finalmente, dada la venta de los lotes y la entrega del desarrollo del proyecto a FONADE, es pertinente el suministro de la información relacionada con los recursos entregados en su momento por la Corporación Nacional de Turismo y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, como lo expresa en su consulta. El FONADE definirá si lo registra en Cuentas de Orden de Control o lo revela en notas a los estados contables.

CONCEPTO 112994 DE MAYO 7 DE 2008

TEMAS: Cargos diferidos y Pasivo Pensional Empleadoras

SUBTEMAS: 1. *Amortización cargos diferidos*

2. *Actualización del cálculo actuarial*

Doctor

JUAN DAVID ORTEGA ARROYAVE

Secretario General

Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20085-112994, mediante la cual plantea inquietudes contables en relación con los convenios que el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, como rector de la política agropecuaria, realiza con operadores especializados, los cuales están contabilizados en la cuenta de Estudios y Proyectos, pero que al 31 de diciembre no se han legalizado y amortizado, teniendo en cuenta que a esa fecha no se disponía de los soportes idóneos para ello, por cuanto los mismos están en ejecución o dentro de los términos previstos para su liquidación, pero que en el informe preliminar de la Comisión de Auditoría de la Contraloría General de la República lo señalan como un hallazgo que afecta la razonabilidad de los estados contables con corte al 31 de diciembre de 2007.

Igualmente, nos preguntan si es soporte idóneo para actualizar el cálculo actuarial de pensiones del IDEMA y del INAT el documento remitido por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a la Contaduría General de la Nación, teniendo en cuenta que este valor corresponde al cálculo actuarial aprobado en el año 2002 debidamente actualizado anualmente con el IPC, y qué diferencia existe entre los conceptos de Pensiones Actuales y Futuras Pensiones.



CONSIDERACIONES

Para atender la primera inquietud, relacionada con la cuenta de Estudios y Proyectos y los soportes para realizar la amortización, debemos remitirnos al numeral 9.2 del Régimen de Contabilidad Pública, el cual en relación con las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, en el párrafo 335 establece que estas normas “... 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”.

El numeral 336 establece que “Los soportes, comprobantes y libros de contabilidad forman parte integral de la contabilidad pública y pueden ser elaborados, a elección del representante legal, en forma manual o automatizada de acuerdo con la capacidad tecnológica y operativa de la entidad contable pública que se trate”.

De forma específica, respecto a los soportes de contabilidad, el numeral 337 del Régimen de Contabilidad Pública 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”. (Lo subrayado en los párrafos anteriores es fuera de texto).

En relación con los tipos de documentos soporte, el párrafo 338 del Régimen de Contabilidad Pública 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”.

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta el anterior desarrollo normativo, para garantizar la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública, el reconocimiento de transacciones, hechos y operaciones por parte de las entidades contables públicas debe ser soportado mediante la generación de un documento idóneo, ya sea de carácter interno o externo, dependiendo el tipo de transacción, hecho u operación objeto de reconocimiento.

Ahora bien, si para el reconocimiento de las transacciones, hechos u operaciones generados en los procesos de amortización de pagos realizados de forma anticipada y en cumplimiento de convenios no se cuenta con los documentos soporte idóneos para la respectiva legalización, no se podría pretender realizar registros contables de amortización, por cuanto se atendería contra una de las características cualitativas de la información contable, *la confiabilidad*. Por lo tanto, considera este Despacho que

mientras no se cuente con el documento soporte idóneo para amortizar desembolsos realizados a través de convenios o a través de anticipos, la entidad debe revelar el monto sin amortizar en la cuenta del activo correspondiente, lo cual interpreta, a nuestro criterio, el reflejo fiel de la situación a esa fecha determinada.

Con relación a la inquietud sobre el cálculo actuarial y su actualización, es importante reseñar lo indicado en 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, que se encuentra contenido en el Manual de Procedimientos, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, que define el concepto de 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, dado que para su determinación se tienen en cuenta condicionantes que varían en el tiempo, tales como salarios, tablas de mortalidad, etc.

Lo anterior es consistente con lo señalado en el párrafo 235 del numeral 9.1.2.6 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, relacionado con la norma técnica de pasivos estimados, que indica: *“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”*.

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, con independencia de que la metodología adoptada, para el caso que nos ocupa, haya sido la de actualizar un cálculo actuarial aprobado por una autoridad competente utilizando el Índice de Precios al Consumidor (IPC), técnica que consideramos válida y que permite la aplicación de lo establecido en el párrafo segundo del numeral 2 del procedimiento contable referido, que establece: *“El valor del cálculo actuarial debe actualizarse anualmente en la contabilidad de las entidades contables públicas empleadoras, por lo menos al cierre del período contable”*.

Respecto a la inquietud de la diferencia conceptual entre el Cálculo Actuarial de Pensiones Futuras y el Cálculo Actuarial de Pensiones Actuales, me permito informarle que en reunión sostenida el 26 de diciembre de 2007 con la doctora Mónica Uribe, Directora de Regulación Económica de la Seguridad Social, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se estableció que en las Subcuentas del Cálculo Actuarial de Pensiones Actuales debe reconocerse y revelarse lo correspondiente al valor del cálculo actuarial de pensionados actuales y sobrevivientes, mientras que en las

Subcuentas de Pensiones Futuras debe reconocerse el valor del cálculo actuarial derivado de asunción de pasivos pensionales por convenciones o pactos colectivos. Para el efecto, adjunto copia de concepto emitido por esa Dirección a la Alcaldía de Medellín.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones anotadas anteriormente, se concluye que si para el reconocimiento de las transacciones, hechos u operaciones generados en los procesos de amortización de pagos realizados de forma anticipada y en cumplimiento de convenios no se cuenta con los documentos soporte idóneos para la respectiva legalización, no se podría pretender realizar registros contables de amortización, por cuanto se atentaría contra una de las características cualitativas de la información contable, *la confiabilidad*. Por lo tanto, considera este Despacho que mientras no se cuente con el documento soporte idóneo para amortizar desembolsos realizados a través de convenios o a través de anticipos, la entidad debe revelar el monto sin amortizar en la cuenta del activo correspondiente, lo cual interpreta, a nuestro criterio, el reflejo fiel de la situación a esa fecha determinada.

El valor del cálculo actuarial del pasivo pensional es un pasivo estimado por cuanto su cuantificación no es exacta y está sujeta a incertidumbres probables y remotas en relación con la materialización de la obligación de pago. Por lo anterior, consideramos como soporte válido y confiable el dato de los cálculos actuariales suministrados por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en relación con los cálculos actuariales que deben ser revelados en la información contable de las entidades contables públicas empleadoras, con independencia de que la base para determinar la nueva cuantía, que debe ser actualizada, corresponda a un cálculo actuarial aprobado que se actualiza anualmente con el Índice de Precios al Consumidor (IPC).

De otra parte, el cálculo actuarial de pensiones actuales incluye el valor estimado de los pagos futuros a Pensionados y Sobrevivientes, mientras que en Futuras Pensiones se revela el valor del cálculo actuarial resultante de convenciones y pactos colectivos.

CONCEPTO 112153 DE MAYO 15 DE 2008

- TEMAS:**
- 1. Pasivo pensional entidades contables públicas empleadoras**
 - 2. Catálogo General de Cuentas (CGC)**
- SUBTEMAS:**
- 1. Actualización del cálculo actuarial**
 - 2. Creación y eliminación subcuentas**

Doctor
RUBÉN DARÍO CARVAJAL PARDO
Contador
Servicio Nacional de Aprendizaje

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20084-112153, mediante la cual consulta cuál es valor con el que se confronta el nuevo cálculo actuarial para

determinar el ajuste producto de su actualización, el registro contable del auxilio funerario teniendo en cuenta que es una prestación extralegal de la entidad a favor de funcionarios activos y pensionados por la muerte de sus familiares, la habilitación de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y en cuál subcuenta se reconoce el ingreso por la devolución del IVA pagado por las entidades de educación superior.

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, señala 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”*. (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que el cálculo actuarial es un pasivo estimado que incorpora el valor de todos los pagos que deberá realizar una entidad contable pública empleadora cuando tiene pasivos pensionales a cargo, en el cual se incluye el valor presente de pagos futuros de pasivos causados, al establecer los de pensionados actuales y quienes hayan adquirido derechos, y también los pasivos no causados, que corresponden al personal activo cuando la entidad contable pública empleadora aún reconoce y paga pensiones.

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”*.

Por lo anterior, materializada la obligación de pago del pasivo estimado contenido en el cálculo actuarial, debe trasladarse su valor al pasivo real. Para el caso de pensiones de jubilación y cuotas partes de pensiones, los registros corresponderán a un débito en 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.

Ahora bien, el procedimiento contable citado también señala la obligatoriedad de actualizar el cálculo actuarial al prescribir: *“El valor del cálculo actuarial debe actualizarse anualmente en la contabilidad de las entidades contables públicas empleadoras, por lo menos al cierre del período contable”*.

Así las cosas, las entidades contables públicas empleadoras deben actualizar anualmente los cálculos actuariales y reconocer en la información contable las diferencias que se deriven de dicha actualización. Para el efecto, deben tomar el saldo de las subcuentas de naturaleza crédito de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA



PENSIONES y confrontarlo con el nuevo valor del cálculo actuarial la diferencia resultante será objeto del ajuste, el cual, como menciona en su comunicación, se reconoce en la información contable del mes en que se realice dicha actualización.

Respecto al auxilio funerario, 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 este 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”*.

Conforme a lo anterior, es una prestación económica que forma 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 los gastos de entierro de un afiliado o pensionado, por lo cual dicho pasivo se incorpora en el cálculo actuarial del pasivo pensional.

No obstante, menciona en su comunicación que es una prestación social extralegal reconocida por el SENA también *“por la muerte de familiares de funcionario activo o pensionado”*, lo que implicaría que probablemente no esté cuantificado este valor en el cálculo actuarial de la entidad y, en esa medida, no se le aplicaría el procedimiento contable vigente para dichos pagos.

Sin embargo, el cálculo actuarial del pasivo pensional debe contemplar todas las prestaciones extralegales que se pagarán a los funcionarios activos o pensionados en forma periódica. Por tanto, lo procedente es verificar si el cálculo actuarial de la entidad contiene dicha estimación. De lo contrario, deberá ser incluida en la próxima actualización del mismo, pero la entidad deberá continuar aplicando estrictamente el procedimiento contable vigente teniendo en cuenta que la “desamortización” causada como consecuencia de los pagos que se realicen durante el año por este concepto se subsanará cuando se realice la debida actualización del cálculo actuarial.

Respecto al procedimiento contable para el registro de los recursos reintegrados por Devolución del IVA pagado para las entidades de educación superior, adjunto concepto 20054-16038 emitido a la Universidad Popular del Cesar.

Respecto a la habilitación de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y sus subcuentas, me permito informarle que ya pertenecen al ámbito del SENA.

CONCLUSIÓN

Para determinar el valor a ajustar como consecuencia de la actualización del cálculo actuarial en la información contable, deben confrontarse los saldos de las subcuentas de naturaleza crédito de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES con el nuevo valor del cálculo actuarial, y la diferencia resultante será objeto del ajuste, el cual se reconoce en la información contable del mes en que se realice dicha actualización.

Respecto al auxilio funerario, dado que es una prestación económica derivada del Sistema General de Pensiones que cubre los gastos de entierro de un afiliado o pensionado, dicho pasivo se incorpora en el cálculo actuarial del pasivo pensional. Como para el SENA es una prestación social extralegal reconocida también “*por la muerte de familiares de funcionario activo o pensionado*”, es probable que dicha obligación no esté cuantificada en el cálculo actuarial, caso en el cual deberá ser incluida en la próxima actualización del mismo. No obstante, la entidad deberá continuar aplicando estrictamente el procedimiento contable vigente.

Respecto al procedimiento contable para el registro de los recursos reintegrados por Devolución del IVA pagado para las entidades de educación superior, adjunto concepto emitido al respecto.

CONCEPTO 113047 DE MAYO 20 DE 2008

TEMA: 1. Administración de la Seguridad Social en Salud
2. Fondos de reservas de pensiones

SUBTEMA: *Utilización cuentas y subcuentas*

Doctores

NORELLA BELLA DÍAZ AGUDELO

Gerente Seccional Antioquia

JESÚS MARÍA CARDONA BUITRAGO

Jefe del Departamento Financiero

NELSON SIERRA ÁLVAREZ

Coordinador Contabilidad

Instituto de Seguros Sociales, Seccional Antioquia

Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20085-113047, mediante la cual consulta la utilización de la cuenta 2550-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y la subcuenta 147008-CUOTAS PARTES DE PENSIONES.

CONSIDERACIONES

La Cuenta 2550-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD es descrita en el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, así: “*Representa el valor de las obligaciones originadas en la administración de la seguridad social en salud, con el fin de garantizar la prestación de los servicios del Plan Obligatorio en Salud (POS), los planes de atención complementaria y los pagos que, como reconocimiento económico, deban efectuar a los afiliados y beneficiarios del sistema*”.

La dinámica crédito de esta cuenta establece: “1- *El valor de las obligaciones derivadas de la administración del sistema de seguridad social en salud*”. Por su parte, la dinámica débito establece: “(...) 2- *El valor de los pagos por concepto de las diferentes formas de contratación orientados a garantizar la prestación de los servicios de salud*”.

Tienen a cargo la administración de la seguridad social las entidades promotoras de salud, que, conforme al artículo 177 de la Ley 100 de 1993, “*son las entidades*



responsables de la afiliación, y el registro de los afiliados y del recaudo de sus cotizaciones, por delegación del Fondo de Solidaridad y Garantía. Su función básica será organizar y garantizar, directa o indirectamente, la prestación del Plan de Salud Obligatorio a los afiliados (...)".

El artículo 179 de la Ley 100 de 1993 les define el campo de acción a estas entidades estableciendo: *"Para garantizar el Plan de Salud Obligatorio a sus afiliados, las Entidades Promotoras de Salud prestarán directamente o contratarán los servicios de salud con las Instituciones Prestadoras y los profesionales. Para racionalizar la demanda por servicios, las Entidades Promotoras de Salud podrán adoptar modalidades de contratación y pago tales como capitación, protocolos o presupuestos globales fijos, de tal manera que incentiven las actividades de promoción y prevención y el control de costos"*.

