



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

Doctrina Contable Pública Compilada

2009



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

Doctrina Contable Pública Compilada

2009

Cuentas claras, Estado transparente



Libertad y Orden
República de Colombia



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA

Juan Manuel Santos Calderón

MINISTRO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Juan Carlos Echeverry Garzón

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 Flórez

GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE DOCTRINA Y CAPACITACIÓN

Eduardo Vidal Díaz - Coordinador

Ómar 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: 978-958-98974-5-4

DISEÑO E IMPRESIÓN

Imprenta Nacional de Colombia

2010

Presentación

El Régimen de Contabilidad Pública (RCP) adoptado por la Resolución 354 del 5 de septiembre de 2007, está estructurado a partir de la aplicación de la metodología lógico-deductiva, que busca garantizar consistencia y coherencia en el proceso regulatorio y de normalización a cargo de la Contaduría General de la Nación. Por tanto, para que la normatividad expedida sea de aplicación uniforme y armónica continuamente se busca entregar a las entidades contables públicas y a la comunidad las herramientas necesarias para que su aplicación sea la adecuada y se obtengan los beneficios que trae consigo el buen uso e implementación del Régimen de Contabilidad Pública.

La Doctrina Contable Pública es parte del Régimen y, a su vez, el instrumento que posibilita una mejor interpretación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública. Desde sus inicios, en la publicación de la Doctrina Contable expedida por la Contaduría General de la Nación se han utilizado tres criterios básicos: Plan General de Contabilidad Pública, Normas y Procedimientos y Conceptos varios; no obstante, este método de clasificación es bastante amplio y por ello se considera conveniente construir nuevos mecanismos tendientes a homogenizar criterios de clasificación y búsqueda más específicos, que permitan a los usuarios realizar consultas de información que satisfagan sus necesidades de gestión.

En tal sentido, la estructura del siguiente documento fue realizada bajo la definición de la “Taxonomía de la Doctrina Contable Pública”, como un avance de la Subcontaduría General y de Investigación, que suministra herramientas a clientes internos y externos para facilitar la consulta de los conceptos que interpretan las normas contables, emitidos por la Contaduría General de la Nación en desarrollo del mandato constitucional, y al tenor de lo consagrado en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo, máxime si se advierte que estos son de carácter vinculante para las entidades circunscritas a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública.

Cabe anotar que el alcance de cada uno de los conceptos que conforman esta Doctrina Contable Pública depende del momento de su expedición, ya que posterior a tal fecha puede modificarse la normatividad relacionada con las consideraciones de los conceptos emitidos como solución a las consultas planteadas por los usuarios de la información contable pública.

Esperamos, tal como lo señaló hace 10 años, el doctor Édgar Fernando Nieto en la presentación del libro que compila la Doctrina Contable Pública de 1998-1999, satisfacer “(...) inquietudes y necesidades, tanto de los servidores públicos con responsabilidades frente a las cuentas y recursos del Estado, como de la comunidad académica, gremios profesionales, organizaciones de investigación y consultoría privada, dentro del propósito misional indeclinable de promover una verdadera cultura contable para el manejo eficiente y escrupuloso de lo público.”

ROSA MARGARITA ROLDÁN BOLÍVAR
Contadora General de la Nación

Introducción

A continuación se presentan los criterios que deben tenerse en cuenta para consultar y comprender la nueva estructuración de la Doctrina Contable Pública expedida por la Contaduría General de la Nación.

Estructura de los conceptos que componen la doctrina

Los conceptos que conforman la Doctrina están conformados por la clasificación temática, identificación, antecedentes, consideraciones y conclusiones, así:

- **Clasificación temática.** Determina y define los criterios básicos y descriptores requeridos para la adecuada clasificación de la Doctrina Contable Pública, expedida por la Contaduría General de la Nación

La clasificación temática se realiza a través de los descriptores (categoría, subcategoría, atributos específicos) que son las denominaciones que se asignan a cada uno de los criterios básicos (título, tema y subtema) y que permiten a los profesionales encargados de resolver las consultas determinar el problema general consultado y el tratamiento contable o contexto en el que se circunscribe la respuesta. Así mismo, orientan al usuario de la Doctrina Contable Pública en el proceso de búsqueda y consulta de los asuntos de su interés.

Definición de la CATEGORÍA que identifica al TÍTULO

Son el primer nivel de la estructura taxonómica y determinan el filtro que da origen a los grandes capítulos de la Doctrina compilada, en los cuales se clasifican los conceptos armonizadamente con la estructura general del Régimen de Contabilidad Pública, y corresponden a la denominación de los TÍTULOS.

Las categorías son: Régimen de Contabilidad Pública (RCP), Marco conceptual, Catálogo General de Cuentas, Procedimientos de contabilidad pública y de control interno contable e Instructivos contables.

Definición de SUBCATEGORÍA que identifica al TEMA

Son el segundo nivel de la estructura taxonómica de la Doctrina compilada y corresponden a divisiones que se desagregan de las Categorías, particularizando los criterios definidos en el RCP a la situación planteada por los consultantes y corresponden a la denominación de los TEMAS.

Definición de ATRIBUTOS ESPECÍFICOS que identifican el SUBTEMA

Son el tercer nivel de la estructura taxonómica de la Doctrina compilada y corresponde a una descripción particularizada del (los) asunto(s) de que se ocupa un concepto determinado, y corresponden a la denominación de los SUBTEMAS.

Las situaciones consultadas por los usuarios durante la vigencia 2009 se clasifican en los siguientes Títulos y Temas:

TÍTULO	TEMA
A. RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA	1. Ámbito de aplicación
B. MARCO CONCEPTUAL - PGCP	<ol style="list-style-type: none"> 1. Caracterización del entorno del sector público colombiano 2. Entidad Contable Pública 3. Usuarios de la Contabilidad Pública 4. Proceso Contable 5. Normalización y Regulación de la Contabilidad Pública 6. Propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública 7. Objetivos de la Información Contable Pública 8. Características Cualitativas de la Información Contable Pública 9. Principios de Contabilidad Pública 10. Normas técnicas de contabilidad pública 10.1. Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales 10.1.1. Normas técnicas relativas a los activos 10.1.2. Normas técnicas relativas a los pasivos 10.1.3. Normas técnicas relativas al patrimonio 10.1.4. Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental 10.1.5. Normas técnicas relativas a las cuentas de orden 10.1.6. Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería 10.2. Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad 10.3. Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables 10.4. Normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre
C. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	<p>Denominación de cuenta, grupo O clase, dependiendo de lo que se haya empleado en las conclusiones guardando la siguiente estructura:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Activos 2. Pasivos 3. Patrimonio 4. Ingresos 5. Gastos 6. Costos de ventas y operación 7. Costos de producción 8. Cuentas de orden deudoras 9. Cuentas de orden acreedoras 0. Cuentas de presupuesto y tesorería
D. PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	<ol style="list-style-type: none"> 1. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos. 2. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del porcentaje y sobretasa ambiental al impuesto predial a favor de las corporaciones autónomas regionales y áreas metropolitanas. 3. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. 4. Procedimiento contable para reconocimiento y revelación de los recursos naturales no renovables y de las inversiones y gastos relacionados con estos recursos. 5. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias.

TÍTULO	TEMA	
D. PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	6. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles.	
	7. Procedimiento para el registro contable de las operaciones derivadas del cumplimiento de garantías y de la asunción de obligaciones crediticias originadas en operaciones de crédito público.	
	8. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados	
	9. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales	
	10. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales	
	11. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado	
	12. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud	
	13. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud (IPS)	
	14. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios.	
	15. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los subsidios y contribuciones por parte de las entidades contables públicas prestadoras de servicios públicos domiciliarios.	
	16. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión.	
	17. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la ejecución de proyectos de inversión financiados con recursos reembolsables, no reembolsables y de contrapartida.	
	18. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente.	
	19. Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los negocios fiduciarios en los que la entidad contable pública participa como fideicomitente.	
	20. Procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).	
	21. Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos.	
	22. Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable.	
	23. Procedimiento para la elaboración del informe contable cuando se produzcan cambios del representante legal.	
	24. Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.	
	E. INSTRUCTIVOS CONTABLES	Número y referencia del instructivo contable.
	F. BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS	Depende del aspecto particular consultado.

En cuanto a la ubicación de los conceptos en el texto consolidado, es conveniente precisar que se realizó de acuerdo con el orden establecido en la tabla anterior, y tratándose de consultas que requirieron más de una clasificación, el concepto se incorporó en la primera que se mencionó allí, en tanto que las que le siguen se mencionan en la tabla de contenido clasificadas, pero remitiendo a la página en que quedó incorporado el concepto.

- **Identificación.** Contiene la información clara y precisa del consultante, allí se identifica el nombre de la persona, la entidad a que pertenece.
- **Antecedentes.** Constituyen la especificación de una pregunta o del problema que enfrenta un consultante. En el caso de preguntas múltiples sobre diferentes temas o subtemas, las preguntas se enumeran.
- **Consideraciones.** Son el conjunto lógico de argumentos y fuentes económicas, jurídicas y regulativas que soportan conceptual u operativamente un hecho, transacción u operación económica, social y ambiental de uno o varios entes contables públicos. Normalmente recogen el conjunto de los argumentos que permitirán concluir con una propuesta de tratamiento contable y, por lo tanto, se mantiene una estrecha correlación entre los antecedentes y las consideraciones, y entre estas y las conclusiones.

Cuando una consulta implica o incluye varios temas, las consideraciones identifican y distinguen estos temas, para desarrollar el planteamiento lógico de cada uno por separado. Cada tema se numera, en consonancia con la numeración que se establezca en los antecedentes.

- **Conclusión.** Constituyen la respuesta final a una consulta contable. Se caracterizan por ser claras y precisas y recogen específicamente el tratamiento contable a seguir frente a transacciones, hechos u operaciones. Se deducen y soportan en las consideraciones y resuelven de fondo los problemas planteados en los antecedentes.

Cuando hay varios temas consultados, las conclusiones siguen el mismo orden de la presentación de los antecedentes y las consideraciones. Contienen, además, una manifestación expresa del carácter vinculante de las respuestas de la Contaduría General de la Nación a las consultas.