De los párrafos precedentes se establece que la Cuenta 2550- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD es de uso exclusivo de las Entidades Promotoras de Salud (EPS) y en ella reconocen las obligaciones derivadas de la administración del Sistema de Seguridad Social en Salud, entre las cuales se encuentran la contratación de la prestación de dichos servicios y los pagos directos a los afiliados.

Ahora bien, conforme al artículo 179 de la Ley 100 de 1993, las EPS pueden prestar directamente el servicio de salud o contratar dicha prestación con las Instituciones Prestadoras de Salud (IPS) e incluso con Profesionales del área, de tal manera que las obligaciones originadas por estos conceptos deberán ser reconocidas en la información contable a través de la Cuenta 2550- ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD.

Respecto al tratamiento contable de las Cuotas partes de pensiones, es necesario recordar que este difiere si se trata de la contabilidad del Fondo de Reservas de Pensiones que administra el ISS o de la Contabilidad del Seguro Social como Empleador.

Para el caso de las entidades contables públicas empleadoras, el tratamiento contable de las Cuotas partes de pensiones está contenido en el numeral 20 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 la Resolución 356 de 2007, que establece: *"La entidad contable pública empleadora receptora de las cuotas partes de pensiones reconoce el derecho cierto de cobro debitando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 480803-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. El registro del recaudo de las cuotas partes de pensiones se realiza debitando las subcuentas 190101-Efectivo y/o 190102-Recursos entregados en administración y/o 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, según corresponda, y acreditando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES"*.

Por su parte, para los Fondos de reservas de pensiones, el numeral 56 del procedimiento mencionado establece: *"El fondo de reservas receptor de las cuotas partes de pensiones reconoce el derecho cierto de cobro, debitando la subcuenta 141704-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1417-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES, y acreditando la subcuenta 451001-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 4510-CUOTAS PARTES DE PENSIONES. El registro del recaudo de las*

cuotas partes de pensiones se realiza debitando las subcuentas 111014-Depósitos de los fondos de reservas del régimen de prima media con prestación definida, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y/o la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta 141704-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1417-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES”.

Teniendo el Seguro Social la doble condición de entidad contable pública empleadora y administrador del Fondo de Reservas de Pensiones, deberá determinar si la expresión “pagos de nuestra nómina de jubilados”, a la que hace alusión en su comunicación, corresponde a la nómina de jubilados del Seguro Social como empleador o, por el contrario, si corresponde a la de los afiliados pensionados del Fondo de Reservas de Pensiones, para establecer el procedimiento contable que se le aplique.

CONCLUSIÓN

La Cuenta 2550-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD es de uso exclusivo de las Entidades Administradoras de la Seguridad Social en Salud a cargo de las EPS y a través de ella se reconocen en la información contable las obligaciones derivadas de dicha función, entre las cuales se encuentra la contratación para la prestación de servicios de salud.

Para determinar el tratamiento contable de las cuotas partes de pensiones es necesario establecer si el Seguro Social actúa como empleador o como administrador del Fondo de Reservas de Pensiones.

Como empleador, reconoce el derecho cierto de cobro debitando la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 480803-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. Si se trata del Fondo de Reservas de Pensiones, reconocerá en la información contable de este el derecho cierto de cobro, debitando la subcuenta 141704-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1417-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES, y acreditando la subcuenta 451001-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 4510-CUOTAS PARTES DE PENSIONES.

CONCEPTO 116035 DE JULIO 15 DE 2008

TEMAS: **1. Bienes Históricos y Culturales**
 2. Procesos judiciales

SUBTEMAS: **1.1 Reconocimiento de bienes históricos utilizados en actividades administrativas.**

2.1 Periodicidad en la evaluación del riesgo de demandas en contra de la entidad contable pública.

Doctora

OLGA ROCÍO GIL QUINTERO

Líder de Programa (E)

Unidad de Contaduría

Alcaldía de Medellín

Medellín (Antioquia)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20086-116035, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada.

1. ¿Los bienes que tengan la calidad de históricos y culturales y a su vez se utilizan en el desarrollo del objeto social de la entidad deben reconocerse en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO o en el grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO, HISTÓRICOS Y CULTURALES?

2. En el procedimiento relacionado con el reconocimiento y revelación de procesos judiciales, numeral 3, se contempla una evaluación del riesgo con el fin de reconocer el pasivo estimado y dar de baja como contingencia. ¿Con qué periodicidad debe realizarse dicha evaluación después de causadas en las cuentas de orden?

CONSIDERACIONES**1. Bienes históricos y culturales**

Para atender su consulta es necesario remitirnos al entorno jurídico de la caracterización del sector público colombiano establecido en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública:

“1. Entorno jurídico

17. El Sector Público está condicionado por un entorno jurídico que regula su naturaleza, fines estatales, operación, creación, transformación y liquidación. Este entorno otorga facultades e impone limitaciones para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por estar sujeto al principio de legalidad”.

“20. 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”.

Por su parte, la norma técnica relativa a los bienes de beneficio y uso público e histórico y culturales, específicamente el numeral 9.1.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

“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”.

En estos términos, si la entidad tiene bienes declarados como históricos y culturales, mediante el acto jurídico respectivo, los cuales están siendo utilizados en desarrollo de actividades administrativas, no pueden considerarse como propiedades, planta y equipo, sino que su reconocimiento corresponderá a bienes históricos y culturales, atendiendo el entorno jurídico del sector público colombiano.

2. Evaluación del riesgo en procesos judiciales

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, contenido en el Capítulo V del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado mediante Resolución 356 de 2007, establece:

“3. RECONOCIMIENTO DE OBLIGACIONES

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

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

En este orden de ideas, cuando la entidad pública sea notificada de una demanda en su contra, 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.



De otra parte, el artículo 2º de la Ley 87 de 1993 define, entre otros objetivos del Sistema de Control Interno, los siguientes: “(...) b) *Garantizar la eficacia, la eficiencia y economía en todas las operaciones promoviendo y facilitando la correcta ejecución de las funciones y actividades definidas para el logro de la misión institucional; c) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad; d) Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional; e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros; d) Definir y aplicar medidas para prevenir los riesgos, detectar y corregir las desviaciones que se presenten en la organización y que puedan afectar el logro de sus objetivos”.*

El artículo 4º de la misma Ley expresa que toda entidad bajo la responsabilidad de sus directivos debe por lo menos implementar los siguientes aspectos que deben orientar la aplicación del Control Interno: “(...) b) *Definición de políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos; (...) d) delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad; (...) l) simplificación y actualización de normas y procedimientos”.*

En este sentido, es necesario precisar que el procedimiento no establece una periodicidad en la realización de la evaluación del riesgo, dado que la entidad, una vez sea notificada del proceso en su contra, deberá adelantar el análisis respectivo aplicando metodologías de reconocido valor técnico o teniendo en cuenta la evolución del proceso. Es decir, es una actuación administrativa de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos dentro del sistema de control interno.

CONCLUSIONES

1. Los bienes utilizados en actividades administrativas que hayan sido declarados como bienes históricos y culturales, mediante el acto jurídico correspondiente, deberán reconocerse como tales y no como propiedades, planta y equipo, atendiendo lo definido en el entorno jurídico del sector público colombiano.
2. La entidad, una vez notificada de la demanda en su contra y de realizar el registro en cuentas de orden acreedoras, deberá adelantar la evaluación del riesgo mediante la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o de acuerdo con el estado del proceso, con el fin de establecer la probabilidad de ocurrencia del hecho; es decir, que la sentencia que profiera el juez sea en contra de la entidad. Por tanto, la determinación sobre su periodicidad corresponde a una actuación administrativa de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos dentro del sistema de control interno.

CONCEPTO 115971 DE JULIO 22 DE 2008

- TEMAS:**
1. Propiedades, planta y equipo
 2. Bienes de consumo y servicios
 3. Cuentas de Orden

- SUBTEMAS:**
- 1.1 Registro contable de bienes de uso permanente sin contraprestación
 - 2.1 Reconocimiento contable
 - 3.1 Bienes incautados

Coronel
HUMBERTO GUATIBONZA CARREÑO
Director
Dirección Antisecuestro y Antiextorsión
Policía Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 541 DIASE-ARAFI radicada con el expediente 20086-115971, en la cual plantea que *“La Dirección Antisecuestro y Antiextorsión de la Policía Nacional recibe, por parte de la Entidad Fondelibertad adscrita al Ministerio de Defensa Nacional, bienes y servicios; los bienes son incorporados a las cuentas de orden, sin poder aclarar hasta el momento el procedimiento mencionado en la Carta Circular No. 72 del 13 de diciembre 2006 de la Contaduría Homologación de las cuentas de activos entregados sin contraprestación. Este procedimiento no lo ha podido aplicar esta Entidad teniendo en cuenta que Fondelibertad no ha eliminado de su balance estos activos donde se encuentran registrados lo que generan una doble contabilización.*

Fondelibertad realiza un control y protección de estos bienes, elaborando depreciaciones, mantenimientos, cancelando los seguros de vehículos y todos los gastos que conllevan el tener estos bienes; gastos que no podría asumir esta entidad por no contar con este presupuesto.

Así mismo, se reciben por parte de Fondelibertad bienes de consumo (papelería, elementos de aseo y cafetería) y servicios (mantenimientos, servicios públicos, arriendos, viáticos y gastos de viaje), de los cuales se lleva por parte de esta Entidad un control de consumo, mas no se registran contablemente; teniendo en cuenta que Fondelibertad los registra directamente en el Gasto.

Esta Dirección recibe para el servicio vehículos incautados por parte de Fondelibertad y es esa entidad la que realiza el procedimiento contable.

Por lo anterior, consulta el tratamiento contable que debe dar la Dirección Antisecuestro y Antiextorsión a estos bienes y servicios recibidos.

CONSIDERACIONES**1.1. Registro contable de los bienes de uso permanente sin contraprestación**

El artículo 71 del Decreto 1512 de 2000 señala que *“El Fondo Nacional para la Defensa de la Libertad Personal, Fondelibertad, tiene como objeto contribuir con los recursos necesarios para el pago de recompensas, cubrir de manera subsidiaria los gastos de dotación y funcionamiento de los Grupos de Acción Unificada por la Libertad Personal,*



Gaula, que no puedan ser asumidos por las instituciones que los integran, atender los gastos correspondientes de la Secretaría Técnica, así como del Consejo Nacional de Lucha contra el Secuestro y demás Atentados contra la Libertad Personal, Conase. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el numeral 1º del artículo 42 del citado decreto, señala como función de la Dirección Antisecuestro y Extorsión, entre otros, “*Desarrollar y ejecutar las políticas del Gobierno Nacional, definidas a través del Ministro de Defensa Nacional y el Consejo Nacional de lucha contra el Secuestro y demás atentados contra la Libertad Personal “Conase”*”.

De otra parte, el numeral 9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, establece en el párrafo 165 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).

Asimismo, el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, 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 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 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”.

Teniendo en cuenta las funciones definidas por mandato legal, tanto del Fondo Nacional para la Defensa de la Libertad Personal, Fondelibertad, como de la Dirección Antisecuestro y Antiextorsión de la Policía Nacional, en donde la responsabilidad del Fondo es cubrir de manera subsidiaria los gastos de dotación y funcionamiento de los Grupos de Acción Unificada por la Libertad Personal, mientras que a la dirección le corresponde desarrollar y ejecutar las políticas del Gobierno Nacional, definidas a través del Ministro de Defensa Nacional y el Consejo Nacional de Lucha contra el Secuestro y demás atentados contra la Libertad Personal-Conase, los bienes que recibe la Dirección de Fondelibertad se deben registrar en la subcuenta que identifique los bienes de uso permanente sin contraprestación en cada cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la contrapartida corresponde a la subcuenta 312531-BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Asimismo, debe reconocer y registrar los valores correspondientes a las depreciaciones y actualizaciones para cada activo, según corresponda, siguiendo los lineamientos establecidos en el procedimiento contable.

2.1. Registro contable de bienes de consumo y servicios

Los párrafos 127 y 128 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública expresan: *“Atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad contable pública, son: Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden), que son afectados por los hechos;”*

El párrafo 282 del PGCP del Régimen de Contabilidad Pública 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. (...)”.*

En este orden de ideas, y teniendo en cuenta que Fondelibertad tiene como objeto cubrir de manera subsidiaria los gastos de dotación y funcionamiento de los Grupos de Acción Unificada por la Libertad Personal, Gaula, que no puedan ser asumidos por las instituciones que los integran, no es procedente que la Dirección Antisecuestro y Antiextorsión de la Policía Nacional reconozca y registre como gastos los bienes de consumo y servicios que han sido cubiertos por Fondelibertad por cuanto con este tipo de operaciones no se ve afectada su situación financiera.

3.1. Bienes incautados

El artículo 72 del Decreto 1512 de 2000 establece que Fondelibertad *“(...) conforme a las disposiciones jurídicas aplicables, realizará y desarrollará las siguientes funciones y operaciones para la financiación de las políticas, estrategias integrales, programas, proyectos y demás actividades relacionadas con la lucha por la erradicación de las conductas que atenten contra la libertad personal: (...)”*

3. Tener a su cargo la administración y custodia de los bienes incautados en razón de su utilización para la comisión de delitos de secuestro y extorsión o que sean



producto de los mismos y definir su destinación provisional, de conformidad con las disposiciones vigentes sobre la materia. (...)

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 9325-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS como *“el valor de los bienes y derechos aprehendidos o incautados, adjudicados provisionalmente a la entidad contable pública para su administración, uso y explotación, hasta tanto se determine su situación jurídica. (...)*

La contrapartida corresponde a la 991505-Bienes Aprehendidos o Incautados.

La dinámica de esta cuenta establece que se acredita con *“1. El valor de los bienes y derechos recibidos”*; y se debita con *“1. La devolución de los bienes y derechos”, y “2. La adjudicación definitiva de los bienes y derechos”*.

De lo anterior, se infiere que los bienes incautados, y asignados provisionalmente a la Dirección Antisecuestro y Antiextorsión de la Policía Nacional para su uso o explotación, se registran en la subcuenta 932525-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO de la cuenta 9325-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS.

CONCLUSIONES

De conformidad con el ordenamiento normativo expuesto se concluye:

1.1. Registro contable de los bienes de uso permanente sin contraprestación

Teniendo en cuenta que a la Dirección Antisecuestro y Antiextorsión de la Policía Nacional le corresponde desarrollar y ejecutar las políticas del Gobierno Nacional, definidas a través del Ministro de Defensa Nacional y el Consejo Nacional de lucha contra el Secuestro y demás atentados contra la Libertad Personal-Conase, los bienes que recibe de Fondelibertad para cubrir de manera subsidiaria los gastos de dotación y funcionamiento se deben registrar en la subcuenta que identifique los bienes de uso permanente sin contraprestación en cada cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y la contrapartida corresponde a la subcuenta 312531-BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Asimismo, debe reconocer y registrar los valores correspondientes a las depreciaciones y actualizaciones para cada activo, según corresponda, siguiendo los lineamientos establecidos en el procedimiento contable.

2.1. Registro contable de bienes de consumo y servicios

No es procedente que la Dirección Antisecuestro y Antiextorsión de la Policía Nacional reconozca y registre como gastos los bienes de consumo y servicios que han sido cubiertos por Fondelibertad, teniendo en cuenta que el objeto de Fondelibertad es cubrir de manera subsidiaria los gastos de dotación y funcionamiento de los Grupos de Acción Unificada por la Libertad Personal, Gaula, que no puedan ser asumidos por las instituciones que los integran.

3.1. Bienes incautados

Los bienes incautados por el Fondo y que sean asignados provisionalmente a la Dirección Antisecuestro y Antiextorsión de la Policía Nacional para su uso o explotación, se registran en la subcuenta que identifique el grupo de bienes de la cuenta 9325-BIENES APREHENDIDOS O INCAUTADOS.

CONCEPTO 117089 DE SEPTIEMBRE 2 DE 2008**TEMAS:** 1. Reintegros de fondos girados en vigencia anterior

2. Activos de menor cuantía

SUBTEMAS: 1.1. Reconocimiento y validación

2.1. Pólizas de seguridad de activos

Doctor

EDWIN YESID BORRERO BRAGA

Coordinador Administrativo y Financiero

Contraloría Departamental del Guaviare

San José del Guaviare (Guaviare)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20087-117089 en la cual consulta sobre el reconocimiento de los reintegros de fondos por recursos girados en la vigencia anterior y no ejecutados en el presupuesto, así como la validación de las subcuentas que se afectan por dicho reconocimiento, teniendo en cuenta que la Contraloría Departamental del Guaviare hace parte del reporte agregado de la Gobernación del Guaviare. Además consulta si los activos de menos de dos (2) SMMLV y los de menor cuantía deben ser amparados mediante pólizas de seguros de activos. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES**1. Reintegros de fondos girados en la vigencia anterior**

El Manual de Procedimientos que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública contiene el "*Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales*", el cual señala que:

"4. REINTEGROS

Los reintegros corresponden a los recursos consignados en las cuentas de la tesorería centralizada, originados en la restitución de fondos por parte de un beneficiario final o de la entidad contable pública, con ocasión de la devolución de bienes y servicios adquiridos.

Lo anterior implica que previamente la entidad contable pública haya registrado la disminución de los saldos de las subcuentas de las cuentas de activos, gastos y obligaciones que fueron afectadas con la ejecución presupuestal. (...)

5. REINTEGROS A LAS TESORERÍAS CENTRALIZADAS DEL NIVEL TERRITORIAL

En el caso de los reintegros de fondos girados en la vigencia anterior, la entidad contable pública debita las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acredita las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Mientras que, la tesorería centralizada debita las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, teniendo en cuenta que la Contraloría Departamental del Guaviare hace parte de la información agregada de la Gobernación del Guaviare para el reporte



a la Contaduría General de la Nación, es necesario referirnos al “*Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable*” el cual indica que:

1. ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS QUE LLEVAN CONTABILIDAD INDEPENDIENTE PERO SON AGREGADAS POR OTRAS PARA EL REPORTE A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN

Entidades Contables Públicas Agregadoras. Son entidades agregadoras las que además de preparar y reportar su propia información, les corresponde agregar la información de otras entidades contables públicas, denominadas agregadas, mediante un proceso extracontable y por instrucción de la Contaduría General de la Nación.(...)

Entidades Contables Públicas Agregadas. Son entidades agregadas las que preparan su información contable en forma independiente y la reportan a la Contaduría General de la Nación a través de las entidades agregadoras (...).

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios, y hospitales que no están constituidas como empresas sociales del Estado.

2. PROCESO DE AGREGACIÓN DE LAS CONTABILIDADES INDEPENDIENTES

La agregación es el proceso mediante el cual se suman algebraicamente los saldos y movimientos contables de una entidad agregadora con los saldos y movimientos del mismo período de otra entidad agregada, con el fin de generar saldos agregados y presentarlos como los de una sola entidad contable pública, a los usuarios que lo requieran. (...) (Subrayado fuera de texto).

El procedimiento define los siguientes pasos para la agregación de la información contable del formulario CGN2005-001-SALDOS Y MOVIMIENTOS en la entidad agregadora: Conformación de una hoja de trabajo, determinación del saldo inicial agregado, agregación de los movimientos débitos y créditos de las entidades partícipes en el proceso, eliminación de operaciones recíprocas de las entidades partícipes en el proceso de agregación, obtención del saldo final, distribución del saldo final en corriente y no corriente, comprobación de saldos agregados.

Para el caso que nos ocupa, el paso relacionado con la eliminación de operaciones recíprocas de las entidades partícipes en el proceso indica que “*Eliminación de operaciones recíprocas de las entidades partícipes en el proceso de agregación. Si fueron reportados saldos de operaciones recíprocas entre las entidades que forman parte del proceso de agregación, se debe incluir una columna en la Hoja de Trabajo de Agregación para las eliminaciones, como parte del movimiento, cuyos valores se obtienen de la sumatoria de los saldos recíprocos reportados en las respectivas subcuentas recíprocas*”.

Para el proceso de agregación del formulario CGN002-OPERACIONES RECÍPROCAS se requieren los siguientes pasos: Reporte de operaciones recíprocas para la agregación, incorporación de operaciones recíprocas entre las entidades que son agregadas por una misma entidad agregadora, conformación de la hoja de trabajo para el formulario de agregación.

Además, el procedimiento presenta, entre otras, las siguientes situaciones particulares que se deben tener en cuenta en el proceso de agregación de las operaciones recíprocas:

d) La entidad agregadora debe garantizar la eliminación plena de los saldos de las operaciones recíprocas reportadas entre las entidades que hacen parte del proceso de agregación. Para el efecto, debe procurar que los saldos reportados de estas operaciones estén debidamente conciliados, lo cual significa que los saldos deben ser iguales en las subcuentas recíprocas en cada una de las entidades.

e) El proceso de eliminación debe realizarse en la Hoja de Trabajo de Agregación del Formato CGN2005_001_SALDOS Y MOVIMIENTOS, incorporando como parte del movimiento los saldos de operaciones recíprocas a eliminar, en una columna adicional que resta de la sumatoria del saldo inicial más el movimiento. Se debe garantizar que no se elimine un mayor valor al del saldo inicial más el movimiento respectivo. En este caso, el Saldo Final Agregado se obtiene de la suma algebraica del Saldo Inicial más o menos el movimiento del periodo, menos la columna de eliminaciones.

f) Cuando los saldos de operaciones recíprocas entre las entidades participantes del proceso de agregación no estén conciliados y no sea posible para la agregadora obtener su conciliación, no se debe realizar el proceso de eliminación para la operación o el saldo no conciliado. En este caso, esta operación recíproca debe incorporarse al formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS y como entidad recíproca el código institucional de la entidad agregadora, para que el proceso de eliminación lo realice la CGN". (Subrayado fuera de texto).

2. Pólizas de seguros para activos de menor cuantía

Respecto al amparo de los bienes de menos de dos SMMLV y los de menor cuantía, me permito informarle que no es competencia de la Contaduría General de la Nación definir los bienes objeto de amparo con pólizas de seguros; no obstante, se puede remitir al artículo 107 de la Ley 42 de 1993 que reglamenta la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen, el cual señala que "Los órganos de control fiscal verificarán que los bienes del Estado estén debidamente amparados por una póliza de seguros o un fondo especial creado para tal fin, pudiendo establecer responsabilidad fiscal a los tomadores cuando las circunstancias lo ameriten".

Adicionalmente, el numeral 63 del artículo 48 de la Ley 734 de 2002, por la cual se expide el Código Disciplinario Único, determina como falta gravísima "No asegurar por su valor real los bienes del Estado ni hacer las apropiaciones presupuestales pertinentes".

CONCLUSIONES

1. Reintegros de fondos girados en la vigencia anterior

De acuerdo con el procedimiento para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales, los reintegros de fondos por recursos girados en la vigencia anterior se registran con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS; este registro debe ser correspondido por la Gobernación del Guaviare, con un débito en la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en las subcuenta de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. Así las cosas, no da lugar el hallazgo de la Auditoría General de la República, toda vez que el registro inicialmente efectuado es correcto.

No obstante, la Contraloría Departamental del Guaviare, como entidad agregada, debe reportar el movimiento y saldo de las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, en los formatos CGN2005-001 de SALDOS Y MOVIMIENTOS, y CGN2005-002 de OPERACIONES RECÍPROCAS, para que la Gobernación del Guaviare, como entidad agregadora, elimine las operaciones recíprocas; para lo cual se debe garantizar que las dos entidades registren la totalidad de las operaciones y estén permanente informadas. Sin embargo, en caso de que exista alguna diferencia, la Gobernación debe reportar la operación recíproca con su mismo código institucional para que la Contaduría General de la Nación en su proceso de consolidación la elimine de conformidad con el procedimiento señalado para tal fin.

2. Pólizas de seguros para activos de menor cuantía

De acuerdo con lo definido en el artículo 107 de la Ley 42 de 1993, y con independencia del reconocimiento contable o de la cuantía, la entidad debe amparar con pólizas de seguros o fondos especiales todos los bienes del Estado, haciendo las apropiaciones presupuestales pertinentes, de lo contrario el servidor público responsable incurre en un falta gravísima de conformidad con el Código Disciplinario Único.

CONCEPTO 117847 DE SEPTIEMBRE 11 DE 2008

- TEMAS:**
1. Reintegro de dineros por uso de celulares
 2. Faltantes de caja menor
 3. Sanciones impuestas a ex funcionarios
 4. Ingresos recibidos por anticipado

SUBTEMA: Reconocimiento y registro

Doctores

LUIS ALBERTO CASTRO M.

Jefe Unidad de Contabilidad

CÉSAR GERMÁN DÍAZ S.

Jefe División Financiera

Instituto Nacional de Medicina Legal y Ciencias Forenses

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20088-117847, en la cual consulta cuáles cuentas deben afectarse para el reconocimiento contable de saldos por concepto de reintegros en el uso de celulares, faltantes de caja menor, sanciones impuestas a ex funcionarios y anticipos recibidos para realizar dictámenes del laboratorio de genética, toda vez que la Contraloría General de la República con ocasión de la auditoría gubernamental con enfoque integral practicada a la entidad, glosó la subcuenta 147090-Otros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por cuanto esta superaba el 5% del total de la cuenta, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Reintegro de dineros por uso de celulares

El numeral 2.9.1.1.3 de las Normas técnicas relativas a los activos del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala 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". (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, con base en la factura de la compañía de telefonía celular, la entidad debe reconocer un gasto por el valor a pagar a cargo de la entidad, y una cuenta por cobrar por el valor que los funcionarios deben reintegrar a la entidad. Con el reintegro de los dineros por parte de los funcionarios la entidad disminuirá la cuenta por cobrar.

Lo anterior significa que con base en la factura de la compañía de telefonía celular, la entidad debe registrar un débito a la subcuenta 511117 o 521115 -Servicios públicos, de la cuenta 5111 o 5211-GENERALES, según corresponda, por el valor a pagar a cargo de la entidad, un débito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor que los funcionarios deben reintegrar a la entidad, y un crédito a la subcuenta 242504-Servicios públicos, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

En el momento del pago de la factura la entidad debe registrar un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 242504-Servicios públicos, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Con el reintegro de los dineros por parte de los funcionarios, la entidad debe disminuir el saldo de la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

2. Faltantes de caja menor

El numeral 1º del Capítulo 10, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, señala 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. (Subrayado fuera de texto).*

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.

Si con las gestiones administrativas realizadas ante la compañía aseguradora esta reconoce el pago de la indemnización el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones,



de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el valor que reconocerá la compañía aseguradora y de forma simultánea cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia”.

Así mismo, el numeral 2º del mismo texto normativo, en relación con el pago de la indemnización por parte de la compañía aseguradora o el pago por parte del servidor público mediante la cancelación en efectivo, señala que *“En el evento en que el recaudo se realice directamente en la tesorería de la entidad contable pública territorial afectada, el reconocimiento corresponde a un débito en las subcuentas correspondientes de las cuentas que representan el efectivo y un crédito a la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.*

Si existe una diferencia entre el valor que la compañía aseguradora reconoce y el valor de la pérdida o faltante de fondos o bienes o derechos, con el inicio del proceso de responsabilidad fiscal o disciplinario, contablemente procederá a registrar en cuentas de orden de control el valor correspondiente determinado, que dependerá de la situación que lo origina, con un débito a la subcuenta 836102-Ante autoridad competente de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES EN PROCESO y un crédito a la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)”.

Por lo anterior, con independencia de que se inicie un proceso de responsabilidad fiscal, disciplinario, administrativo, etc., la entidad debe reconocer el gasto por la pérdida de fondos, para lo cual afectará la subcuenta 581006-PÉRDIDA EN SINIESTROS, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS y un crédito en la subcuenta 110502-Caja menor, de la cuenta 1105-CAJA. Adicionalmente, la entidad debe reconocer en cuentas de orden deudoras de control la contingencia por la pérdida, para lo cual afectará mediante un débito la subcuenta 836101-EN PROCESO INTERNAS, de la cuenta 8361-RESPONSABILIDADES, con contrapartida en la subcuenta 891521-Responsabilidades, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

Si la compañía aseguradora, o el funcionario, reconoce el pago de la indemnización mediante cancelación en efectivo, el registro contable por el reconocimiento del derecho corresponde a un débito en la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, y de forma simultánea se cancelará las cuentas de orden donde se reconoció la contingencia.

3. Sanciones impuestas a ex funcionarios por parte de la entidad

Manifiesta en su consulta que la entidad efectúa procesos disciplinarios por parte del área responsable, a funcionarios y ex funcionarios de la entidad, los cuales en algunas ocasiones terminan con la imposición de sanciones económicas.

El numeral 2.8 del Plan General de Contabilidad Pública señala en relación con el 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”.* (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 2.9.1.4.1 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del mismo texto normativo, 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”.