Índice Sumario

RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA	77
I. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA	81
PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA	111
II. MARCO CONCEPTUAL	113
MANUAL DE PROCEDIMIENTOS	255
III. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	257
IV. PROCEDIMIENTOS CONTABLES Y DE CONTROL INTERNO	719
V. INSTRUCTIVOS CONTABLES	907
VI. BOLETIN DE DEUDORES MOROSOS	915





Contenido

Doctrina Contable Pública Compilada 2009

RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA	77
ESTRUCTURA BÁSICA DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA	79
a. CONCEPTO 20097-132760. Obligatoriedad de aplicar la Doctrina Contable Pública emitida por la Contaduría General de la Nación	79
I. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA	81
a. CONCEPTO 20093-126314. Ámbito de aplicación Asociaciones de Municipios-Asociación Supradepartamental de Municipios del Macizo Colombiano (SOMAC)	83
b. CONCEPTO 20092-124884. Admisibilidad como objeto de estabilidad jurídica del artículo 5º (Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública) de la Resolución 354 de 2007 para la empresa EMGESA S.A. ESP	85
c. CONCEPTO 20094-127914. Inviabilidad de que FIDUPREVISORA presente el informe anual de evaluación del Control Interno Contable de los fideicomisos que administra	87
d. CONCEPTO 20094-128299. Inviabilidad de que la Electrificadora de Santander S.A. presente estados financieros consolidados, por la participación del 95% que posee en Empresa Comercializadora Energética Nacional Colombiana S.A. ESP (CENCOL)	88
e. CONCEPTO 200812-123631. Ámbito de aplicación de la Corporación de Abastecimientos del Valle del Cauca S.A. (CAVASA)	90
f. CONCEPTO 20092-124870. Inviabilidad de presentación de Informe de Control Interno Contable, por parte de la Corporación de Abastos de Bogotá S.A. (CORABASTOS)	92
g. CONCEPTO 20093-126383. Marco normativo contable que regula al Instituto de Seguros Sociales	93
h. CONCEPTO 20095-129513. Plan Único de Cuentas para Cabildo indígena	93
i. CONCEPTO 20096-130237. Aplicación del régimen de Contabilidad Pública por parte de empresas de servicios públicos domiciliarios	94
j. CONCEPTO 20095-129703. Ámbito de aplicación de los fondos parafiscales	97
k. CONCEPTO 20096-130594. Ámbito de aplicación de la Fundación Universitaria Internacional del Trópico Americano (UNITRÓPICO)	97
l. CONCEPTO 200910-135354. Ámbito de aplicación de Salinas Marítimas de Manaure Limitada "SAMA LTDA"	99
m. CONCEPTO 200910-135706. Normatividad contable aplicable a entidades educativas privadas que ejecutan contratos de administración del servicio educativo	100
n. CONCEPTO 20096-131750. Ámbito de aplicación de las Empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, frente a los establecido en el modelo general de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios para efectos de presentación de informes trimestrales	102
o. CONCEPTO 20097-132323. Ámbito de aplicación del Tribunal Departamental Ético de Enfermería de Caldas, Risaralda y Quindío	102
p. CONCEPTO 20099-134286. Ámbito de aplicación de la Cooperativa de Municipalidades de Antioquia- (COOMUNICIPIOS)	104



	Páginas
q. CONCEPTO 200911-136742. Inviabilidad de aplicabilidad de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009 a Teleantioquia.	105
r. CONCEPTO 200911-137338. Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública por parte de una sociedad de economía mixta.	105
s. CONCEPTO 200911-137329. Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública por parte de la sociedad Oleoducto de Colombia S. A.	107
t. CONCEPTO 200911-137210. Ámbito de aplicación de la Refinería de Cartagena S. A.	108

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA. 111

II. MARCO CONCEPTUAL 113

1. CARACTERIZACIÓN DEL ENTORNO DEL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO 115

a. CONCEPTO 200911-136742. Armonización contable internacional y modificaciones al Régimen de Contabilidad Pública.	115
--	-----

1.1. Entorno General 115

a. CONCEPTO 20095-129088. Reconocimiento y revelación de componente patrimonial negativo por parte de entidades de gobierno general.	115
b. CONCEPTO 20092-125382. Reconocimiento de la inversión privada en los contratos de concesión en la contabilidad de INCO/Inclusión del registro de inversión privada en la vigencia 2008.	117
c. CONCEPTO 20098-133497. Reconocimiento de obligaciones sin que se hayan formalizado los documentos necesarios para el pago.	118

1.2. Entorno Jurídico 118

a. CONCEPTO 20095-129088. Reconocimiento y revelación de componente patrimonial negativo por parte de entidades de gobierno general.	118
b. CONCEPTO 20098-133497. Reconocimiento de obligaciones sin que se hayan formalizado los documentos necesarios para el pago.	118

1.3. Entorno Económico. 119

a. CONCEPTO 200910-135648. Inviabilidad de que el Ministerio de Hacienda reclasifique a la cuenta 1475-Deudas de difícil recaudo, los saldos de deudores por préstamos gubernamentales catalogados como incobrables.	119
b. CONCEPTO 20098-133768. Reconocimiento de bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos por la Universidad Nacional de la empresa ISAGÉN.	120
c. CONCEPTO 20099-134498. Inviabilidad de efectuar el traslado de terrenos y edificaciones de propiedad de la Aeronáutica Civil y que SATENA usufructúa mediante contrato de comodato, como consecuencia de lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, para los bienes de uso permanente sin contraprestación.	122
d. CONCEPTO 200910-135912. Clasificación económica del Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Ibagué (INFIBAGUÉ)	125

1.4. Entorno Social 128

1.5. Entorno y sistema nacional de contabilidad pública 128



SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA	128
2. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA	128
a. CONCEPTO 20092-124966. Inviabilidad de considerar al Fondo Nacional para Defensa de la Libertad Personal (FONDELIBERTAD) como entidad pública, que reporta información contable de manera independiente.	128
b. CONCEPTO 200910-135633. Inviabilidad de incluir a la Cámara de Comercio de Medellín y a COMCEL S. A en el formulario denominado "CGN2005_002_OPERACIONES RECÍPROCAS"	130
3. USUARIOS DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA	132
4. PROCESO CONTABLE	132
a. CONCEPTO 20097-132658. Mecanismos y herramientas que permitan evaluar la situación real de los Estados Financieros, dada la inexistencia de provisiones para las inversiones financieras.	132
5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA	132
a. CONCEPTO 200911-136742. Armonización contable internacional y modificaciones al Régimen de Contabilidad Pública.	132
b. CONCEPTO 200912-138336. Armonización del Régimen de Contabilidad Pública con los estándares Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 18 sobre Información Financiera por Segmentos.	134
6. PROPÓSITOS DEL SNCP	136
7. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA	136
8. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA	136
a. CONCEPTO 20093-127349. Determinación de sobreestimación de partidas	136
b. CONCEPTO 20099-134759. Reconocimiento de anticipos a favor de contratistas pactados y no desembolsados	136
8.1. Confiabilidad	136
a. CONCEPTO 20096-131177. Viabilidad de acreditar la clase 5-Gastos por corrección de errores en la misma vigencia/Corrección de errores de ejercicios anteriores	136
b. CONCEPTO 20096-130384. Definición de las características cualitativas de confiabilidad, racionalidad y consistencia	138
8.2. Relevancia	140
8.3. Comprensibilidad	140
8.3.1. Racionalidad	140
a. CONCEPTO 2009-130384. Definición de las características cualitativas de confiabilidad, racionalidad y consistencia	140
8.3.2. Consistencia	140
a. CONCEPTO 2009-130384. Definición de las características cualitativas de confiabilidad, racionalidad y consistencia	140
9. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA	141
9.1. Gestión continuada	141



	Páginas
9.2. Registro	141
a. CONCEPTO 20096-130695. Inviabilidad de modificar la alícuota de depreciación, por razones de operatividad del sistema de gestión de información	141
9.3. Devengo o Causación	142
a. CONCEPTO 20092-126185. Base para la causación de ingresos en empresas de servicios públicos.	142
b. CONCEPTO 20092-126204. Reconocimiento y soportes contables para la causación mensual de tasas retributivas	142
c. CONCEPTO 20093-126383. Reconocimiento de recaudos a través de planilla integrada de aportes por parte del Instituto de Seguros Sociales	143
d. CONCEPTO 20094-127820. Reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.	145
e. CONCEPTO 20093-127262. Reconocimiento convenios interadministrativos para atención de campañas de prevención suscritos por la Policía Nacional y otras entidades/Reconocimiento de contratos de arrendamiento.	145
f. CONCEPTO 20094-127591. Reconocimiento de convenios interadministrativos suscritos entre la Gobernación de Antioquia, el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y otras entidades	147
g. CONCEPTO 20095-130140. Inviabilidad de reconocimiento de la facturación masiva del impuesto predial como derecho tributario.	150
h. CONCEPTO 20098-133970. Reconocimiento de los ingresos del contrato de explotación suscrito entre PARAPAT y Colombia Comunicaciones, en el cual se otorga el uso y goce de bienes garantizando la prestación del servicio de telecomunicaciones con contraprestación	152
i. CONCEPTO 20097-132691. Inviabilidad de reconocer provisiones por servicios públicos en la cuenta 5304-Provisión para deudores, por parte de entidades distintas de las prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios.	153
j. CONCEPTO 20098-133481. Inviabilidad de reconocimiento y revelación de deudores por ingresos no tributarios de la vigencia anterior. Soporte legal	154
k. CONCEPTO 20098-133497. Reconocimiento de gastos en ejecución de contratos, teniendo en cuenta que el contratista no ha presentado la respectiva cuenta de cobro	156
l. CONCEPTO 20095-129912. Condiciones para el reconocimiento por parte del Consorcio FIDUFOSYGA del ingreso por comisión fiduciaria por recobros de medicamentos no pos y fallos de tutela	157
m. CONCEPTO 200910-135613. Momento de causación del impuesto de cigarrillos, licores, vinos y cervezas nacionales, así como del ingreso por estampillas	161
n. CONCEPTO 200910-135814. Reporte de operaciones recíprocas entre la entidades que actúan como agentes retenedores y la DIAN, teniendo en cuenta la disparidad en el momento de la causación de las retenciones en la fuente y el impuesto de timbre.	163
o. CONCEPTO 200911-137271. Aplicación del principio de causación en compras de contado	164
p. CONCEPTO 200911-136791. Aspectos a considerar para el reconocimiento por parte la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) de la devolución de excedentes financieros realizada por el Fondo Empresarial	165
9.4. Asociación	167