Por lo tanto, si una vez culminado el proceso disciplinario se establece sancionar al ex funcionarios, la entidad debe reconocer el ingreso afectando mediante un crédito la subcuenta 411004-Sanciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, y un débito la subcuenta 140104-Sanciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

4. Ingresos recibidos por anticipado

El principio de causación o devengo contenido en el numeral 2.8 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP 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 periodo”. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el principio de prudencia, contenido en el mismo numeral, señala que “En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el periodo contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2.9.1.4.1 de las Normas Técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental del Plan General 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.

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”. (Subrayado fuera de texto).

El Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala que 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”. (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, los pagos que le efectúan al Instituto por la expedición de dictámenes en asuntos civiles deben reconocerse inicialmente como un pasivo por ingresos recibidos por anticipado, teniendo en cuenta que en ese momento aún no se ha prestado el servicio y, por tanto, no se ha configurado el derecho. Así las cosas, los pagos que le efectúan al Instituto por la expedición de dictámenes en asuntos civiles deben reconocerse inicialmente mediante un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.



Una vez generado el dictamen, quedando listo para su entrega, se debe reconocer el ingreso por servicios de investigación científica y tecnológica, en ese sentido, se procederá a registrar el ingreso en la cuenta 439017-Servicios de investigación científica y tecnológica, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, con contrapartida en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, de conformidad con los principios de causación y prudencia.

Finalmente, cabe resaltar que cuando los saldos de las subcuentas “Otros” superen el 5% del valor de la cuenta, la entidad deberá informar este hecho en notas a los estados contables.

CONCLUSIÓN

1. Con base en la factura de la compañía de telefonía celular, la entidad debe registrar un débito a la subcuenta 511117 o 521115 -Servicios públicos, de la cuenta 5111 o 5211-GENERALES, según corresponda, por el valor a pagar a cargo de la entidad, un débito a la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, por el valor que los funcionarios deben reintegrar a la entidad, y un crédito a la subcuenta 242504-Servicios públicos, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

En el momento del pago de la factura la entidad debe registrar un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 242504-Servicios públicos, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Con el reintegro de los dineros por parte de los funcionarios, la entidad debe disminuir el saldo de la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

2. Para el reconocimiento contable de los faltantes de caja menor, la entidad debe seguir el procedimiento señalado en el Capítulo X, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señalado en las consideraciones.

Ahora, para que este tipo de situaciones no se sigan presentando, le corresponde a la entidad implementar procedimientos y actividades de control interno en los niveles de verificación, evaluación y documentación que soporten los registros contables, a fin de que la información contable muestre razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental. En ese sentido, las entidades públicas deben establecer las diferentes políticas y procedimientos que permitan que la información contable pública cumpla con las características cualitativas de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad que le permitan satisfacer las necesidades de información de los diferentes usuarios. Para tal efecto, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución 357 de 2008, por medio de la cual se adoptó el procedimiento de control interno contable.

3. Si una vez culminado el proceso disciplinario dentro de la entidad se establece sancionar al ex funcionario con una sanción, la entidad debe reconocer el ingreso afectando mediante un crédito la subcuenta 411004-Sanciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, y un débito la subcuenta 140104-Sanciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

4. Los pagos que le efectúan al Instituto por la expedición de dictámenes en asuntos civiles deben reconocerse inicialmente mediante un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito

en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Una vez la dependencia responsable de elaborar los dictámenes reporte la cantidad de documentos producidos, entonces se procederá a registrar el ingreso en la cuenta 439017-Servicios de investigación científica y tecnológica, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, con contrapartida en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, de conformidad con los principios de causación y prudencia.

Finalmente, cabe resaltar que cuando los saldos de las subcuentas “Otros” superen el 5% del valor de la cuenta, la entidad deberá informar este hecho en notas a los estados contables.

CONCEPTO 116474 DE SEPTIEMBRE 24 DE 2008

TEMAS: 1. Devolución del IVA en las instituciones educativas
2. Salarios y prestaciones para personal de planta no uniformado

SUBTEMA: *Reconocimiento contable y presupuestal en SIIF*

Subteniente

MANUEL ADRIÁN CASTILLO GONZÁLEZ

Jefe de grupo Contaduría General (E)

POLICÍA NACIONAL

Bogotá, D.C.

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20087-116474, en la cual consulta sobre el tratamiento contable que debe aplicar a las siguientes situaciones:

1. Cuando una institución educativa adquiere bienes y/o servicios ¿debe registrarlos contablemente por el valor incluido el IVA? o ¿Deberá registrarlos por el valor sin IVA y el valor de ese impuesto registrarlos como un deudor?

En el caso en que se registre el valor del bien incluido el IVA, ¿qué tratamiento contable y presupuestal se debe realizar con la devolución de este impuesto?

2. ¿Cuál es el procedimiento contable y presupuestal en el SIIF, en el evento en que la institución educativa registre los bienes por el valor sin IVA y haya cumplido la ejecución presupuestal por el valor total, incluido el IVA?

3. ¿Cuál es el tratamiento contable en el Gasto (Operativo o Administrativo) de los salarios y demás erogaciones para el Personal de planta NO UNIFORMADO (Civil) de la Policía Nacional, teniendo en cuenta que dicho personal no cumple labores de vigilancia y seguridad y se desempeña como asesores, profesionales, técnicos o secretarías en las dependencias de contabilidad, presupuesto, plantación, tesorías, almacenes y/o bodegas, entre otras?



CONSIDERACIONES

Para atender el punto 1 de su consulta, me permito informarle que en la revisión realizada en el Comité Técnico y de Doctrina Contable de la Contaduría General de la Nación se aprobó el siguiente procedimiento para el registro de dichos recursos, por parte de las Instituciones de Educación Superior que cumplan con los requisitos definidos en la normatividad relacionada con la materia:

“Con la adquisición de bienes y servicios se registra un débito en la subcuenta que identifique el activo o gasto de que se trate, así como la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, subcuenta 147066-DEVOLUCIÓN DE IVA PARA ENTIDADES DE EDUCACIÓN SUPERIOR, utilizando como contrapartida la cuenta y subcuenta, según corresponda, del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Lo anterior teniendo en cuenta que desde el momento de la adquisición del bien o servicio, la Universidad tiene el derecho de cobrar a la DIAN el valor cancelado por concepto de IVA, previo el cumplimiento de algunos requisitos de tipo administrativo, relacionados en el Decreto 2627 de 1993”.

En ese orden de ideas, el anterior procedimiento debe ser aplicado por las Escuelas de Formación de la Policía que hayan sido reconocidas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior-ICFES, como Instituciones de Educación Superior.

En lo relacionado con el punto 2 de su consulta, el tema relacionado con el tratamiento presupuestal no es de competencia del Contador General de la Nación de acuerdo con en el artículo 354 de la Constitución Política y el artículo 3° de la Ley 298 de 1996.

En lo relacionado con el tratamiento contable en el SIF NACIÓN, este se efectúa de la siguiente manera:

1. De acuerdo con el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación, el registro en la adquisición de bienes y servicios corresponde a:

- Débito al activo o gasto por valor del costo
- Débito a la 147066 por valor del IVA
- Crédito a las 24-Cuentas por pagar por el costo más el IVA.

2. Según el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el procedimiento es el siguiente:

- Las Unidades ejecutoras continuarán realizando la gestión del gasto a través de la cadena presupuestal CDP-COMPROMISO-OBLIGACIÓN –DEDUCCIONES Y PAGO, por el valor del costo de adquisición de los bienes y servicios incluyendo el IVA.
- Con registro manual la entidad afecta la subcuenta 147066 por el valor del IVA con crédito al activo o gasto, afectado en la Cadena presupuestal.
- La devolución de IVA constituye un ingreso para la entidad.
- Con el recaudo del IVA devuelto se afectan los bancos de la entidad o de la DGCPN dependiendo si se trata de recursos CSF o SSF.
- Posteriormente, con la Reclasificación del ingreso se afecta la operación de enlace de recaudos en la entidad o en la DGCPN y se cancela la Cuentas por cobrar 147066, constituida con registro manual.

3. De conformidad con los numerales 1 y 2, la definición del procedimiento en el módulo de ingresos, para los rubros conceptos 6.0.00.14.79 SSF-Devolución IVA fondos internos Mindefensa, 2.8.0.0.1.62 CSF-Devolución de IVA instituciones de educación superior y 6.0.0.15.85 SSF-Devolución de IVA a instituciones de educación superior, corresponde a:

- Registro manual

REGISTRO MANUAL EN SIF-NACIÓN MÓDULO DE CONTABILIDAD			
Código	Denominación	Débito	Crédito
1470	OTROS DEUDORES		
147066	DEVOLUCIÓN IVA PARA ENTIDADES DE EDUCACIÓN SUPERIOR	XXX	
1	ACTIVO- afectado en la obligación presupuestal		XXX
5	GASTO- Afectado en la obligación presupuestal		XXX

- Registro automático

Matriz 71- Causación rubros de ingresos Operación contable: CAUPOSINGENT y CAUNEGINGENT MARCAS Anticipo: No Fondos : No			
Código	Denominación	Débito (+ o -)	Crédito (+ o -)
8390	OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL		
839090001	Otras cuentas deudoras de control	XXX	
8915	DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA		
891590	Otras cuentas deudoras de control		XXX

- Registro automático

Matriz 75- Reclasificación del ingreso con rubro Operación contable: RNRECTASDTN y RPRECCTASDTN MARCAS Anticipo: No Fondos : No			
Código	Denominación	Débito (+ o -)	Crédito (+ o -)
1.- Registro en el nivel 1. cancela cuentas de orden constituidas en la causación			
8915	DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA		
891590	Otras cuentas deudoras de control	XXX	
8390	OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL		
839090001	Otras cuentas deudoras de control		XXX
2.- Registro en el nivel 2. cancela la cuenta por cobrar y afecta la operación de enlace 472080, para cuando se trata de SSF o 572080 cuando se trata CSF			
2.1 RECLASIFICACIÓN SSF			
4720	OPERACIONES DE ENLACE		
472080	Recaudos	XXX	
1470	OTROS DEUDORES		
147066	DEVOLUCIÓN IVA PARA ENTIDADES DE EDUCACIÓN SUPERIOR		XXX
Ó			
2.2 RECLASIFICACION CSF			
5720	OPERACIONES DE ENLACE		
572080	Recaudos	XXX	
1470	OTROS DEUDORES		
147066	DEVOLUCIÓN IVA PARA ENTIDADES DE EDUCACIÓN SUPERIOR		XXX



Con el recaudo del IVA devuelto se afectan los bancos de la entidad o de la DGCPN dependiendo si se trata de recursos CSF o SSF.

Corresponde a CSF la DGCPN con la carga del extracto.

Matriz 2-RECAUDOS OAT			
Operación contable: RECAUDOSDTN: Recaudos cuentas de la DTN			
Código	Denominación	Débito	Crédito
1106	CUENTA ÚNICA NACIONAL		
110601	Cajero	XXX	
4720	OPERACIONES DE ENLACE		
472080	Operaciones de enlace- Recaudos		XXX

Corresponde a SSF la entidad afecta sus bancos.

Matriz 74-RECAUDOS ENTIDAD OAT SSF EN DTN Y FDOS EN ADMINISTRACIÓN			
Operación contable: RECENTSSFDN- Recaudos entidad SSF en DTN			
Código	Denominación	Débito	Crédito
1110	DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS		
111005050	Fondos no situados por DTN	XXX	
4720	OPERACIONES DE ENLACE		
472080	Operaciones de enlace- Recaudos		XXX

Respecto al punto 3 de su consulta, es necesario remitirnos al párrafo 285 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el cual respecto a los gastos de administración establece que estos *“corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico”*.

Por su parte, el párrafo 286 del PCGP, en relación con los gastos de operación, dispone que estos *“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”*.

De lo anterior se infiere que si las labores que desarrolla el personal no cumplen con actividades originadas en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, los salarios y demás erogaciones realizadas para remunerarlas, deben ser reconocidos como gastos de administración, siempre y cuando, no deban registrarse como costos de producción y ventas, o gasto público social.

CONCLUSIONES

De acuerdo con el análisis realizado, se concluye que:

1. El reconocimiento contable de la devolución del IVA a las Instituciones Educativas se realiza de la siguiente manera: en el momento de la adquisición de bienes y servicios se registra un débito en la subcuenta que identifique el activo o gasto de que se trate, así como la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, subcuenta 147066-DEVOLUCIÓN DE IVA PARA ENTIDADES DE EDUCACIÓN SUPERIOR, utilizando como contrapartida la cuenta y subcuenta, según corresponda, del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, teniendo en cuenta que desde el momento de la adquisición del bien o servicio, la Institución de Educación Superior tiene el derecho de cobrar a la DIAN el valor cancelado por concepto de IVA, previo el cumplimiento de los requisitos establecidos.
2. El procedimiento contable en el SIIF corresponde al definido por la Contaduría General de la Nación y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en los términos establecidos en las consideraciones expuestas de esta comunicación.

3. Los salarios y demás erogaciones realizadas para remunerar las labores de vigilancia y seguridad y de quienes se desempeñan como asesores, profesionales, técnicos o secretarías en las dependencias de contabilidad, presupuesto, plantación, tesorerías, almacenes y/o bodegas, entre otras, deben ser reconocidas como gastos de administración, siempre y cuando, no deban registrarse como costos de producción y ventas, o gasto público social, esto teniendo en cuenta que dichas labores no son actividades originadas en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública.

CONCEPTO 119799 DE OCTUBRE 28 DE 2008

TEMAS: 1. Cargos diferidos
2. Embargos judiciales

SUBTEMA: *Tratamiento Contable*

Doctora
LEIDY BURGOS
Contadora

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 200810-119799, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada.

1. Dentro del proceso de depuración de los estados financieros se estableció la eliminación del saldo de la cuenta 1422-Anticipos o saldos a favor por impuestos y contribuciones-impuesto a las ventas, al no cumplir con los requisitos establecidos para su devolución en los Decretos 1243 de 2001 y 2524 de 2004, y la Ley 633 de 2000. Considerando que este valor asciende a \$1.184.964.873, ¿es posible reclasificar este valor como un diferido y amortizarlo mensualmente durante cinco años, al representar movimientos de vigencias anteriores?

2. ¿Qué cuenta se debe utilizar cuando retienen dineros de una cuenta bancaria por concepto de embargo, teniendo en cuenta que la entidad es un ente descentralizado municipal?