a.	CONCEPTO 20094-127591. Reconocimiento de convenios interadministrativos suscritos entre la Gobernación de Antioquia, el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y otras entidades	167
9.5. Medición		167
a.	CONCEPTO 20094-128191. Reconocimiento de partidas sin centavos	167
b.	CONCEPTO 20095-129999. Inviabilidad de reconocer en la contabilidad del Ministerio de Educación Nacional los recursos del Fondo de Cooperación del Centro Regional para el Fomento del Libro en América Latina y el Caribe (CERLALC)	169
9.6. Prudencia		171
a.	CONCEPTO 20092-125007. Reconocimiento de pérdidas en la actualización de portafolios de inversión, teniendo en cuenta que según el Decreto 1525 de 2008, las entidades estatales no pueden registrar pérdida por concepto de capital	171
b.	CONCEPTO 20094-127591. Reconocimiento de convenios interadministrativos suscritos entre la Gobernación de Antioquia, el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y otras entidades	173
9.7. Período contable		174
a.	CONCEPTO 20093-126909. Definiciones de período contable, cierre contable, ejecución de un cierre y operación contable de ajuste	174
9.8. Revelación		177
a.	CONCEPTO 20092-126022. Reconocimiento de mantenimiento de bienes con extinción de dominio, por parte de la Dirección Nacional de Estupefacientes	177
b.	CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento y provisión de bienes recibidos en dación de pago	179
c.	CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento en la Comisión Nacional de Televisión, de anticipos pendientes de aplicar a la cartera de ingresos no tributarios, teniendo en cuenta que carecen del documento soporte	179
d.	CONCEPTO 20097-132244. Obligatoriedad de revelar en notas a los estados contables los valores registrados en la subcuentas "Otros" que superan el 5% de la cuenta	179
e.	CONCEPTO 20097-131911. Inviabilidad de reconocer el material audiovisual como activo, en el balance de RTVC	179
f.	CONCEPTO 20098-133481. Inviabilidad de reconocimiento y revelación de deudores por ingresos no tributarios de la vigencia anterior. Soporte legal	179
g.	CONCEPTO 200911-136383. Procedimiento contable para el reconocimiento de los procesos judiciales sin pretensión económica y valor del registro. Reconocimiento de la provisión para Acciones populares	179
9.9. No compensación		181
a.	CONCEPTO 20098-133724. Inviabilidad de compensación de ingresos y gastos no operacionales en la presentación de las notas a los estados contables	181
9.10. Hechos posteriores al cierre		181
a.	CONCEPTO 20092-125382. Reconocimiento de la inversión privada en los contratos de concesión en la contabilidad de INCO/Inclusión del registro de inversión privada en la vigencia 2008	181



	Páginas
b. CONCEPTO 20093-127349. Reconocimiento de operaciones posteriores al cierre	181
10. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA.....	183
10.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES	183
a. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento Impuestos asumidos por compras en el exterior	183
b. CONCEPTO 200911-137041. Reconocimiento de gastos del periodo actual, y los incurridos en periodos anteriores por concepto de sensibilización a la comunidad	183
Costo Histórico	184
a. CONCEPTO 20092-125716. Definición de costo capitalizable y su aplicación para la reposición de bienes	184
b. CONCEPTO 20099-134862. Reversión de los ajustes por inflación causados por el Parque Tecnológico de Antioquia durante los años 2002 al 2006.	185
c. CONCEPTO 200910-135421. Viabilidad de la reversión de los ajustes por inflación contra el patrimonio	185
Costo Reexpresado	185
a. CONCEPTO 200910-135421. Viabilidad de la reversión de los ajustes por inflación contra el patrimonio	185
10.1.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS	186
a. CONCEPTO 20094-127820. Inviabilidad de reconocimiento de derechos y obligaciones que no generan flujo de recursos	186
b. CONCEPTO 20098-133970. Inviabilidad de reconocer en cuentas de balance el contrato de explotación suscrito entre PARAPAT y Colombia Comunicaciones, en el cual se otorga el uso y goce de bienes garantizando la prestación del servicio de telecomunicaciones con contraprestación.	189
10.1.1.1. Inversiones e instrumentos derivados	191
a. CONCEPTO 20097-132658. Criterios para el reconocimiento de Inversiones e Instrumentos Derivados de Corto Plazo	191
b. CONCEPTO 200910-135782. Aplicabilidad del procedimiento para el reconocimiento y revelación de las Inversiones del RCP, frente a lo preceptuado por la Superintendencia Financiera a través de la Circular Externa 030 de 2009	191
10.1.1.2. Rentas por cobrar	192
a. CONCEPTO 20097-132251. Inviabilidad de reconocer provisiones de las rentas por cobrar de una entidad de gobierno general, al finalizar la vigencia 2007.	192
b. CONCEPTO 200910-135613. Momento de causación del impuesto de cigarrillos, licores, vinos y cervezas nacionales, así como del ingreso por estampillas	192
10.1.1.3. Deudores	193
a. CONCEPTO 20093-126489. Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General/Retiro de los saldos reconocidos en la subcuenta 148090-Otros deudores.	193
b. CONCEPTO 20094-127499. Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General - Fondo Nacional de Calamidades	193



c.	CONCEPTO 20094-128031. Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General que NO prestan servicios individualizables-Fondo de Comunicaciones	194
d.	CONCEPTO 20094-127809. Determinación del porcentaje de provisión para deudores	195
e.	CONCEPTO 20091-124374. Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General-Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.	196
f.	CONCEPTO 200812-121960. Inviabilidad de reconocimiento en la subcuenta 242590-Otros deudores, el préstamo de folios de Registro Civil de Nacimiento.	197
g.	CONCEPTO 200812-121960. Inviabilidad de provisionar los derechos por aportes ordinarios y recaudos notariales en una entidad de gobierno general.	198
h.	CONCEPTO 20092-126103. Reconocimiento y revelación de deudas de difícil recaudo	198
i.	CONCEPTO 200910-135648. Inviabilidad de que el Ministerio de Hacienda reclasifique a la cuenta 1475-Deudas de difícil recaudo, los saldos de deudores por préstamos gubernamentales catalogados como incobrables	198
j.	CONCEPTO 20097-132251. Inviabilidad de reconocer provisiones de los deudores de una entidad de gobierno general que no se encuentran relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, al finalizar la vigencia 2007.	198
k.	CONCEPTO 20098-133481. Inviabilidad de reconocimiento y revelación de deudores por ingresos no tributarios de la vigencia anterior. Soporte legal	199
l.	CONCEPTO 20098-133724. Viabilidad de reclasificación de saldos de la cuenta 1475-Deudas de difícil cobro a la cuenta original de deudores, producto de la celebración de un acuerdo de pago entre ISAGÉN y EMCALI.	199
	10.1.1.4. Propiedades, planta y equipo	205
a.	CONCEPTO 20099-134152. Efecto del IVA descontable en la determinación del costo histórico de propiedades, planta y equipo para el cálculo de la depreciación.	205
b.	CONCEPTO 200910-135300. Determinación de la vida útil de los activos	205
c.	CONCEPTO 20097-132611. Reconocimiento de Inversiones en adquisición y construcción de Infraestructura, realizadas en propiedad ajena por METROPARQUES	206
d.	CONCEPTO 20097-132251. Reconocimiento de bienes como inventarios o propiedades, planta y equipo, y existencia de un espacio físico de almacén.	207
	10.1.1.5. Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales	207
a.	CONCEPTO 20094-127560. Reconocimiento por parte del INCO como gastos o activos, de las erogaciones incurridas en el mantenimiento de vías.	207
b.	CONCEPTO 20094-127534. Reconocimiento de los bienes de beneficio y uso público, e inviabilidad de efectuar actualizaciones a los mismos.	209
c.	CONCEPTO 20095-129090. Costo histórico de bienes históricos y culturales.	211
d.	CONCEPTO 20095-129090. Actualización de bienes históricos y culturales mediante Avalúo Técnico	213
e.	CONCEPTO 200910-135366. Reconocimiento de infraestructura aeroportuaria como bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales	213
f.	CONCEPTO 20097-132035. Inviabilidad de realizar actualizaciones a los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales	217
	10.1.1.6. Inventarios.	218



	Páginas
a. CONCEPTO 20097-132251. Reconocimiento de bienes como inventarios o propiedades, planta y equipo, y existencia de un espacio físico de almacén.	218
10.1.1.7. Recursos naturales no renovables	220
10.1.1.8. Otros Activos	220
10.1.2. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS PASIVOS	220
a. CONCEPTO 20094-127820. Inviabilidad de reconocimiento de derechos y obligaciones que no generan flujo de recursos	220
b. CONCEPTO 200911-137271. Aplicación del principio de causación en compras de contado	220
10.1.2.1. Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados	220
10.1.2.2. Cuentas por pagar	220
a. CONCEPTO 20097-132691. Inviabilidad de reconocer provisiones por servicios públicos en la cuenta 5304-Provisión para deudores	220
b. CONCEPTO 20098-133497. Reconocimiento de gastos en ejecución de contratos, teniendo en cuenta que el contratista no ha presentado la respectiva cuenta de cobro	220
10.1.2.3. Obligaciones laborales y de seguridad social integral	220
10.1.2.4. Otros bonos y títulos emitidos	220
10.1.2.5. Pasivos estimados	220
10.1.2.6. Otros pasivos	220
10.1.3. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS AL PATRIMONIO	220
a. CONCEPTO 20095-129088. Reconocimiento y revelación de componente patrimonial negativo por parte de entidades de gobierno general.	220
10.1.4. Normas Técnicas relativas a las Cuentas de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental	221
a. CONCEPTO 20092-126185. Clasificación de los subsidios y contribuciones en el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.	221
b. CONCEPTO 20093-127421. Reconocimiento de estímulos académicos concedidos por el ITFIP	221
c. CONCEPTO 200910-135613. Momento de causación del impuesto de cigarrillos, licores, vinos y cervezas nacionales, así como del ingreso por estampillas	222
10.1.4.3. Ingresos	222
a. CONCEPTO 20095-129912. Condiciones para el reconocimiento por parte del Consorcio FIDUFOSYGA del ingreso por comisión fiduciaria por recobros de medicamentos no pos y fallos de tutela	222
10.1.4.4. Gastos	222
a. CONCEPTO 20092-125767. Reconocimiento de Gasto público social y Gastos de operación por parte de las Corporaciones Autónomas Regionales	222
b. CONCEPTO 200910-135978. Inviabilidad de reconocer aceites y lubricantes, combustibles, materiales y suministros, útiles y papelería, artículos de aseo y cafetería y elementos de dotación en la subcuenta 151890-Otros materiales.	224
10.1.4.5. Costos de venta y operación	225



10.1.4.6. Costos de producción	225
a. CONCEPTO 20096-130399. Viabilidad de registrar costos de producción en el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) y reconocimiento de los ingresos percibidos	225
b. CONCEPTO 200910-135978. Inviabilidad de reconocer aceites y lubricantes, combustibles, materiales y suministros, útiles y papelería, artículos de aseo y cafetería y elementos de dotación en la subcuenta 151890-Otros materiales.	226
10.1.5. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ORDEN	226
a. CONCEPTO 20098-133854. Viabilidad de reconocer las operaciones de contratos de prestación de servicios o adquisición de bienes en cuentas de orden, adicional al registro efectuado en cuentas de balance.	226
b. CONCEPTO 200911-136534. Inviabilidad de eliminar de las cuentas de orden los registros del proceso de saneamiento contable por el retiro de partidas que no representan derechos exigibles para la entidad, y que se encuentran en proceso de cobro coactivo por parte de la Contraloría General de la República	227
10.1.6. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA	228
a. CONCEPTO 20095-129384. Reconocimiento de los gastos de inversión y de personal en las cuentas de presupuesto y tesorería	228
b. CONCEPTO 20097-132312. Reconocimiento de la incorporación de las reservas comprometidas en la vigencia anterior, al presupuesto de ingresos y gastos de la vigencia actual	230
10.1.6.1. Cuentas de presupuesto de ingresos y tesorería	231
10.1.6.2. Cuentas de presupuesto de gastos	231
10.2. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD	231
a. CONCEPTO 20091-124086. Viabilidad jurídica y contable de que la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía emita y conserve, de manera electrónica, los soportes, comprobantes y libros contables	231
b. CONCEPTO 20094-127820. Inviabilidad de reconocimiento de obligaciones sin el debido soporte	233
c. CONCEPTO 200910-135354. Procedimiento para la reconstrucción de la contabilidad de años anteriores.	234
d. CONCEPTO 20099-134646. Formalidades para la oficialización de los libros de contabilidad que se conservan en medios magnéticos	234
e. CONCEPTO 20096-131644. Documentos soporte para legalización de los avances y anticipos y de cajas menores	234
f. CONCEPTO 20099-134497. Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Criterios a considerar para determinar la eliminación o conservación de la información.	236
g. CONCEPTO 20097-132658. Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad	238
h. CONCEPTO 20099-134800. Viabilidad de entregar información de carácter financiero solicitada mediante derecho de petición	242



	Páginas
i. CONCEPTO 200911-137338. Oficialización de los libros de contabilidad	243
10.2.2. Soportes de Contabilidad	243
a. CONCEPTO 20093-126631. Soporte documental para el registro de anticipos de la DNE al Club Deportivo Los Millonarios	243
b. CONCEPTO 20091-124374. Soporte contable para reclasificación a cuentas de orden de los bienes que no se encuentran en servicio, y están totalmente depreciados	244
c. CONCEPTO 20091-124086. Viabilidad de que los documentos producidos en medios magnéticos sirvan como soporte al atender auditorías realizadas por órganos de control.	244
d. CONCEPTO 20095-130090. Soporte documental para registro de anticipos sin que se haya formalizado el acta de liquidación	245
10.2.3. Comprobantes de Contabilidad	246
10.2.4. Libros de Contabilidad	246
a. CONCEPTO 20093-126314. Inviabilidad de registrar los Libros de Contabilidad en la Cámara de Comercio por parte de las Asociaciones de Municipios-Asociación Supradepartamental de Municipios del Macizo Colombiano (SOMAC).	246
b. CONCEPTO 20093-126909. Debida forma de diligenciar los libros de contabilidad.	246
10.2.5. Tenencia, conversación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad	246
10.2.6. Exhibición de soportes, comprobantes y libros de contabilidad	247
10.3. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTES CONTABLES.	247
a. CONCEPTO 20093-126909. Inviabilidad y repercusiones de efectuar modificaciones a la información, después del envío de reportes contables a los organismos competentes.	247
b. CONCEPTO 20094-127606. Elaboración de notas de carácter específico a los estados financieros	247
c. CONCEPTO 20094-128299. Inviabilidad de que la Electricidad de Santander S.A. presente estados financieros consolidados, por la participación del 95% que posee en Empresa Comercializadora Energética Nacional Colombiana S.A. ESP CENCOL.	247
d. CONCEPTO 20096-130743. Definición sistema de costos y flujo de caja	247
e. CONCEPTO 20096-130743. Inviabilidad de atribuir al flujo de caja el carácter de soporte contable	252
f. CONCEPTO 20096-131425. Inclusión de las cuentas de "Presupuesto y Tesorería" en los Estados Contables Básicos	252
g. CONCEPTO 20096-131425. Inviabilidad de presentarse diferencias entre los Estados Contables Básicos y los Libros de Contabilidad.	252
h. CONCEPTO 20098-133724. Inviabilidad de compensación de ingresos y gastos no operacionales en la presentación de las notas a los estados contables	252
i. CONCEPTO 200910-136066. Informes contables que deben presentar las Instituciones Educativas de Educación básica y media, y estructura de los mismos	252
10.4. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS HECHOS POSTERIORES AL CIERRE.	254



MANUAL DE PROCEDIMIENTOS	255
III. CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	257
1. ACTIVOS	259
a. CONCEPTO 20093-127262. Reconocimiento de Arrendamientos pagados en especie.	259
b. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de la restitución de aportes y reparto de utilidades por suscripción de contrato de fiducia mercantil irrevocable entre la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá y la Fiduciaria Bogotá S.A.	259
11- EFECTIVO	259
1110- Depósitos en instituciones financieras	259
a. CONCEPTO 20093-126829. Reconocimiento de cruce de cuentas por prestación del servicio de arrendamiento y pago del servicio de telefonía celular	259
b. CONCEPTO 200911-136983. Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia de los recursos recibidos del Depto de Antioquia, y entregados a los municipios y demás entidades que trabajen en pro de la vivienda de interés prioritario, mediante la celebración de convenios de cofinanciación y el registro contable de los rendimientos financieros generados por la colocación de dichos recursos	259
12- INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS	261
1201- Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda	261
a. CONCEPTO 200910-135259. Reconocimiento por parte de CAVASA de los aportes al Fondo de Capitalización Social en EMCALI EICE ESP	261
1202- Inversiones administración de liquidez en títulos participativos	263
a. CONCEPTO 20092-126185. Reconocimiento de la enajenación de "Certificados de Reducción de emisiones (CERS)"	263
1203- Inversiones con fines de política en títulos de deuda	263
a. CONCEPTO 200910-135299. Reconocimiento por parte de Universidad de Antioquia y del Ministerio de Hacienda, del Bono de valor constante expedido por este último para financiar el pasivo pensional de la Universidad	263
1204- Inversiones administración de liquidez en instrumentos derivados	265
a. CONCEPTO 20094-128292. Registro de operaciones de contado por parte del Fondo de Garantías e Instituciones Financieras (FOGAFIN)	265
1207- Inversiones patrimoniales en entidades no controladas	266
a. CONCEPTO 20099-135123. Reconocimiento de acciones ordinarias en entidades privadas	266
13- RENTAS POR COBRAR	267
1305- Vigencia actual	267
a. CONCEPTO 200911-137339. Reconocimiento por parte de un municipio, de las rentas por cobrar por concepto del Impuesto de industria y Comercio.	267
14- DEUDORES	268
a. CONCEPTO 20098-133724. Viabilidad de reclasificación de saldos de la cuenta 1475-Deudas de difícil cobro a la cuenta original de deudores, producto de la celebración de un acuerdo de pago entre ISAGÉN y EMCALI.	268