CONSIDERACIONES

La norma técnica de otros activos, contenida en el numeral 9.1.1.8 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

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

“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”.

A su vez, 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. Así mismo, incluye los descuentos en la colocación de bonos y títulos.*

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. Tratándose del descuento de los bonos y títulos colocados, este se amortizará en el tiempo de maduración de los mismos.

La subcuenta 191027-Reconocimiento Deuda Ley 546/99, representa la diferencia de las deudas de los acreedores hipotecarios, reconocidas por la nación a las entidades financieras, en cumplimiento de la ley 546 de 1999. Este valor se amortizará en el tiempo de maduración de los títulos emitidos.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 1690-Depreciación Diferida, la subcuenta 190513-Estudios y Proyectos y, a las subcuentas que registran los Bonos y Títulos Colocados de los grupos 22-Operaciones de Crédito Público y Financiamiento con Banca Central y 23-Operaciones de Financiamiento e Instrumentos Derivados.

Por su parte, la norma técnica de Gastos, definida en el numeral 2.9.1.4.2 del Plan General de Contabilidad Pública, dispone:

“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.

En este sentido, los saldos a favor reconocidos en vigencias anteriores por concepto de impuesto a las ventas, los cuales por el incumplimiento de los requisitos establecidos

en las normas sobre la materia, no serán objeto de devolución, corresponden a gastos y no a cargos diferidos, teniendo en cuenta que no cumplen con el criterio de representar bienes o servicios adquiridos por la entidad, de los cuales se espera percibir beneficios económicos futuros.

2. Embargos judiciales

Los numerales 6 y 7 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, contenidos en el Capítulo V del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado mediante Resolución 356 de 2007, establecen:

“6. RECONOCIMIENTO DE EMBARGOS

Si en desarrollo de los procesos judiciales se ordena una medida cautelar de embargo a las cuentas bancarias de la entidad contable pública o a las cuentas de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, originada en procesos ejecutivos contra una entidad, que sea una sección del Presupuesto General de la Nación, deben reconocerse los efectos de la medida cautelar en cada una de sus fases, a saber: reconocimiento del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

Cuando las cuentas embargadas pertenecen a la entidad contable pública demandada y el banco informa a la entidad sobre la ejecución de la orden de embargo recibida de la autoridad judicial, indicando el valor y el demandante, la entidad contable pública debe revelar la condición de estos recursos en cuentas de orden deudoras, registrando un débito en la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y un crédito en la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Cuando las cuentas embargadas corresponden a la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPTN, y el banco le informa sobre la ejecución de la orden de embargo recibida de la autoridad judicial, indicando el valor y el demandante, la DGCPTN del Ministerio de Hacienda y Crédito Público revela la nueva condición de estos fondos, para lo cual reclasifica las subcuentas de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL, registrando un débito en la subcuenta 110605-Embargos Nación y un crédito en la subcuenta 110601-Cajero. Adicionalmente debe revelar los recursos embargados en las cuentas de orden anteriormente relacionadas.

7. APERTURA DEL TÍTULO JUDICIAL

Una vez se han embargado los recursos se constituye con ese dinero el título judicial, el cual representa una garantía para el pago de las pretensiones económicas del demandante. En consecuencia, se cancelan las cuentas de orden registradas en el reconocimiento del embargo, para lo cual la entidad contable pública o la DGCPTN, según corresponda, debita la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR) y acredita la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

Cuando las cuentas embargadas pertenecen a la entidad contable pública demandada, se registra un débito a la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la



cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTIA, con crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando las cuentas embargadas corresponden a la DGCPN, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con la nota débito del banco, registra un derecho a cobrar en calidad de préstamo gubernamental a cargo de la entidad demandada, teniendo en cuenta que esta operación cambia la disposición de los fondos, al constituirse el título judicial a órdenes del juzgado responsable del proceso. En consecuencia, como la entidad demandada debe cancelar el préstamo a la DGCPN, esta última registra un débito a la subcuenta 141646-Préstamos Concedidos al Gobierno General, de la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES, con crédito a la subcuenta 110605-Embargos Nación, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Por su parte, la entidad contable pública demandada del nivel nacional que sea una sección del Presupuesto General de la Nación, con el título judicial constituido con fondos de las cuentas de la DGCPN, debita la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA y acredita la subcuenta 230606-Créditos de tesorería, de la cuenta 2306-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO INTERNO DE CORTO PLAZO.

Cuando el funcionario judicial ordene el levantamiento del embargo, por considerarlo improcedente, la DGCPN o la entidad contable pública, según correspondan los recursos embargados, cancela las subcuentas de las cuentas registradas anteriormente, previa consignación de los recursos en las cuentas bancarias de la DGCPN, si estos pertenecen a dicha dirección”.

En estos términos, si en un proceso judicial se ordena como medida cautelar el embargo de las cuentas bancarias de la entidad, deben reconocerse los efectos en cada una de sus fases, a saber: reconocimiento del embargo, apertura del título judicial y pago de la sentencia con título judicial.

En el momento en que el banco informa sobre la ejecución de la orden de embargo de la autoridad judicial respectiva, la entidad debe revelar la situación de estos recursos en cuentas de orden deudoras, afectando la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, cuya contrapartida corresponde a la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Una vez se han embargado los recursos, la entidad debe constituir el título judicial como garantía para el pago de la pretensiones económicas del demandante, para lo cual debe cancelar el registro en cuentas de orden y afectar la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, con contrapartida en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCLUSIONES

1. Teniendo en cuenta que los cargos diferidos representan los costos y gastos incurridos por la entidad para la adquisición de bienes y servicios, de los cuales se espera percibir beneficios económicos futuros, se considera que los saldos a favor reconocidos en vigencias anteriores por concepto de impuesto a las ventas, que no serán objeto de devolución, por el incumplimiento de los requisitos establecidos en las normas sobre la materia, corresponden a gastos y no a cargos diferidos, al no cumplir con el criterio citado.

2. De acuerdo con las fases de reconocimiento de la medida cautelar de embargo, en el momento en que el banco informe sobre la misma, la entidad debe afectar la subcuenta 839006-Recursos embargados, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, cuya contrapartida corresponde a la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Una vez se han embargado los recursos, la entidad debe constituir el título judicial que garantizará el pago de las pretensiones económicas del demandante, cancelando el registro en cuentas de orden y afectando la subcuenta 142503-Depósitos judiciales, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, con contrapartida en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCEPTO 119612 DE OCTUBRE 29 DE 2008

- TEMAS:**
1. Propiedades, planta y equipo
 2. Formas de organización contable
- SUBTEMAS:**
- 1.1. Actualización de bienes en el exterior
 - 2.1. Registro de operaciones con las misiones diplomáticas y consulares.

Doctora
 MARTHA ELENA DÍAZ MORENO
 Secretaria General
 Ministerio de Relaciones Exteriores

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200810-119612 en la cual consulta sobre los siguientes aspectos:

1. El Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores como unidad administrativa especial del orden nacional adscrito al Ministerio de Relaciones Exteriores tiene dentro de sus funciones comprar, vender, permutar arrendar y tomar en arrendamiento bienes muebles e inmuebles con destino al servicio del Ministerio de Relaciones Exteriores, de las misiones diplomáticas y consulares en el exterior. En cumplimiento de este mandato posee 32 bienes inmuebles en diferentes países, a los cuales le fueron realizados avalúos en el año 2004.

Por lo anterior consulta si ¿la entidad debe realizar la actualización de los bienes cada tres años, considerando que el valor aproximado de la actualización es una suma significativa para la entidad y que no se tiene la intención de enajenarlos? Así mismo, indica que preparar un funcionario de la entidad para realizar este tipo de tareas no es posible, pues la mayoría son formados en carrera diplomática.

2. El Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores tiene dentro de sus funciones la de manejar los recursos a su cargo en moneda extranjera de acuerdo con las necesidades del Ministerio de Relaciones Exteriores, en atención a esta función realiza los giros a las misiones diplomáticas y consulares en el exterior, las cuales de acuerdo con conversaciones telefónicas sostenidas con la contadora de la entidad son



las encargadas de contratar y ejecutar los gastos en el exterior. En la actualidad estos giros se están registrando en la subcuenta 542390-OTRAS TRANSFERENCIAS, el reintegro de los recursos girados y no ejecutados en la respectiva vigencia que no ingresan a la cuenta del Fondo Rotatorio antes del cierre contable, se registra en la cuenta 481557-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES. Por lo anterior, se pregunta:

- a) ¿En qué cuenta se deben registrar los giros al exterior considerando que las misiones rinden sus cuentas posteriormente en forma trimestral de acuerdo con la normatividad interna vigente?
- b) Considerando que para el cierre de vigencia no todas las misiones en el exterior han legalizado sus cuentas, ¿en qué cuenta deben registrarse los gastos que quedan por fuera del cierre contable?
- c) Las partidas asignadas y no comprometidas dentro de la vigencia se deben reintegrar y contabilizar en la misma vigencia. Sin embargo, se reciben reintegros en la nueva vigencia posteriores al cierre contable. ¿Qué registro contable debe realizarse en el momento en que se reciben los reintegros, estos se pueden registrar como un menor valor del gasto en un período contable diferente?

CONSIDERACIONES

1. Actualización de las propiedades, planta y equipo

El numeral 18 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expresa 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. (...)

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”. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el numeral 20, señala que “La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si con anterioridad al cumplimiento de este plazo el valor en libros de las propiedades, planta y equipo experimenta cambios significativos con respecto al costo de reposición, o al valor de realización, debe hacerse una nueva actualización, registrando su efecto en el período contable respectivo”. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, las entidades públicas deben actualizar el valor de sus propiedades, planta y equipo mediante la comparación del valor en libros con el costo

de reposición o el valor de realización. Es de anotar que el costo de reposición o el valor de realización puede establecerse mediante un avalúo, el cual para efectos de revelación contable puede ser elaborado por personal de la entidad, por otras personas naturales o jurídicas o con el apoyo de otras entidades estatales con el fin de evitar erogaciones significativas para la entidad. El costo de reposición, también puede determinarse a través de precios de referencia publicados por entidades especializadas.

Por tanto, para el caso de la actualización de los inmuebles que la entidad posee en el exterior es pertinente que considere la posibilidad de realizar avalúos con el apoyo de otras entidades, con funcionarios de la entidad que cuenten con la capacidad para ello, o que utilice la información del catastro de cada país. Si no es viable adelantar los avalúos, puede actualizar el valor de los bienes mediante precios de referencia publicados por organismos especializados como inmobiliarias.

Es de anotar que la actualización debe efectuarse con periodicidad de tres (3) años, a partir de la última realizada, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo. No obstante, si antes de esta fecha el valor en libros de los bienes no refleja su realidad económica, debe realizarse la respectiva actualización.

2. Registro de las operaciones con las misiones diplomáticas y consulares

El principio de Registro contenido en el párrafo 116 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública indica 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”*.

El párrafo 110, en lo relacionado con la Universalidad como una de las características cualitativas de la información contable asociadas a la Relevancia, expresa que *“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”*. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el numeral 2.1. Etapas y Actividades del Proceso Contable de la Resolución 357 de 2008, por la cual se adopta el Procedimiento de Control Interno Contable, en lo relacionado con la etapa del Reconocimiento, establece que

“2.1.1. Reconocimiento. De conformidad con el Plan General de Contabilidad Pública, 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, que consisten en la tasación de las magnitudes físicas o monetarias de los recursos que permiten incorporar y homogeneizar los atributos de los hechos acaecidos en la realidad y su impacto para la entidad que desarrolla el proceso contable. Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor.

(...) La etapa de reconocimiento se materializa con la ejecución de las siguientes actividades:



2.1.1.1. Identificación. *Actividad en la que se determina la ocurrencia de hechos, transacciones y operaciones que afectan la estructura financiera, económica, social y ambiental, y por lo tanto debe ser objeto de reconocimiento y revelación. Con esta actividad se busca evaluar que la totalidad de los hechos, transacciones y operaciones sean incorporados al proceso contable.*

2.1.1.2. Clasificación. *Actividad en la que, de acuerdo con las características del hecho, transacción u operación, se determina en forma cronológica su clasificación conceptual según el Catálogo General de Cuentas. En esta actividad se debe evaluar que el hecho financiero, económico, social y ambiental a registrar cumpla con todos los elementos que le son propios a la cuenta en la cual se clasifica. (...)* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 282 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las normas técnicas relativas a los gastos, 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”*. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, de acuerdo con el principio de Registro, los hechos económicos deben contabilizarse en observancia de la etapa del proceso contable relativa al reconocimiento, en la cual se realiza el proceso de captura de datos, análisis e incorporación de los hechos a la contabilidad, esto implica que en el momento de la captura, la entidad debe atender las circunstancias que dan origen al hecho económico para efectos de que sea correctamente clasificado en las diferentes cuentas y subcuentas del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

Así las cosas, teniendo en cuenta que el giro de los recursos a las misiones diplomáticas y consulares no corresponde a un gasto, toda vez que estos despachos forman parte del Ministerio de Relaciones Exteriores, el registro de los giros corresponde a un movimiento de recursos entre cuentas bancarias. Por lo tanto, si el giro de los recursos se realiza de una cuenta nacional o otra cuenta en el exterior, la entidad registra un débito en la subcuenta 111011-DEPÓSITOS EN EL EXTERIOR y como contrapartida la subcuenta 111005-CUENTA CORRIENTE de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, a nivel de códigos auxiliares, se podrá identificar la misión a la cual se realiza el giro.

Ahora bien, dado que de acuerdo con la información recibida mediante correo electrónico se estableció que cada misión abre su cuenta en el exterior, pero no se encuentra registrada en la contabilidad, el Fondo Rotatorio debe adelantar las gestiones administrativas correspondientes para incorporar esta información en su contabilidad en cumplimiento de la característica de universalidad.

Una vez las misiones diplomáticas y consulares adquieren los bienes o servicios, el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, con el envío de los documentos soporte por parte de estos despachos, procede a reconocer el respectivo activo o gasto en su contabilidad y como contrapartida disminuye la subcuenta 111011-DEPÓSITOS EN EL EXTERIOR.

Para efectos del reintegro de los recursos que no fueron empleados por las misiones diplomáticas y consulares, corresponde a un traslado de recursos de las cuentas

bancarias de cada una de estas misiones a las cuentas bancarias en las cuales el Fondo Rotatorio concentra sus recursos en el exterior, lo cual implica un traslado de un auxiliar a otro en la misma subcuenta 111011-DEPÓSITOS EN EL EXTERIOR.