1401- Ingresos no tributarios	268
a. CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento de la cartera de las concesiones del servicio público de televisión, por parte de la Comisión Nacional de Televisión	268
b. CONCEPTO 20092-125799. Reconocimiento de derechos de explotación e intereses moratorios (No sometidos a condiciones de incertidumbre), en concesiones de juegos de suerte y azar.	273
c. CONCEPTO 20094-127672. Reconocimiento de derechos e intereses por contribución a la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada/Reconocimiento de intereses moratorios sometidos a situaciones de incertidumbre.	276
d. CONCEPTO 20095-129489. Reconocimiento de intereses de mora por el no pago de las tasas retributivas	278
e. CONCEPTO 20095-129318. Reconocimiento de transferencias del sector eléctrico a las Corporaciones Autónomas Regionales, según Ley 99 de 1993.	280
f. CONCEPTO 20094-127812. Reconocimiento de cánones superficarios	281
g. CONCEPTO 200912-137500. Reconocimiento por parte del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República y de la CGR, de los recursos recibidos por el primero, provenientes de multas impuestas por la CGR.	283
h. CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al FCA y el tratamiento de operaciones recíprocas (Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09)	285
Reglas de eliminación de Operaciones Recíprocas	288
a. CONCEPTO 20095-129468. Tratamiento de saldos por conciliar por operaciones recíprocas por regalías.	288
1406- Venta de bienes	289
a. CONCEPTO 20096-130743. Reconocimiento del costo de ventas de terrenos-Metrovivienda.	289
1407- Prestación de servicios	289
a. CONCEPTO 20095-129874. Reconocimiento por parte del ICFES de recursos girados por el Ministerio de Educación Nacional, en desarrollo de convenio interadministrativo	289
b. CONCEPTO 200910-135934. Inviabilidad de que las instituciones educativas públicas dejen de reconocer el ingreso por la prestación del servicio de educación, por la imposibilidad de negar el ingreso a la institución, ni exigir el cobro del servicio educativo a quienes incumplan el pago de los distintos derechos académicos.	291
1408- Servicios públicos	293
a. CONCEPTO 20095-129421. Reconocimiento de consignaciones pendientes de identificar por concepto de servicios públicos.	293
1409- Servicios de salud	293
a. CONCEPTO 200812-123767. Reconocimiento de prestación de servicios de salud a personas no cubiertas por el Sistema, que no cuentan con recursos para efectuar los pagos	293
b. CONCEPTO 20098-133903. Reconocimiento de servicios de salud prestados por la Universidad de Antioquia.	293



c.	CONCEPTO 20099-135454. Reconocimiento por parte de la ESE-Hospital Marco Fidel Suárez de recursos recibidos por suscripción de convenio interadministrativo con el Departamento de Antioquia- Dirección Seccional de Salud y Protección Social (DSSA)	293
d.	CONCEPTO 200912-137847. Reconocimiento por parte de una entidad prestadora de servicios de salud, de los recursos del Sistema General de Participaciones para el pago de cesantías.	295
1413-	Transferencias por cobrar	296
a.	CONCEPTO 20093-127298. Reconocimiento por parte de Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC) de los recursos que le son transferidos por el Fondo para el Desarrollo de la Televisión, que administra la Comisión Nacional de Televisión (CNTV).	296
b.	CONCEPTO 20098-133903. Reconocimiento de la participación en pensiones, bonos pensionales, cesantías y aportes ordinarios por valores presupuestados y no pagados.	298
c.	CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión.	298
d.	CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de los recursos del FCA a las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) beneficiarias y el tratamiento de operaciones recíprocas (Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09).	298
1417-	Administración del sistema general de pensiones	299
a.	CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para pago de pensiones.	299
1420-	Avances y anticipos entregados	302
a.	CONCEPTO 20093-126920. Reconocimiento de Convenio interadministrativo para proyectos de inversión, suscrito entre EMPOCHIQUINQUIRÁ y el municipio de Chiquinquirá.	302
b.	CONCEPTO 20095-129316. Reconocimiento de Convenio interinstitucional de asociación y colaboración entre EDSA y la Secretaría de Hacienda Departamental.	302
c.	CONCEPTO 20095-130090. Reconocimiento contable de los recursos entregados a otras entidades para el desarrollo de proyectos de inversión	304
d.	CONCEPTO 20095-129902. Reconocimiento de utilidades distribuidas en periodos intermedios	304
e.	CONCEPTO 20099-134802. Reconocimiento contable de contratos interadministrativos entre CORPOCALDAS y entes Municipales, quienes los ejecutan	305
f.	CONCEPTO 20099-134981. Reconocimiento de Avances y anticipos entregados por la entidad que no han sido legalizados, y procedimiento recuperación cartera de deudores	305
g.	CONCEPTO 20097-132166. Utilización de las cuentas 1420-Avances y Anticipos entregados y 1905-Bienes y servicios pagados por anticipado	306
h.	CONCEPTO 200910-136145. Reconocimiento de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas, respecto de las obligaciones contractuales relacionadas con la entrega de tales recursos	308



	Páginas
i. CONCEPTO 200911-136541. Reconocimiento de los costos generados en desarrollo del convenio celebrado por la Dirección General de Sanidad Militar con el Hospital Militar Central para la prestación de servicios de salud.	310
j. CONCEPTO 200911-136983. Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia de los recursos recibidos del Departamento de Antioquia, y entregados a los municipios y demás entidades que trabajen en pro de la vivienda de interés prioritario, mediante la celebración de convenios de cofinanciación y el registro contable de los rendimientos financieros generados por la colocación de dichos recursos	312
k. CONCEPTO 20099-134752. Reconocimiento de los saldos de convenios no ejecutados. (Se complementa con el concepto 200911-137150 del 23-11-09)	313
1422- Anticipos o saldos a favor por impuestos y contribuciones.	314
a. CONCEPTO 20096-131871. Reconocimiento por parte de FONADE en su calidad de beneficiario de la cuota de gerencia en desarrollo de convenio interadministrativo, de la retención en la fuente practicada por el INVÍAS.	314
1424- Recursos entregados en administración.	315
a. CONCEPTO 20093-127180. Reconocimiento de convenio de cooperación suscrito entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) y la Federación Nacional de Cafeteros	315
b. CONCEPTO 20091-124810. Reconocimiento de convenio interadministrativo para proyectos de inversión suscrito entre el Municipio y el Hospital local de Yumbo	317
c. CONCEPTO 20095-130090. Reconocimiento contable de los recursos entregados a otras entidades para el desarrollo de proyectos de inversión	320
d. CONCEPTO 20094-127591. Reconocimiento de convenios interadministrativos suscritos entre la Gobernación de Antioquia, el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y otras entidades	320
e. CONCEPTO 20095-129918. Reconocimiento por parte del IMEBU de los recursos con destino a la formación empresarial y Apoyo Financiero de microempresarios de Bucaramanga, administrados por la Corporación Fondo de Apoyo de Empresas Asociativa (CORFAS)	320
f. CONCEPTO 20099-134866. Reconocimiento de los giros de recursos en administración realizados por la Alcaldía Local de Sumapaz, al Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) o a otra Entidad del Distrito en virtud de la suscripción de convenios.	322
g. CONCEPTO 20099-134881. Reconocimiento de valores a reintegrar derivados de aportes entregados en convenios de cofinanciación	323
h. CONCEPTO 20095-129746. Reconocimiento por parte de CONCIENCIAS de convenios de Fondos de administración de Becarios, suscritos con entidades nacionales e internacionales	324
i. CONCEPTO 20095-130156. Reconocimiento de Convenio interadministrativo suscrito entre la alcaldía de Yumbo y la Empresa de Servicios Públicos de Yumbo (ESPY) S.A. ESP para el traslado de recursos de inversión de la vigencia 2009, y entrega en arrendamiento y/o usufructo de la infraestructura de acueducto y alcantarillado	326
j. CONCEPTO 20097-132258. Reconocimiento de la aplicación de recursos del SGP para prestación de servicios salud, en pago de aportes patronales	331
k. CONCEPTO 20097-132123. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social- Constitución de Encargo fiduciario	333



l.	CONCEPTO 20098-134006. Reconocimiento de convenios de colaboración suscritos entre el Departamento de Antioquia y Organismos Internacionales	333
m.	CONCEPTO 20096-131871. Reconocimiento de recursos aportados al Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE), por el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS) y ECOPETROL para desarrollo obras de dragado	335
n.	CONCEPTO 20097-132857. Reconocimiento por parte de la Gobernación de Córdoba de los recursos destinados al plan de aguas departamental, e inviabilidad de que Aguas de Córdoba S.A. ESP efectúe el reconocimiento de activos y pasivos por dicho plan.	338
o.	CONCEPTO 200910-135966. Valor a reportar por operaciones recíprocas por convenios suscritos cuando la entidad tiene un saldo, y la otra entidad un valor diferente dado que aún no ha contabilizado la legalización	340
p.	CONCEPTO 200910-136145. Reconocimiento de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas, respecto de las obligaciones contractuales relacionadas con la entrega de tales recursos	340
q.	CONCEPTO 200911-136943. Reconocimiento contable de rendimientos financieros originados en convenio de administración de recursos suscrito entre el Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP) y el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX)	340
r.	CONCEPTO 200912-137458. Reconocimiento de los valores girados por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural a FINAGRO, para la ejecución, implementación y otorgamiento de los distintos apoyos, incentivos y demás instrumentos que integren el Programa "Agro, Ingreso Seguro (AIS)	341
s.	CONCEPTO 200912-138381. Reconocimiento por parte de Centrales de Transportes S.A. de recursos girados a un Consorcio, e inviabilidad de aplicar la Orientación Profesional número 4 "Consortios y Uniones Temporales" expedida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública	343
t.	CONCEPTO 20097-132331. Reconocimiento por parte del DAPRE de convenio suscrito con FONDOPAZ, Acción Social y la Federación Nacional de Cafeteros, para coordinar acciones y adelantar proyectos enmarcados dentro del desarrollo social, que generen condiciones para el logro y mantenimiento de la paz, con las comunidades objeto de las acciones enmarcadas dentro del convenio.	344
	1425- Depósitos entregados en garantía.	347
a.	CONCEPTO 200910-135586. Reconocimiento por parte de INVÍAS de convenio interadministrativo de cuentas en participación suscrito con CISA S.A., reconocimiento de depósito para cubrir gastos, de rendimientos financieros, de utilidades generadas y arrendamientos pendientes de recaudo	347
	1470- Otros deudores.	350
a.	CONCEPTO 20092-126022. Reconocimiento de mantenimiento de bienes con extinción de dominio, por parte de la Dirección Nacional de Estupefacientes.	350
b.	CONCEPTO 20093-127117. Reconocimiento del derecho por las cuotas partes pensionales por cobrar.	350
c.	CONCEPTO 20094-127672. Reconocimiento de derechos e intereses por contribución a la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada/Reconocimiento de intereses moratorios sometidos a situaciones de incertidumbre.	351
d.	CONCEPTO 20094-127658 Reconocimiento de intereses generados por error en el pago de aportes de seguridad social.	351



	Páginas
e. CONCEPTO 20091-124562. Reconocimiento de apertura de títulos judiciales de embargos al Ministerio de Educación Nacional, por procesos contra el Fondo de Prestaciones del Magisterio e inviabilidad de reconocerlos en la cuenta 1416-Préstamos Gubernamentales Otorgados.	351
f. CONCEPTO 20093-126829. Reconocimiento de cruce de cuentas por prestación del servicio de arrendamiento y pago del servicio de telefonía celular.	353
g. CONCEPTO 20095-129585. Reconocimiento de la venta de predios ejidales.	355
h. CONCEPTO 20098-133903. Reconocimiento de cuotas partes de pensiones pendientes de cobro.	357
i. CONCEPTO 20099-134481. Reconocimiento por parte del INFIDER de la cartera del impuesto de vehículos automotores cedida por el Departamento de Risaralda.	357
j. CONCEPTO 20099-134810. Reconocimiento convenio interadministrativo entre el Instituto Municipal para la Recreación y Deporte de Soacha y el Departamento de Cundinamarca, con el objeto de cofinanciar proyectos deportivos con pago vencido.	358
k. CONCEPTO 20099-135103. Reconocimiento del deducible en las reclamaciones por pólizas de garantías de seguros para cubrir al ente público contra fallos o sentencias judiciales.	359
l. CONCEPTO 200910-135514. Reconocimiento de procesos administrativos internos para establecer responsabilidades.	360
m. CONCEPTO 200910-135586. Reconocimiento por parte de INVÍAS de convenio interadministrativo de cuentas en participación suscrito con CISA S.A., reconocimiento de depósito para cubrir gastos, de rendimientos financieros, de utilidades generadas y arrendamientos pendientes de recaudo.	362
n. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de préstamos concedidos por la Universidad Nacional a estudiantes.	362
o. CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de intereses corrientes causados por la prestación de servicios públicos domiciliarios.	362
p. CONCEPTO 200911-136623. Reconocimiento de cuotas partes de pensiones por cobrar atendiendo el Riesgo de incobrabilidad.	362
q. CONCEPTO 200912-137500. Reconocimiento por parte del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República y de la CGR, de los recursos recibidos por el primero, provenientes de multas impuestas por la CGR.	363
r. CONCEPTO 200912-137458. Reconocimiento de los valores girados por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural a FINAGRO, para la ejecución, implementación y otorgamiento de los distintos apoyos, incentivos y demás instrumentos que integren el Programa "Agro, Ingreso Seguro (AIS).	363
s. CONCEPTO 20099-134752. Reconocimiento de incapacidades. (Se complementa con el concepto 200911-137150 del 23-11-09).	363
Reglas de eliminación de operaciones recíprocas.	364
a. CONCEPTO 20099-135109. Operaciones recíprocas por excedentes financieros, entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el ICFES.	364
b. CONCEPTO 200910-135837. Reconocimiento por parte del INVÍAS y de la Defensoría del Pueblo del incentivo previsto en la Ley 472 de 1998, por la instauración de Acciones Populares en contra del INVÍAS, y del porcentaje que se destina al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos que está a cargo de la Defensoría del Pueblo. Tratamiento de las operaciones recíprocas entre dichas entidades.	364



1475- Deudas de difícil cobro	364
a. CONCEPTO 20094-127606. Reclasificación de los préstamos gubernamentales a la cuenta 1475-Deudas de difícil cobro por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.	364
b. CONCEPTO 20091-124471. Reconocimiento de castigo de cartera en Empresas públicas-Hospital San Juan de Dios.	365
c. CONCEPTO 20092-126103. Reconocimiento y revelación de deudas de difícil recaudo.	367
d. CONCEPTO 20097-132068. Clasificación de deudas de difícil recaudo en porciones corriente y no corriente.	368
e. CONCEPTO 20098-133570. Reconocimiento del castigo de una deuda de difícil recaudo que se encontraba provisionada.	369
f. CONCEPTO 20098-133724. Viabilidad de reclasificación de saldos de la cuenta 1475-Deudas de difícil cobro a la cuenta original de deudores, producto de la celebración de un acuerdo de pago entre ISAGÉN y EMCALI.	370
g. CONCEPTO 20098-133968. Depuración contable de cartera de difícil cobro.	371
1480- Provisión para deudores	372
a. CONCEPTO 20091-124471. Reconocimiento de castigo de cartera en Empresas públicas-Hospital San Juan de Dios.	372
b. CONCEPTO 200910-135587. Reconocimiento de provisión de deudores de difícil recaudo asociados a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables.	373
c. CONCEPTO 20098-133570. Reconocimiento del castigo de una deuda de difícil recaudo que se encontraba provisionada.	374
d. CONCEPTO 20098-133968. Depuración contable de cartera de difícil cobro.	374
e. CONCEPTO 200910-135784. Procedimiento contable en el caso de demandas contra los arrendatarios de la Central Cavasa: Reconocimiento de fallo a favor de la entidad, reversión de la provisión y de las cuentas de orden.	375
f. CONCEPTO 200912-137624. Viabilidad de castigo de títulos valores que no representan derechos ciertos, claros y exigibles.	375
15- INVENTARIOS	377
1505-Bienes Producidos	377
a. CONCEPTO 20099-134791. Reconocimiento del proyecto permanente emprendido por la Universidad de la Amazonía para la elaboración y venta de productos embutidos.	377
b. CONCEPTO 20099-135003. Reconocimiento del aumento del inventario de semovientes por concepto de crías.	379
c. CONCEPTO 200911-136996. Reconocimiento de los bienes resultantes de las actividades de docencia, investigación y extensión.	380
1510- Mercancías en existencia	382
a. CONCEPTO 20096-130743. Reconocimiento de costo futuros – Metrovivienda.	382
b. CONCEPTO 20096-130743. Reconocimiento del costo de ventas de terrenos-Metrovivienda.	382
1520- Productos en Proceso	382



	Páginas
a. CONCEPTO 20099-135003. Reconocimiento del aumento del inventario de semovientes por concepto de crías.	382
16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	382
a. CONCEPTO 20091-124405. Reconocimiento de propiedades, planta y equipo pendientes de legalizar cuya propiedad no está cuestionada	382
b. CONCEPTO 20091-124488. Reconocimiento de predios rurales sin título de propiedad, destinados al uso público donde funcionan Centros Educativos (Bienes cuya propiedad no está en discusión)	383
c. CONCEPTO 20094-127702. Reconocimiento de bienes no disponibles para la venta.	384
d. CONCEPTO 200910-135218. Reconocimiento como activos, de vehículos utilizados por el Ministerio de Relaciones Exteriores (MRE) a cuyo nombre están las tarjetas de propiedad, y adquiridos por el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores (FRMRE), a cuyo nombre están los documentos de compra	385
e. CONCEPTO 20099-134152. Reconocimiento de recursos recibidos en administración por EMRU, de acuerdo con convenio interadministrativo suscrito con el Municipio Santiago de Cali para adquisición de bienes de propiedad de EMRU.	386
f. CONCEPTO 20096-130814. Inviabilidad de reconocer en la cuenta 1635-Bienes muebles en bodega, los bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos de otras entidades de gobierno general	386
g. CONCEPTO 20095-130156. Reconocimiento de Convenio interadministrativo suscrito entre la alcaldía de Yumbo y la Empresa de Servicios Públicos de Yumbo (ESPY) S.A. ESP para el traslado de recursos de inversión de la vigencia 2009, y entrega en arrendamiento y/o usufructo de la infraestructura de acueducto y alcantarillado	388
h. CONCEPTO 20097-132656. Reconocimiento de terrenos adquiridos por el INVÍAS para construcción de red terrestre, que por razones técnicas no fueron empleados en la construcción de dicha red	388
i. CONCEPTO 20097-132849. Reconocimiento de recursos entregados por la Gobernación de Atlántico para la realización de obras y mejoras en materia de acueductos, alcantarillados y construcción de redes eléctricas en los municipios del Atlántico, así como para la construcción, ampliación y mejoramiento de la infraestructura física de las escuelas y colegios departamentales	390
j. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento por parte de la Empresa de Renovación Urbana (ERU) de los inmuebles adquiridos, expropiados o recibidos en donación.	393
k. CONCEPTO 200911-137272. Reconocimiento de la incorporación a las cuentas de propiedad, planta y equipo del IDIPRON, de bienes recibidos del DADEP	397
l. CONCEPTO 200911-136996. Reconocimiento de los bienes resultantes de las actividades de docencia, investigación y extensión	399
1605- Terrenos	399
a. CONCEPTO 20093-126644. Reconocimiento de terrenos donados, y de la construcción y entrega de establecimientos carcelarios.	399
1615- Construcciones en curso	401
a. CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas.	401
b. CONCEPTO 20093-126920. Reconocimiento de Convenio interadministrativo para proyectos de inversión, suscrito entre EMPOCHIQUINQUIRÁ y el municipio de Chiquinquirá.	402