En lo relacionado con los gastos de las misiones diplomáticas y consulares que no son incorporados en la contabilidad en el momento de realizar el cierre contable es importante observar lo señalado en el numeral 3.8 de la Resolución 357 de 2008 que, en lo referente a las Conciliaciones de Información, establece que “Deben realizarse conciliaciones permanentes para contrastar, y ajustar si a ello hubiere lugar, la información registrada en la contabilidad de la entidad contable pública y los datos que tienen las diferentes dependencias respecto a su responsabilidad en la administración de un proceso específico”. (Subrayado fuera de texto).

Del mismo modo, el numeral 3.10 de la citada Resolución, respecto a la estructura del área contable y gestión por procesos, indica que “Las entidades públicas deben diseñar y mantener en su estructura organizacional los procesos necesarios para la adecuada administración del Sistema de Contabilidad Pública, tomando como referencia la naturaleza de sus funciones y complejidad de su estructura organizacional. Adicionalmente, deben disponer de un sistema de información que les permita cumplir adecuadamente sus funciones.

Las entidades también deberán adelantar las acciones tendientes a determinar la forma como circula la información a través de cada organización, observando su conveniencia y eficiencia, así como su contribución a la eliminación o mitigación de los riesgos relacionados con la oportunidad de la información. En este análisis deberán determinarse los puntos críticos o más impactantes sobre el resultado del proceso contable, para lo cual pueden elaborarse diagramas de flujo que vinculen a los diferentes procesos desarrollados por la entidad contable pública, que permitan identificar la forma como fluye y debe fluir la información financiera, económica, social y ambiental. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 3.16 señala que “De acuerdo con el Régimen de Contabilidad Pública, las entidades contables públicas deben adelantar todas las acciones de orden administrativo que conlleven a un cierre integral de la información producida en todas las áreas que generan hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, tales como cierre de compras, tesorería y presupuesto, recibo a satisfacción de bienes y servicios, reconocimiento de derechos, elaboración de inventario de bienes, legalización de cajas menores, (...)”. (Subrayado fuera de texto).

Por tanto, la entidad debe implementar las políticas administrativas y contables que permitan el flujo de información de las misiones diplomáticas y consulares al área contable, con el fin de garantizar que la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales generados por estas misiones han sido incorporados a la contabilidad y, así mismo realizar las acciones correspondientes que conlleven a un cierre integral de la información contable, con el fin de evitar riesgos que puedan afectar la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de dicha información.

CONCLUSIONES

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Pregunta 1

La entidad debe realizar la actualización de los bienes cada tres años o antes de esta fecha si el valor en libros no refleja su realidad económica, de conformidad con lo



establecido en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo. Por tanto, para el caso de la actualización de los inmuebles que la entidad posee en el exterior, es pertinente que considere la posibilidad de realizar avalúos con el apoyo de otras entidades, con funcionarios de la entidad que cuenten con la capacidad para ello, o que utilice la información del catastro de cada país. Si no es viable adelantar los avalúos, puede actualizar el valor de los bienes mediante precios de referencia publicados por organismos especializados como inmobiliarias.

Pregunta 2

a) El giro de recursos que realiza el Fondo de Relaciones Exteriores a cada una de las misiones diplomáticas y consulares corresponde a un movimiento de recursos entre cuentas bancarias, toda vez que estos despachos forman parte del Ministerio de Relaciones Exteriores. Por lo tanto, si el giro de los recursos se realiza de una cuenta nacional a otra cuenta en el exterior, la entidad registra un débito en la subcuenta 111011-DEPÓSITOS EN EL EXTERIOR y como contrapartida la subcuenta 111005-CUENTA CORRIENTE de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y a nivel de códigos auxiliares, podrá identificar el consulado al cual realizó el giro.

Ahora bien, dado que cada misión abre su cuenta en el exterior pero no se encuentra registrada en la contabilidad, el Fondo Rotatorio debe adelantar las gestiones administrativas correspondientes para incorporar esta información a su contabilidad en cumplimiento de la característica de universalidad.

Una vez las misiones diplomáticas y consulares adquieren los bienes o servicios, el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, con el envío de los documentos soporte por parte de estos despachos, procede a reconocer el respectivo activo o gasto en su contabilidad y como contrapartida disminuye la subcuenta 111011-DEPÓSITOS EN EL EXTERIOR.

b) En lo referente a los gastos de los las misiones diplomáticas y consulares que no son incorporados en el cierre contable del Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores, dado que estos despachos no legalizan a tiempo sus cuentas, la entidad debe implementar las políticas administrativas y contables que permitan el flujo de información de las misiones diplomáticas y consulares al área contable, con el fin de garantizar que la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales generados por estos despachos han sido incorporados a la contabilidad y, así mismo, realizar las acciones correspondientes que conlleven a un cierre integral de la información contable, con el fin de evitar riesgos que puedan afectar la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de dicha información, de conformidad con lo establecido en la Resolución 357 de 2008.

c) El reintegro de los recursos que no fueron empleados por las misiones diplomáticas y consulares corresponde a un traslado de recursos de las cuentas bancarias de cada una de estas misiones a las cuentas bancarias en las cuales el Fondo Rotatorio concentra sus recursos en el exterior, lo cual implica un traslado de un auxiliar a otro en la misma subcuenta 111011-DEPÓSITOS EN EL EXTERIOR.

CONCEPTO 119493 DE NOVIEMBRE 26 DE 2008

- TEMAS:**
1. Pasivo Pensional
 2. Bienes de Beneficio y Uso Público
- SUBTEMAS:**
- 1.1. Reserva Financiera Actuarial
 - 2.1. Tratamiento contable

Doctor
 URIEL MOYA LÓPEZ
 Contador Municipal
 Municipio Rovira (Tolima)
 Rovira (Tolima)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20089-119493, mediante la cual consulta la contabilización de la Reserva Financiera Actuarial y el tratamiento a seguir con los Bienes de Beneficio y Uso Público que revela en la información contable, cuyo único soporte del registro es el comprobante de saldos iniciales.

CONSIDERACIONES

El numeral 8 del Procedimiento contable para el reconocimiento y registro 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 los registros contables que deben realizarse para reconocer en la información contable la Reserva Financiera Actuarial.

Específicamente, sobre los recursos que poseen las entidades territoriales en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-FONPET, el procedimiento contable referido establece: *“las entidades territoriales deben reconocer y revelar en su información contable los recursos que tienen como reserva para el pago del pasivo pensional a su cargo en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales-Fonpet, garantizando la actualización en pesos de las unidades Fonpet. Para el efecto utilizan la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, mediante los siguientes registros: Para registrar los recursos de transferencias del Situado Fiscal de los años 2000 y 2001 y de Participación en los Ingresos corrientes de la Nación, en el evento en que la entidad contable pública empleadora haya omitido el registro en su oportunidad, debita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y acredita la subcuenta 481557-Transferencias, de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.*

El registro contable de la participación en las regalías y compensaciones, la entidad contable pública empleadora consiste en debitar la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y acreditar la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, previa causación del ingreso correspondiente.

Para registrar los recursos de privatizaciones, la entidad contable pública empleadora debita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y acredita la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.



La entidad contable pública empleadora registra contablemente el valor de los recursos de bienes cuyo dominio se extinga a favor de la Nación, del impuesto de registro, de la explotación del Loto único nacional y del impuesto de timbre, debitando la subcuenta 190104- Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y acreditando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, previa causación del ingreso correspondiente.

Para registrar los recursos de enajenaciones al sector privado de activos de las entidades territoriales, la entidad contable pública empleadora debita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y acredita la subcuenta y cuenta en que se encuentre registrado el activo recibido como contraprestación.

Para registrar los recursos del Sistema General de Participaciones, la entidad contable pública empleadora debita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y acredita la subcuenta 141312-Sistema general de participaciones, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, previa causación del ingreso correspondiente.

Para registrar los recursos del impuesto de registro y de ingresos corrientes de libre destinación para departamentos y distritos, la entidad contable pública empleadora debita la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y acredita la subcuenta 190101-Efectivo, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL”.

En ese orden de ideas, la entidad deberá determinar con la Dirección de Regulación Económica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público las fuentes de financiación de los recursos que posee en FONPET para proceder a reconocer de manera contable los ingresos que no han sido reconocidos con contrapartida en la subcuenta 190104-ENCARGOS FIDUCIARIOS, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Respecto al tratamiento a seguir con los Bienes de beneficio y uso público, cuyo único soporte contable es el comprobante de saldos iniciales y que ya debería estar amortizado, debe tener en cuenta lo expresado en el párrafo tercero del numeral 1 del Procedimiento para la implementación y evaluación del Control Interno Contable adoptado mediante la Resolución 357 de 2008: *“Toda la información revelada en los estados contables debe ser susceptible de comprobaciones y conciliaciones exhaustivas o aleatorias, internas o externas, que acrediten y confirmen su confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, observando siempre la aplicación estricta del Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento y revelación de las transacciones, hechos y operaciones realizadas por la entidad contable pública”.*

De tal manera que la entidad debe adelantar las actuaciones administrativas necesarias para contar con el soporte idóneo para el reconocimiento y registro de los bienes de beneficio y uso público en la información contable, en aplicación del numeral 3.1 del Procedimiento referido que señala: *“Las entidades contables públicas cuya información contable no refleje su realidad financiera, económica, social y ambiental, deben adelantar todas las veces que sea necesario las gestiones administrativas para depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados, informes y reportes contables, de tal forma que estos cumplan las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.*

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

En todo caso, se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como a) Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad". (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior, en desarrollo de lo establecido en el artículo 2º de la Ley 87 de 1993 que define, entre otros objetivos del Sistema de Control Interno, los siguientes: "(...); c) Velar por que todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad; d) Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional; e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros (...)".

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

En este sentido, es necesario que la entidad adelante las actuaciones administrativas de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos dentro del sistema de control interno para determinar la existencia de los bienes de beneficio y uso público.

De otra parte, debemos tener en cuenta lo expresado en la norma técnica relativa a los bienes de beneficio y uso público e histórico y culturales, específicamente el numeral 9.1.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública, que expresa:

"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. (...)".

179. 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.

180. 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.

181. Los bienes de beneficio y uso público que no se encuentren amparados por contratos de concesión deben amortizarse para reconocer el deterioro por la pérdida



de capacidad de su utilización. El registro de la amortización afecta directamente el patrimonio. Por su parte, aquellos amparados en contratos de concesión no son objeto de amortización”.

En tal sentido, los bienes de beneficio y uso público deben ser reconocidos en la información contable por el costo histórico, establecido a través de una medición monetaria confiable según lo señalado en el párrafo 130 del Plan General de Contabilidad Pública, los valores invertidos en su mejoramiento y rehabilitación constituyen un mayor valor de los mismos y son objeto de amortización siempre que no estén amparados por contratos de concesión.

CONCLUSIÓN

Para reconocer en la información contable la Reserva Financiera Actuarial, la entidad deberá determinar con la Dirección de Regulación Económica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, las fuentes de financiación de los recursos que posee en FONPET para proceder a reconocer contable los ingresos que no han sido reconocidos con contrapartida en la subcuenta 190104-ENCARGOS FIDUCIARIOS, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, atendiendo lo establecido en el numeral 8 del Procedimiento contable para el reconocimiento y registro 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.

Respecto al tratamiento a seguir con los Bienes de beneficio y uso público, cuyo único soporte contable es el comprobante de saldos iniciales y que ya debería estar amortizado, la entidad debe adelantar las actuaciones administrativas necesarias de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos dentro del sistema de control interno para determinar la existencia de los bienes de beneficio y uso público y el soporte idóneo que le permita el reconocimiento y registro de los bienes de beneficio y uso público en la información contable.

Para el efecto, debe tener en cuenta que los bienes de beneficio y uso público deben ser reconocidos en la información contable por el costo histórico, establecido a través de una medición monetaria confiable según lo señalado en el párrafo 130 del Plan General de Contabilidad Pública, los valores invertidos en su mejoramiento y rehabilitación constituyen un mayor valor de los mismos y son objeto de amortización siempre que no estén amparados por contratos de concesión.

CONCEPTO 119538 DE NOVIEMBRE 26 DE 2008

- TEMAS:** **1. Venta de inmuebles**
 2. Causales de disolución
- SUBTEMAS:** **1.1 Reconocimiento y registro**
 2.1 Estado de la entidad

Doctor
DAVID BONELLS ROVIRA
Gerente
Central de Abastos de Cúcuta S.A. (CENABASTOS S.A.)
San José de Cúcuta
(Norte de Santander)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20089-119538, relacionada con el informe de Auditoría Gubernamental con enfoque Integral Modalidad Regular, practicada a la entidad por parte de la Contraloría General de la República-CGR, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada.

1. Manifiesta en su comunicación que la entidad tiene como función principal la construcción y venta de bodegas, locales y puestos, para la comercialización de productos alimenticios de la canasta familiar, siendo la mayor parte de los compradores de los inmuebles vendedores ambulantes con una capacidad económica mínima y sin acceso al mercado financiero tradicional; en consecuencia, y por tratarse de ventas especiales por su connotación social, la entidad adoptó el siguiente sistema de ventas a plazos o financiado a cuotas, para este tipo de bienes inmuebles:

La firma de una opción de compra, que no puede ser elevada a la categoría de documento notarial, ni registrable, en la oficina de registro de instrumentos públicos, hasta tanto no se eleve a escritura pública.

Este sistema de ventas prevé un precio del bien, el pago de una cuota inicial y el pago del saldo en cuotas mensuales sucesivas. Una vez abonado, por parte del comprador, el valor total pactado, las partes proceden a la protocolización de la escritura pública. Por lo anterior consulta: ¿Cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de este tipo de ventas?

2. ¿Con base en la información financiera, económica, social y ambiental de CENABASTOS S.A., se encuentra esta en causal de disolución, tal como lo establece la Contraloría General de la República en su informe de auditoría gubernamental con enfoque integral del año 2007?

CONSIDERACIONES**1. Venta de bienes inmuebles**

El artículo 756 del Código Civil, relacionado con la tradición de bienes inmuebles, expresa que *“Se efectuará la tradición del dominio de los bienes raíces por la inscripción del título en la oficina de registro de instrumentos públicos”*.

El numeral 2.8 de los principios de contabilidad pública, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala en relación con el principio de causación o devengo



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”*.

Así mismo, el citado numeral expresa en referencia al 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 igual forma, el numeral 2.9.1.4.1 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del mismo texto normativo, en relación con los ingresos, señala que *“El reconocimiento de los ingresos por venta de bienes se realizará cuando se haya transferido su titularidad y determinado en forma razonable la correspondiente contraprestación”*.

A su vez, el mismo texto normativo establece que la cuenta 4206-VENTA DE BIENES *“Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la venta de bienes inmuebles producidos, en desarrollo de la actividad de la construcción”*.

Señala además que la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS *“Representa el valor de los ingresos recibidos que, en razón a su origen y naturaleza, tienen el carácter de pasivos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos”*.

Así las cosas, para el reconocimiento de la venta de bienes inmuebles, la entidad debe tener en cuenta cada uno de los siguientes momentos a saber:

En el momento de la venta o entrega del bien, la entidad debe reconocer un costo diferido por el valor del costo de ventas, para lo cual reconocerá un débito a la subcuenta 291590-OTROS CRÉDITOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, y un crédito a la subcuenta 150502-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS. Simultáneamente, debe reconocer el ingreso diferido por el precio de venta, para lo cual afectará mediante un débito la subcuenta 140605-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES, y un crédito la subcuenta 291503-INGRESOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

Con el pago de la cuota inicial y las cuotas mensuales sucesivas, la entidad debe reconocer la amortización del costo de ventas diferido, para lo cual debe afectar mediante un débito la subcuenta 620521-Construcciones, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS, y un crédito la subcuenta 291590-OTROS CRÉDITOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS. A su vez, reconocerá el ingreso mediante un débito a la subcuenta 291503-INGRESOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4206-CONSTRUCCIONES; así mismo, disminuirá el derecho de cobro, mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, utilizando como contrapartida la subcuenta 140605-Construcciones, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES.

Finalmente, una vez cancelada la totalidad de las cuotas por parte de los compradores, la entidad deberá realizar las gestiones administrativas necesarias para la legalización de las escrituras correspondientes.

Ahora, cuando un bien inmueble es devuelto, la entidad debe disminuir el derecho de cobro por el valor pendiente de diferir, para lo cual la entidad debe afectar mediante un débito la subcuenta 291503-INGRESOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la subcuenta 140605-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES. Así mismo, debe incorporar el bien a su inventario, para lo cual registrará un débito a la subcuenta 150502-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, y un crédito a la subcuenta 291590-OTROS CRÉDITOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

2. Causales de disolución

Si la entidad se encuentra en causal de disolución, 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 asignaron 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. Por lo cual, le sugiero dirigir su consulta a la Superintendencia de Sociedades, por ser esta entidad la competente en este campo.

CONCLUSIONES

1. En el momento de la venta o entrega del bien, la entidad debe reconocer un costo diferido por el valor del costo de ventas, para lo cual reconocerá un débito a la subcuenta 291590-Otros créditos diferidos, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, y un crédito a la subcuenta 150502-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS. Simultáneamente, debe reconocer el ingreso diferido por el precio de venta, para lo cual afectará mediante un débito la subcuenta 140605-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES, y un crédito a la subcuenta 291503-INGRESOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

Con el pago de la cuota inicial y las cuotas mensuales sucesivas, la entidad debe reconocer la amortización del costo de ventas diferido, para lo cual debe afectar mediante un débito la subcuenta 620521-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS, y un crédito a la subcuenta 291590-OTROS CRÉDITOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS. A su vez, reconocerá el ingreso mediante un débito a la subcuenta 291503-INGRESOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4206-CONSTRUCCIONES; así mismo, disminuirá el derecho de cobro, mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, utilizando como contrapartida la subcuenta 140605-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES.

Finalmente, una vez cancelada la totalidad de las cuotas por parte de los compradores, la entidad deberá realizar las gestiones administrativas necesarias para la legalización de las escrituras correspondientes.

Ahora, cuando un bien inmueble es devuelto, la entidad debe disminuir el derecho de cobro por el valor pendiente de diferir, para lo cual la entidad debe afectar mediante un débito la subcuenta 291503-INGRESOS DIFERIDOS, de la cuenta

2915-CRÉDITOS DIFERIDOS, utilizando como contrapartida la subcuenta 140605-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES. Así mismo, debe incorporar el bien a su inventario, para lo cual registrará un débito a la subcuenta 150502-CONSTRUCCIONES, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, y un crédito a la subcuenta 291590-OTROS CRÉDITOS DIFERIDOS, de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS.

2. Si la entidad se encuentra en causal de disolución, 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. Por lo tanto, le sugiero dirigir su consulta a la Superintendencia de Sociedades, por ser esta entidad la competente en este campo.

CONCEPTO 123075 DE DICIEMBRE 23 DE 2008

- TEMAS:**
1. Dictamen del revisor fiscal
 2. Notas a los estados contables
 3. Control Interno
 4. Donaciones
 5. Bienes recibidos de terceros para mantenimiento
- SUBTEMAS:**
- 1.1 Periodicidad
 - 2.1 Fechas de presentación
 - 3.1 Responsabilidades
 - 4.1 Obligación de facturar y beneficios tributarios
 - 5.1 Registro en Cuentas de Orden

Doctor

JAVIER MÉNDEZ UBAQUE

Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200812-123075, en el cual expone algunos interrogantes sobre la información contable en la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana, teniendo en cuenta que es un organismo vinculado al Ministerio de la Defensa Nacional, como sociedad de economía mixta, con el régimen de empresa industrial y comercial del Estado. Al respecto este Despacho se permite atender su consulta en el mismo orden que se formularon las inquietudes:

1) El revisor fiscal debe dar su dictamen en la presentación mensual de los estados contables básicos

CONSIDERACIONES

El numeral 4 del procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“Los funcionarios responsables por el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con la preparación y presentación de*

los estados contables básicos son el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. Así mismo, estos funcionarios deben certificar los mencionados estados, conforme lo indican las normas técnicas. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, el numeral 6 del mencionado procedimiento contable, ordena que “*Los estados contables básicos deben estar firmados por el representante legal y el contador, anteponiendo la expresión “Ver certificación anexa”. Para el efecto deben escribirse, en forma legible, los nombres y apellidos de los responsables, cargo y el número de la tarjeta profesional del contador*”.

Además, añade “*Si los estados contables son dictaminados deberá adicionarse la firma del revisor fiscal, indicando la expresión “Anexo dictamen”, enunciando los nombres y apellidos, así como el número de la tarjeta profesional*”.

Los estados contables certificados, salvo prueba en contrario, se presumen auténticos con la firma de los responsables y la certificación anexa”.

De otra parte, de conformidad con el numeral 6 de la Circular Externa No. 15 de septiembre 24 de 1997 de la Superintendencia de Sociedades, “*Los estados financieros de períodos intermedios deben ser certificados o dictaminados, de conformidad con los artículos 37 y 38 de la Ley 222 de 1995*”.

Adicionalmente, con respecto al dictamen del revisor fiscal y aunque la revisión sea limitada, debe rendir un informe sobre dichos estados financieros intermedios, dictamen en el que revele, como mínimo, los asuntos de importancia que afecten los mismos”.

Así las cosas, la Contaduría General de la Nación como órgano rector de las normas contables públicas exige que los estados contables básicos deben estar certificados por el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. No obstante, de ser dictaminados debe adicionarse la firma del revisor fiscal.

CONCLUSIÓN

Los estados contables básicos deben estar certificados por el representante legal y el contador público a cuyo cargo esté la contabilidad de la entidad contable pública. No obstante, de ser dictaminados debe adicionarse la firma del revisor fiscal.

2) Es obligatorio realizar las notas a los estados contables mensualmente o se pueden realizar trimestralmente para su envío

CONSIDERACIONES

El numeral 16 del procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos establece “*Las notas a los estados contables básicos son parte integral de estos y forman con ellos un todo indisoluble. Estas notas son de carácter general y específico y tienen como propósito dar a conocer información adicional sobre las cifras presentadas, así como aspectos cualitativos o cuantitativos físicos que presentan dificultad para su medición monetaria y que han afectado o pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública*”. (Subrayado fuera de texto).

El parágrafo 1° del artículo 10 de la Resolución 248 de 2007, por la cual se establece la información a reportar, los requisitos y los plazos de envío a la Contaduría General



de la Nación, señala que *“Los formularios que en la presente resolución se denominan CGN2005NE_003_NOTAS DE CARÁCTER ESPECÍFICO y CGN2005NG_003_NOTAS DE CARÁCTER GENERAL, solo serán reportados para la fecha de corte del 31 de diciembre.*

No obstante, la Contaduría General de la Nación podrá requerir dicha información en plazo diferente, para lo cual informará de manera oportuna a las entidades contables públicas”.

De lo anterior, se colige que las notas a los estados contables se remiten a la Contaduría General de la Nación con una periodicidad anual. No obstante, se deben preparar en períodos intermedios, teniendo en cuenta que se podrá requerir dicha información en plazo diferente, para lo cual informará de manera oportuna a las entidades contables públicas.

CONCLUSIÓN

Las notas a los estados contables se remitan a la Contaduría General de la Nación con una periodicidad anual. No obstante, se deben preparar en períodos intermedios.

3) ¿El jefe de la oficina de control interno, quien no opta el título de contador público, puede objetar y dar o no razonabilidad de los estados financieros de la entidad?

CONSIDERACIONES

El artículo 1° de la Resolución 357 de 2008, en la cual se establece el procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, expresa: *“Adóptase el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, con corte a 31 de diciembre de cada periodo contable, cuyo contenido se incorpora a la presente Resolución, para implementar y evaluar la efectividad de las acciones mínimas de control que deben realizar los responsables de la información financiera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible”.* (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el artículo 3° señala que *“Para efectos administrativos, los jefes de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 1993, tendrán la responsabilidad de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable necesario para generar la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública”.* (Subrayado fuera de texto).

En este orden de ideas, la norma contable expresa que la responsabilidad administrativa de evaluar la implementación y efectividad del control interno contable, recae en el jefe de control interno, auditores o quienes hagan sus veces, sin importar la profesión de quien ejerce dicha función.

Así las cosas, el jefe de control interno es responsable de emitir un informe sobre la evaluación del control interno contable, con sus fortalezas y debilidades en el proceso contable y recomienda las acciones que conduzcan a la generación de informes con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información financiera, económica, social y ambiental, a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

La Contaduría General de la Nación ha indicado que el jefe de control interno es responsable de emitir un informe sobre la evaluación del control interno contable, con sus fortalezas y debilidades en el proceso contable y recomienda las acciones que conduzcan a la generación de informes con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información financiera, económica, social y ambiental, con independencia de la profesión de quien ejerce dicho cargo.

4) ¿Si la entidad realiza donaciones a una entidad pública debe facturar la donación y tendría beneficios tributarios?

Al respecto me permito informarle que en virtud de lo expresado 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 dio traslado del numeral 4 de su consulta a la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales-DIAN, teniendo en cuenta que su solicitud no está relacionada con la interpretación de las normas técnicas contables, y la contabilización de la ejecución presupuestal en las cuentas de la Clase Cero, que son las competencias del Contador General de la Nación.

5) La Corporación recibe aeronaves de clientes externos para mantenimiento, las cuales pueden permanecer desde un día hasta 6 meses o más tiempo. ¿Debe esto reflejarse en cuentas de orden y que cuenta?

CONSIDERACIONES

El párrafo 309 del Régimen de Contabilidad Pública en referencia a las Normas Técnicas Relativas a las Cuentas de Orden, 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, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

Por tanto, considero que no es necesario que la entidad controle las aeronaves recibidas de los clientes para mantenimiento a nivel de cuentas de Cuentas de Orden Acreedoras, toda vez que debe tener implementado un control administrativo de estas, teniendo en cuenta que el objetivo es la venta de servicio, y la responsabilidad de la entidad es la de salvaguardar los bienes entregados en esta modalidad. No obstante, si la entidad considera que esto sería un elemento de control importante, no encontramos objeciones al respecto, para la cual puede utilizar la subcuenta 939090-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

CONCLUSIÓN

No es necesario que la entidad controle las aeronaves recibidas de los clientes para mantenimiento a nivel de cuentas de Cuentas de Orden Acreedoras, toda vez que debe tener implementado un control administrativo de estas. Sin embargo, si la entidad considera que esto sería un elemento de control importante, no encontramos objeciones al respecto, para la cual puede utilizar la subcuenta 939090-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL.

CONCEPTO 121931 DE DICIEMBRE 24 DE 2008

- TEMAS:**
1. Conciliaciones bancarias
 2. Ingresos
- SUBTEMAS:**
1. Registro contable de partidas conciliatorias
 2. Reconocimiento y Revelación

Doctor
WILSON ALVARADO CALVACHE
Director Financiero
Superintendencia de Notariado y Registro
Ministerio del Interior y de Justicia
Bogotá D.C

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200812-121931 mediante la consulta si en virtud de la aplicación del numeral 3.8 de la Resolución 357 de 2008 mediante la cual se adopta el procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, el registro contable que se originaría con la incorporación de partidas conciliatorias en los estados contables afectaría la subcuenta 242590-OTROS ACREEDORES, que forma parte de la cuenta 2425-ACREEDORES como se lo planteó un asesor de la Contaduría General de la Nación en consulta telefónica. Igualmente, plantea su preocupación sobre la posibilidad de que con dicho registro, el valor de la subcuenta otros pudiera llegar a sobrepasar el 5% del valor total de la cuenta de la cual forma parte.

Igualmente, manifiesta que es necesario para la entidad precisar el tiempo prudente para que dichas partidas conciliatorias permanezcan contabilizadas en el pasivo y sobre los parámetros para convertirse finalmente en un ingreso.

Por otra parte, en relación con los ingresos derivados de la actividad principal de la Superintendencia de Notariado y Registro, consulta sobre la correcta imputación contable y coherente registro con los rubros presupuestales respectivos en razón a su entrada en línea con el Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF II.

CONSIDERACIONES

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

El numeral 3.8 de la Resolución 357 de 2008, mediante la cual se adopta el procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, establece que *“Para un control riguroso del disponible y especialmente de los depósitos en instituciones financieras, las entidades contables públicas deberán implementar los procedimientos que sean necesarios para administrar los riesgos asociados con el manejo de las cuentas bancarias, sean estas de ahorro o corriente. Manteniendo como principal actividad la elaboración periódica de conciliaciones bancarias, de tal forma que el proceso conciliatorio haga posible un seguimiento de las partidas generadoras de diferencias entre el extracto y los libros de contabilidad”*. (Subrayado fuera de texto).