c.	CONCEPTO 20093-127143. Reconocimiento de contrato de permuta de bienes, suscrito entre la Fuerza Aérea Colombiana y la Agencia Logística de las Fuerza Militares	402
d.	CONCEPTO 20093-126644. Reconocimiento de terrenos donados, y de la construcción y entrega de establecimientos carcelarios.	402
e.	CONCEPTO 200911-136261. Reconocimiento por parte de EMPORITO S.A. ESP de efectivo recibido para ejecución del convenio interadministrativo suscrito con la Alcaldía de Orito, así como el costo de las obras de restitución del alcantarillado y de las legalizaciones de avance de obra	403
f.	CONCEPTO 200911-136675. Reclasificación de valores correspondientes a obras ya terminadas que se encuentran en funcionamiento, que aún permanecen en las cuentas de construcciones en curso, por no haberse realizado la liquidación final del contrato interadministrativo ejecutado en varias vigencias	404
1635- Bienes muebles en bodega		405
a.	CONCEPTO 200911-136442. Reconocimiento por parte de un municipio, de la adquisición de equipos de cómputo y parques infantiles con destino a instituciones educativas, teniendo en cuenta que tenga implementados procesos contables integrados o independientes.	405
1636- Propiedades planta y equipo en mantenimiento.		407
a.	CONCEPTO 20096-131657. Reconocimiento de bienes en mantenimiento e inasequibles	407
1637- Propiedades, Planta y equipo no explotados.		410
a.	CONCEPTO 20099-134953. Reconocimiento de bienes recibidos en donación que no serán utilizados en desarrollo del cometido estatal de la Asociación Computadores para Educar, y entrega a la entidad beneficiaria.	410
b.	CONCEPTO 20097-132656. Reconocimiento de terrenos adquiridos por el INVÍAS para construcción de red terrestre, que por razones técnicas no fueron empleados en la construcción de dicha red.	411
c.	CONCEPTO 20099-134833. Reconocimiento de un automóvil recibido en donación de una empresa particular, para ser entregado como premio a un funcionario de la entidad contable pública	411
d.	CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana (ERU) del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) y entrega al patrimonio autónomo	412
1640- Edificaciones		412
a.	CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas.	412
b.	CONCEPTO 20093-127143. Reconocimiento de contrato de permuta de bienes, suscrito entre la Fuerza Aérea Colombiana y la Agencia Logística de las Fuerza Militares	412
c.	CONCEPTO 20093-126644. Reconocimiento de terrenos donados, y de la construcción y entrega de establecimientos carcelarios.	413
d.	CONCEPTO 200911-136675. Reclasificación de valores correspondientes a obras ya terminadas que se encuentran en funcionamiento, que aún permanecen en las cuentas de construcciones en curso, por no haberse realizado la liquidación final del contrato interadministrativo ejecutado en varias vigencias	413
e.	CONCEPTO 200911-137046. Reconocimiento del valor de construcciones y mejoras en terrenos de propiedad de terceros	413
1645- Plantas, ductos y túneles		415



	Páginas
a. CONCEPTO 20093-126920. Reconocimiento de Convenio interadministrativo para proyectos de inversión, suscrito entre EMPOCHIQUINQUIRÁ y el municipio de Chiquinquirá.	415
b. CONCEPTO 200911-136261. Reconocimiento por parte de EMPORITO S.A. ESP de efectivo recibido para ejecución del convenio interadministrativo suscrito con la Alcaldía de Orito, así como del costo de las obras de restitución del alcantarillado y de las legalizaciones de avance de obra.	415
1650- Redes, líneas y cables	415
a. CONCEPTO 20093-126920. Reconocimiento de Convenio interadministrativo para proyectos de inversión, suscrito entre EMPOCHIQUINQUIRÁ y el municipio de Chiquinquirá.	415
b. CONCEPTO 20094-127559. Obligatoriedad de efectuar inventarios físicos a los bienes clasificados como redes, líneas y cables.	416
1655- Maquinaria y equipo	418
a. CONCEPTO 200910-135175. Reconocimiento de recibo de equipo de medición y monitoreo climático que hace parte de estación meteorológica	418
b. CONCEPTO 200910-135407. Reconocimiento adquisición de chalecos antibalas	419
1670- Equipos de comunicación y computación.	422
a. CONCEPTO 20092-125512. Reconocimiento de repuestos adquiridos para reemplazar los componentes inservibles de un equipo de cómputo, y control administrativo de los mismos	422
b. CONCEPTO 20096-131657. Reconocimiento de unidad móvil de producción de televisión.	424
c. CONCEPTO 20097-132031. Reconocimiento de legalización de avances y anticipos, efectuados para realizar adiciones y mejoras a la propiedad, planta y equipo y/o como mantenimiento de los activos.	425
d. CONCEPTO 200911-136442. Reconocimiento por parte de un municipio, de la adquisición de equipos de cómputo y parques infantiles con destino a instituciones educativas, teniendo en cuenta que tenga implementados procesos contables integrados o independientes.	426
1675-Equipos de transporte, tracción y elevación	426
a. CONCEPTO 20099-135123. Reconocimiento de bienes adquiridos mediante Leasing Financiero que no fueron incorporados como Activos al inicio del contrato	426
b. CONCEPTO 20096-131657. Reconocimiento de unidad móvil de producción de televisión.	428
1685- Depreciación Acumulada (Cr).	428
a. CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas.	428
b. CONCEPTO 20093-126644. Reconocimiento de terrenos donados, y de la construcción y entrega de establecimientos carcelarios.	428
1686- Amortización Acumulada (Cr)	428
a. CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas.	428
1695- Provisiones para protección de Propiedades, Planta y Equipo (Cr).	428
a. CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas.	428
b. CONCEPTO 20092-126204. Reconocimiento de desvalorizaciones de bienes muebles e inmuebles, teniendo en cuenta el reporte de información contable pública a través de CHIP.	429



c.	CONCEPTO 20093-126644. Reconocimiento de terrenos donados, y de la construcción y entrega de establecimientos carcelarios.	431
d.	CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana (ERU) del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) y entrega al patrimonio autónomo	431
	17- BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES	431
a.	CONCEPTO 200910-135366. Reconocimiento de infraestructura aeroportuaria como bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales	431
b.	CONCEPTO 200910-135192. Reconocimiento del traslado de los bienes de beneficio y uso público, de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (EAAB) ESP al Distrito Capital	432
c.	CONCEPTO 20097-132073. Reconocimiento de los pagos realizados a los concesionarios por obras complementarias de adecuación de desvíos, de acuerdo con el contrato suscrito entre el Instituto de Desarrollo Urbano (IDU), Transmilenio S.A. y el consorcio Alianza Suba Tramo 2, e inviabilidad de reconocer dicha operación en la cuenta 1424-Recursos entregados en administración	433
	1710- Bienes de beneficio y uso público en servicio	435
a.	CONCEPTO 200911-136964. Reconocimiento por parte de la Empresa de Renovación Urbana del traspaso de una vía peatonal construida con subvención de la Agencia Española Internacional para el Desarrollo (AECID)	435
	1711- Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en servicio-concesiones	436
a.	CONCEPTO 20092-124937. Reconocimiento de la inversión privada en los contratos de concesión de primera y segunda generación, gestionados inicialmente por el INVÍAS y que actualmente administra el INCO	436
	1715- Bienes históricos y culturales	437
a.	CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas.	437
b.	CONCEPTO 200911-136996. Reconocimiento de edificaciones consideradas como bienes históricos y culturales.	437
	1720- Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales entregados en administración. . .	437
a.	CONCEPTO 20092-124937. Reconocimiento de la inversión privada en los contratos de concesión de primera y segunda generación, gestionados inicialmente por el INVÍAS y que actualmente administra el INCO	437
	1785- Amortización acumulada de bienes de beneficio y uso público (Cr)	438
a.	CONCEPTO 200910-135192. Reconocimiento del traslado de los bienes de beneficio y uso público, de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (EAAB) ESP al Distrito Capital	438
	19- OTROS ACTIVOS	438
	1901-Reserva financiera actuarial	438
a.	CONCEPTO 20091-124487. Inviabilidad de reconocer como menor valor del pasivo pensional, la reserva pensional entregada al Fondo de Reservas de CAPRECOM (FONCAP)	438
b.	CONCEPTO 20093-127186. Reconocimiento de recursos para fondear pasivo pensional, mediante encargo fiduciario	439



	Páginas
c. CONCEPTO 20095-129980. Reconocimiento contable de recursos recibidos, en desarrollo de convenio de concurrencia entre la Nación – Ministerio de Salud – Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, Departamento de Caldas, Municipio de Manizales y el Hospital Rafael Henao Toro	439
d. CONCEPTO 20096-130998. Reconocimiento contable del patrimonio autónomo constituido por la Industria Licorera de Caldas, para atender pasivos pensionales.	441
e. CONCEPTO 200910-135299. Reconocimiento por parte de Universidad de Antioquia y del Ministerio de Hacienda, del Bono de valor constante expedido por este último para financiar el pasivo pensional de la Universidad	442
f. CONCEPTO 200910-135587. Reconocimiento de los recursos que la entidad posee en cuentas bancarias con destinación al pago del pasivo pensional.	442
g. CONCEPTO 20097-132407. Reconocimiento de recursos propios, que hacen parte del presupuesto de la entidad, destinados al pago del pasivo pensional	442
h. CONCEPTO 200910-135912. Reconocimiento de la reserva financiera actuarial de (INFIBAGUÉ)	444
i. CONCEPTO 200911-136867. Reconocimiento del pago de bonos pensionales a través de un encargo fiduciario.	444
j. CONCEPTO 200911-137266. Identificación en cuentas del activo de los recursos destinados a atender el pago de pasivos pensionales.	444
k. CONCEPTO 200911-137281. Reconocimiento de la actualización del cálculo actuarial, y de la reserva para el pago de pensiones de jubilación.	445
1905- Bienes y servicios pagados por anticipado.	446
a. CONCEPTO 20093-127313. Reconocimiento de pólizas de seguros.	446
b. CONCEPTO 20097-132166. Utilización de las cuentas 1420-Avances y Anticipos entregados y 1905-Bienes y servicios pagados por anticipado	446
c. CONCEPTO 20097-132098. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación de los recursos entregados a FINDETER, para crear una línea de redescuento con tasa compensada, destinada a financiar proyectos, inversiones y actividades relacionadas con el fomento de la educación superior.	446
1910- Cargos Diferidos.	447
a. CONCEPTO 200910-135978. Inviabilidad de reconocer aceites y lubricantes, combustibles, materiales y suministros, útiles y papelería, artículos de aseo y cafetería y elementos de dotación en la subcuenta 151890-Otros materiales.	447
1915- Obras y mejoras en propiedad ajena	447
a. CONCEPTO 20097-132611. Reconocimiento por parte de METROPARQUES de obras y mejoras de bienes en administración.	447
1920- Bienes entregados a terceros.	448
a. CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento de la red pública de televisión entregada en comodato.	448
b. CONCEPTO 20093-126489. Efecto de la reclasificación al aplicar la Circular 056 de 2004, "Procedimientos que deben ser aplicados en el proceso de Saneamiento Contable" y tratamiento de valores registrados como ajustes por inflación y de los saldos globales registrados en las cuentas de Propiedad, planta y Equipo	448