“Para efectos de controlar los depósitos en instituciones financieras, y en atención a la condición de universalidad y el principio de prudencia a que se refiere el marco

conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, las consignaciones realizadas por terceros y demás movimientos registrados en los extractos, con independencia de que se identifique el respectivo concepto, deben registrarse en la contabilidad de la entidad contable pública”.(Subrayado fuera de texto).

Es decir, que con el propósito de que la información Financiera, Económica, Social y Ambiental de la entidad contable pública revele la totalidad de las transacciones, hechos y operaciones que afectan su situación y actividad, es necesario que para casos específicos como el de los depósitos realizados a su favor, y sobre los cuales no se tiene conocimiento del origen, se reconozcan en la contabilidad atendiendo la condición de universalidad, toda vez que se trata de recursos que se encuentran en poder de la entidad, con independencia de que temporalmente no pueda determinarse a qué corresponde dicho recurso. Con ello se busca evitar que las entidades mantengan por tiempo indefinido valores reflejados únicamente en las conciliaciones bancarias y con gran diferencia con los libros contables, y se obliguen a adelantar las gestiones administrativas que correspondan para obtener la documentación o soporte pertinente que permita identificar el origen de estos recursos y proceder así a la correcta imputación contable.

Para el reconocimiento de dichas partidas conciliatorias (consignaciones o notas créditos sin identificar) se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y se acredita la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Sobre la permanencia de dichas partidas en el pasivo, es preciso anotar que el tiempo debería ser el menor posible, en la medida que la entidad debe comprometerse a adelantar las acciones pertinentes para su plena identificación, que conduzcan al registro contable que corresponda y establecer los procedimientos de carácter administrativo que permitan controlar eficientemente el manejo del disponible.

En este sentido, el Contador General de la Nación mediante doctrina ha establecido que una vez la entidad haya adelantado todas las acciones de tipo administrativo necesarias para identificar el origen de los recursos consignados, y si ello no ha sido posible, debe reconocerse como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Por otra parte, en cuanto a los ingresos derivados de la actividad principal de la entidad, es preciso anotar que la norma técnica relativa a los ingresos, definida en el párrafo 265 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, establece que “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”. (Subrayado fuera de texto).

Igualmente, el párrafo 271 del RCP define 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 las entidades administradoras de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos”.

Lo anterior significa que para el reconocimiento de los ingresos de la entidad es necesario tener claridad sobre el origen de los recursos y el momento de reconocimiento del derecho a percibirlos, los cuales, en efecto, deben relacionarse directamente con la actividad principal o secundaria a través de la que se obtienen. Es decir que si la actividad desarrollada para obtener los recursos corresponde a la venta de bienes o servicios, se deben reconocer en las cuentas que correspondan del grupo 42-VENTA DE BIENES o del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS. Si por el contrario, la entidad obtiene sus recursos como consecuencia de la aplicación de las leyes que sustentan el cobro de impuestos, tasas, rentas parafiscales y otros, derivados del poder impositivo del Estado, se deben reconocer en las cuentas respectivas del grupo 41-INGRESOS FISCALES.

Adicionalmente, es necesario anotar que la parametrización que realiza el Grupo Interno de Trabajo SIIF de la Contaduría General de la Nación a las matrices contables, que permite realizar los registros contables automáticos, toma como base el Régimen de Contabilidad Pública, este debe guardar coherencia entre los registros contables propiamente dichos y las afectaciones derivadas del proceso de ejecución presupuestal, con las diferencias propias de cada sistema.

CONCLUSIÓN

Toda vez que las consignaciones o notas créditos registrados en las partidas conciliatorias de la Superintendencia de Notariado y Registro realmente se encuentran en su poder con independencia de que temporalmente no pueda identificarse el origen de las mismas, es necesario que se incorporen al proceso contable y se reconozcan contablemente debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, acreditando la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y continuar con la gestión administrativa necesaria para lograr su total depuración, en el menor tiempo posible, que permita el registro contable que corresponda. Si adelantadas estas acciones no es posible su identificación, procede el reconocimiento como un ingreso extraordinario.

Cuando la actividad desarrollada por la Superintendencia para obtener los recursos corresponde a la venta de bienes o servicios, se debe reconocer el ingreso en las cuentas que correspondan del grupo 42-VENTA DE BIENES o 43-VENTA DE SERVICIOS. Si por el contrario, obtiene los recursos derivados de la aplicación de leyes que sustentan el cobro de impuestos, tasas, rentas parafiscales y otros, y como consecuencia del poder impositivo del Estado, se deben reconocer en las respectivas cuentas del grupo 41-INGRESOS FISCALES.

En la parametrización que realiza el Grupo Interno de Trabajo SIIF de la Contaduría General de la Nación a las matrices contables que hacen viables los registros contables se tienen en cuenta la coherencia de estos registros con las afectaciones derivadas del proceso de ejecución presupuestal, con las diferencias propias de cada sistema y sobre la base de lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCEPTO 122788 DE DICIEMBRE 26 DE 2008

- TEMAS:**
1. Ingreso de bienes a almacén
 2. Bienes de consumo en tránsito
 3. Bienes entregados a entidades de gobierno general
 4. Actividades de investigación
- SUBTEMAS:**
- 1.1 Reconocimiento, registro y documentos soporte
 - 2.1 Reconocimiento y registro
 - 3.1 Reconocimiento y registro
 - 4.1 Creación subcuenta

Doctora
LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN
Jefe División Nacional de Contabilidad
Universidad Nacional de Colombia
Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200812-121926, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea las siguientes situaciones:

1. *“Dadas las actividades para el desarrollo de actividades misionales especialmente de investigación y desarrollo de proyectos con carácter prioritario, se vienen recibiendo en el Almacén bienes soportados con la remisión del proveedor. Posteriormente, se recibe la factura o el documento legal que demuestra la propiedad de la Universidad”*
Por lo anterior consulta:

¿Cómo se deben registrar transitoriamente estos bienes, si no se cuenta con el soporte idóneo?

2. *“La Universidad importa bienes que por sus características y uso son catalogados como bienes de consumo (ejemplo: medicamentos, productos farmacéuticos, artículos de ortopedia y traumatología, implementos y materiales de seguridad, artículos de deporte y recreación, materiales médicos, dentales, veterinarios y de laboratorio, entre otros)”*. Por lo anterior consulta:

¿Qué cuentas deben afectarse para el registro de estos bienes en el transcurso de tiempo que se encuentran en tránsito, dado que en el Catálogo General de Cuentas no existen cuentas para el reconocimiento de bienes de consumo en tránsito?

3. ¿Cuál es la afectación contable que debe darse a los convenios de comodato entre entidades de gobierno general que contemplan contraprestaciones entre las dos entidades?

4. Manifiesta en su consulta que *“Con el fin de dar cumplimiento al Decreto 1767 de 2006 y Resolución 626 de 2007 del Ministerio de Educación, y según los requerimientos de información financiera que deben reportar las entidades de educación al Sistema Nacional de Información de Educación Superior, SNIES, reiteramos nuestra solicitud de crear cuentas específicas para las actividades misionales relacionadas con investigación”*.



CONSIDERACIONES

1. Ingreso de bienes a almacén

El numeral 3.7 de la Resolución 357 de 2008 señala que *“La totalidad de las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información registrada sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria. Por lo cual, no podrán registrarse contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que no se encuentren debidamente soportados.”* (Subrayado fuera de texto).

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

En cada caso, el documento soporte idóneo deberá cumplir los requisitos que señalen las disposiciones legales que le apliquen, así como las políticas y demás criterios definidos por la entidad contable pública.

De conformidad con el desarrollo de la gestión contable por procesos y los manuales de procedimientos implementados en las entidades, se deberá hacer un análisis y evaluación de los diferentes tipos de documentos que sirven de soporte a las operaciones llevadas a cabo, así como la forma y eficiencia de su circulación entre las dependencias, y entre la entidad y los usuarios externos, con el propósito de tomar las medidas que sean necesarias para garantizar un eficiente flujo de documentos. (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, deben implementarse los controles necesarios que permitan la recepción oportuna de los documentos que se generan en otras entidades, los cuales son fundamentales para la ejecución del proceso contable”. (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. Aquellos hechos financieros, económicos y sociales que no se encuentren debidamente soportados no podrán ser registrados.

Así las cosas, la remisión del proveedor se constituye en un documento soporte idóneo para el reconocimiento de los bienes ingresados al almacén; no obstante, la entidad debe disponer de la factura para efectos de tener un mayor detalle de las características, cantidades y valores de cada uno de los bienes ingresados, con el fin de que la información sea susceptible de verificación y comprobación, y para los demás trámites legales que correspondan.

2. Bienes en tránsito

El numeral 2.9.1.1.4 de las Normas técnicas relativas a los activos, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala 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”.*

Expresa además que la cuenta 1525-EN TRÁNSITO *“Representa el valor de las erogaciones efectuadas para la adquisición de mercancías, materias primas, materiales, envases y empaques, que no están disponibles para ser utilizados por la entidad contable pública por encontrarse en procesos de trámite, transporte, legalización o entrega, por parte de los proveedores o terceros responsables”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 2.9.1.1.5 del mismo texto normativo 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”*.

Señala además que la cuenta 1625-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN TRÁNSITO *“Representa el valor de las erogaciones efectuadas en el proceso de compra de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en trámite de transporte, legalización, importación o entrega, por parte de los proveedores o terceros responsables”*. (Subrayado fuera de texto).

En relación con la clasificación de los elementos adquiridos en bienes de consumo o devolutivos, debe determinarse por parte de la misma entidad, de conformidad con lo establecido en el manual de administración de bienes. Además, en desarrollo del sistema de control interno se debe garantizar una adecuada administración de los mismos, evitando riesgos que puedan llegar a afectarlos.

Así las cosas, los bienes adquiridos que se encuentran en proceso de importación deben reconocerse en la subcuenta respectiva de la cuenta 1525-EN TRÁNSITO, o 1625-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN TRÁNSITO, según corresponda, hasta tanto los bienes sean recibidos por parte de la entidad.

3. Bienes entregados a entidades de gobierno general

El Plan General de Contabilidad Pública 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 de gobierno general”*. (Subrayado fuera de texto).

Por lo cual, teniendo en cuenta que los contratos y convenios interadministrativos celebrados por la Universidad Nacional de Colombia con otras entidades de gobierno general consisten en permitir que en terrenos de su propiedad sean construidas edificaciones para el funcionamiento de centros, institutos, laboratorios, museos, entre otros, los cuales son administrados y explotados por las entidades que construyen las edificaciones, y que como contraprestación a favor de la Universidad se recibirán beneficios académicos la Universidad debe reclasificar a la subcuenta respectiva de



la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, el valor de las cuentas de origen, el cual está constituido, para el caso de los terrenos, por el valor neto resultante de comparar el costo histórico y la provisión, manteniendo el detalle de cada uno de los conceptos y su naturaleza, ya sea del nivel auxiliar o dentro de la operación, con el fin de conservar la historia del bien.

De haberse reconocido valorizaciones se reclasifican los saldos de la subcuenta 199952-Terrenos, a la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, y los saldos de la subcuenta 324052-Terrenos, a la subcuenta 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

Adicionalmente, para llevar el control administrativo de las edificaciones construidas en los terrenos de su propiedad, la entidad debe reconocer el valor de estos en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, utilizando como contrapartida la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y revelar tal situación en notas a los estados contables.

4. Actividades de extensión e investigación

En relación con la creación de cuentas específicas para el reconocimiento de las actividades misionales relacionadas con la investigación, me permito solicitarle se amplíe la información con relación a los hechos relacionados con las actividades de investigación que realiza la Universidad, para así tener mayores elementos de juicio y dar respuesta a su consulta.

CONCLUSIÓN

1. 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. Aquellos hechos financieros, económicos y sociales que no se encuentran debidamente soportados no podrán ser registrados.

2. En relación con la calificación de los elementos adquiridos en bienes de consumo o devolutivos, debe determinarse por parte de la misma entidad, de conformidad con lo establecido en el Manual de Administración de Bienes. Además, en desarrollo del sistema de control interno se debe garantizar una adecuada administración de los mismos, evitando riesgos que puedan llegar a afectarlos.

Los bienes adquiridos que se encuentran en proceso de importación deben reconocerse en la subcuenta respectiva de la cuenta 1525-EN TRÁNSITO, o 1625-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN TRÁNSITO, SEGÚN CORRESPONDA, hasta tanto los bienes sean recibidos por parte de la entidad. Una vez recibidos los bienes a satisfacción, la entidad es autónoma en clasificar los bienes como de consumo o permanentes, según las características y el destino de cada uno de ellos.

3. Teniendo en cuenta que los contratos y convenios interadministrativos celebrados por la Universidad Nacional de Colombia con otras entidades de gobierno general consisten en permitir que en terrenos de su propiedad sean construidas edificaciones

para el funcionamiento de centros, institutos, laboratorios, museos, entre otros, los cuales son administrados y explotados por las entidades que construyen las edificaciones, y que como contraprestación a favor de la Universidad se recibirán beneficios académicos la Universidad debe reclasificar a la subcuenta respectiva de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, el valor de las cuentas de origen, el cual está constituido, para el caso de los terrenos, por el valor neto resultante de comparar el costo histórico y la provisión, manteniendo el detalle de cada uno de los conceptos y su naturaleza, ya sea del nivel auxiliar o dentro de la operación, con el fin de conservar la historia del bien.

De haberse reconocido valorizaciones se reclasifican los saldos de la subcuenta 199952-Terrenos, a la subcuenta 199977-Otros activos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, y los saldos de la subcuenta 324052-Terrenos, a la subcuenta 324077-Otros activos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN.

Adicionalmente, para llevar el control administrativo de las edificaciones construidas en los terrenos de su propiedad, la entidad debe reconocer el valor de estos en la subcuenta 939090-Otras cuentas acreedoras de control, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, utilizando como contrapartida la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control por contra, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y revelar tal situación en notas a los estados contables.”

4. En relación con la creación de cuentas específicas para el reconocimiento de las actividades misionales relacionadas con la investigación, me permito solicitarle mayor información en relación con los hechos relacionados con las investigaciones que realiza la universidad, para así tener mayores elementos de juicio y dar respuesta a su consulta.