c.	CONCEPTO 20093-127313. Reconocimiento de bienes entregados en comodato por parte de una empresa pública	448
d.	CONCEPTO 20097-132849. Reconocimiento de recursos entregados por la Gobernación de Atlántico para la realización de obras y mejoras en materia de acueductos, alcantarillados y construcción de redes eléctricas en los municipios del Atlántico, así como para la construcción, ampliación y mejoramiento de la infraestructura física de las escuelas y colegios departamentales	448
1926-	Derechos en fideicomiso	448
a.	CONCEPTO 20096-130998. Reconocimiento contable del patrimonio autónomo constituido por la Industria Licorera de Caldas, para atender pasivos pensionales.	448
b.	CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana (ERU) del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) y entrega al patrimonio autónomo	448
c.	CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de la restitución de aportes y reparto de utilidades por suscripción de contrato de fiducia mercantil irrevocable entre la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá y la Fiduciaria Bogotá S.A.	448
1930-	Bienes recibidos en dación de pago	448
a.	CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento y provisión de bienes recibidos en dación de pago	448
b.	CONCEPTO 200910-135383. Reconocimiento de los bienes recibidos en dación de pago cuando el valor en libros difiere del valor comercial, y viabilidad de reconocer provisiones o valorizaciones como resultado de la comparación del valor en libros con el valor de realización.	449
1935-	Provisión para bienes recibidos en dación de pago	450
a.	CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento y provisión de bienes recibidos en dación de pago	450
b.	CONCEPTO 200910-135383. Reconocimiento de los bienes recibidos en dación de pago cuando el valor en libros difiere del valor comercial, y viabilidad de reconocer provisiones o valorizaciones como resultado de la comparación del valor en libros con el valor de realización.	450
1941-	Bienes adquiridos en leasing financiero	450
a.	CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de maquinaria adquirida mediante contrato de Leasing Financiero	450
1960-	Bienes de arte y cultura	451
a.	CONCEPTO 20093-126612. Reconocimiento de los libros y publicaciones de investigación y consulta.	451
b.	CONCEPTO 20099-134646. Reconocimiento contable de los libros de bibliotecas públicas	453
1970-	Intangibles	454
a.	CONCEPTO 200911-136274. Reconocimiento de las líneas telefónicas	454
b.	CONCEPTO 200911-136443. Reconocimiento por parte de la UNAD de costos de actualización y montaje de cursos virtuales, así como de las licencias perpetuas para la implementación de módulos virtuales.	455



	Páginas
c. CONCEPTO 20096-130398. Inviabilidad de que el Instituto Geográfico Agustín Codazzi reconozca las bases catastral, agrológica y cartográfica y de geografía, como activos intangibles	457
1999- Valorizaciones	459
a. CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas.....	459
b. CONCEPTO 200910-135172. Reconocimiento de valorización terreno de una institución universitaria de gobierno general según avalúo técnico	459
c. CONCEPTO 200912-138509. Reconocimiento de la diferencia entre el valor de realización o el costo de reposición y el valor en libros de propiedad planta y equipo	461
d. CONCEPTO 200911-137248. Reconocimiento de la diferencia entre el costo de reposición o el valor de realización con el valor en libros de propiedad, planta y equipo.....	461
2. PASIVOS.....	462
22- OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL.....	462
2208- Operaciones de crédito público internas de largo plazo	462
a. CONCEPTO 200910-135299. Reconocimiento por parte de Universidad de Antioquia y del Ministerio de Hacienda, del Bono de valor constante expedido por este último para financiar el pasivo pensional de la Universidad	462
23- OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS	463
2312- Instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de financiamiento	463
a. CONCEPTO 20095-129219. Reconocimiento de contratos FORWARD con fines de cobertura de cuentas por pagar.....	463
24- CUENTAS POR PAGAR	463
a. CONCEPTO 20099-134810. Reconocimiento convenio interadministrativo entre el Instituto Municipal para la Recreación y Deporte de Soacha y el Departamento de Cundinamarca, con el objeto de cofinanciar proyectos deportivos y pago vencido.....	463
b. CONCEPTO 20097-131916. Reconocimiento de convenio interadministrativo para ejecución de acciones de Prevención, Promoción y Vigilancia en Salud Pública, suscrito entre la ESE Hospital Orito y la Alcaldía Municipal de Orito.....	464
2403- Transferencias por pagar	467
a. CONCEPTO 20094-128157. Reconocimiento de transferencias efectuadas por el Fondo para el Desarrollo de la Televisión, que administra la Comisión Nacional de Televisión (CNTV)	467
b. CONCEPTO 20094-127671. Reconocimiento de operaciones recíprocas por recursos del Fondo Nacional de Calamidades, entregados en fiducia por el Ministerio de Interior y de Justicia.....	469
c. CONCEPTO 200910-135320. Reconocimiento de las transferencias de los recursos provenientes del Fondo para el Desarrollo de la Televisión, que gira la Comisión Nacional de Televisión-CNTV a Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC) y a los canales regionales de televisión.....	471
d. CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para pago de pensiones	473



e.	CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión.	473
f.	CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de los recursos del FCA a las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) beneficiarias y el tratamiento de operaciones recíprocas (Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09).....	473
2422- Intereses por pagar		473
a.	CONCEPTO 20093-127186. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social- Constitución de Encargo fiduciario	473
2425- Otros acreedores		473
a.	CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento en la Comisión Nacional de Televisión, de anticipos pendientes de aplicar a la cartera de ingresos no tributarios, teniendo en cuenta que carecen del documento soporte.	473
b.	CONCEPTO 200812-121960. Inviabilidad de reconocer en la subcuenta 242590-Otros deudores, los subsidios en dinero y en especie entregados a Notarios de Insuficientes Ingresos	473
c.	CONCEPTO 20092-124266. Reconocimiento por parte de ECOPETROL del Subsidio para refinadores e importadores de gasolina motor corriente y ACPM, sea este positivo o negativo.	474
d.	CONCEPTO 20093-126829. Reconocimiento de cruce de cuentas por prestación del servicio de arrendamiento y pago del servicio de telefonía celular	474
e.	CONCEPTO 20099-134152. Reconocimiento de Aportes de Seguridad Social no cancelados.	474
f.	CONCEPTO 20099-134425. Reconocimiento de cheques girados y no cobrados	477
g.	CONCEPTO 20099-135109. Reconocimiento de la distribución de excedentes financieros a la Nación, en establecimientos Públicos y Empresas Industriales y Comerciales del Estado no societarias.....	479
h.	CONCEPTO 200910-135837. Reconocimiento por parte del INVÍAS y de la Defensoría del Pueblo del incentivo previsto en la Ley 472 de 1998, por la instauración de Acciones Populares en contra del INVÍAS, y del porcentaje que se destina al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos que está a cargo de la Defensoría del Pueblo. Tratamiento de las operaciones recíprocas entre dichas entidades	480
Reglas de eliminación de operaciones recíprocas		480
a.	CONCEPTO 20099-135109. Operaciones recíprocas por excedentes financieros, entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el ICFES.....	480
2430- Subsidios asignados		480
a.	CONCEPTO 20097-132123. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social- Constitución de Patrimonio Autónomo	480
b.	CONCEPTO 20097-132123. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social- Constitución de Encargo fiduciario	486



	Páginas
2436- Retención en la fuente e impuesto de timbre	486
a. CONCEPTO 200910-135978. Reconocimiento de los valores retenidos por contratos de construcción	486
2440- Impuestos, contribuciones y tasas	486
a. CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales-CAR al (FCA) y el tratamiento de operaciones recíprocas (Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09)	486
2445- Impuesto al Valor Agregado	486
a. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento de IVA Descontable	486
2450- Avances y anticipos recibidos	486
a. CONCEPTO 20099-135454. Reconocimiento por parte de la ESE-Hospital Marco Fidel Suárez de recursos recibidos por suscripción de convenio interadministrativo con el Departamento de Antioquia- Dirección Seccional de Salud y Protección Social (DSSA)	486
b. CONCEPTO 20096-131144. Reconocimiento de Convenio interadministrativo para prestación de servicios de salud, suscrito entre la Alcaldía Municipal de Orito y la ESE Hospital Orito	486
c. CONCEPTO 20097-131916. Reconocimiento de convenio interadministrativo para ejecución de acciones de Prevención, Promoción y Vigilancia en Salud Pública, suscrito entre la ESE Hospital Orito y la Alcaldía Municipal de Orito	488
d. CONCEPTO 20097-132441. Reconocimiento del convenio interadministrativo suscrito entre el Instituto Colombiano del Deporte (COLDEPORTES) y la Universidad Pedagógica Nacional para la ejecución de la IV fase del proyecto denominado "ESCUELAS VIRTUALES DE DEPORTES"	488
2453- Recursos recibidos en administración	490
a. CONCEPTO 20093-126920. Reconocimiento de Convenio interadministrativo para proyectos de inversión, suscrito entre EMPOCHIQUINQUIRÁ y el municipio de Chiquinquirá	490
b. CONCEPTO 20092-124864. Reconocimiento de recursos recibidos por FONDANE, por suscripción de convenios interadministrativos	491
c. CONCEPTO 20099-134152. Reconocimiento de recursos recibidos en administración por EMRU, de acuerdo con convenio interadministrativo suscrito con el Municipio Santiago de Cali para adquisición de bienes de propiedad de EMRU	493
d. CONCEPTO 20095-130058. Reconocimiento de convenio interadministrativo suscrito entre el INPEC y el Municipio de Girón para atender gastos de funcionamiento – Reconocimiento de recursos recibidos, de gastos por estampillas y otros pagos necesarios para legalización, e inviabilidad de reconocimiento por parte del INPEC de sobresueldos a funcionarios	493
e. CONCEPTO 20096-131715. Reconocimiento de convenio interadministrativo de suministro de complementos alimentarios, suscrito entre la Secretaría de Salud Departamental del Huila y el Hospital Departamental San Vicente de Paúl ESE	495
f. CONCEPTO 20098-133429. Reconocimiento de recursos recibidos y la comisión cobrada por FONDECUN, por convenios interadministrativos para servir de agente en la intermediación, desarrollo, preparación y ejecución de proyectos de toda índole con entidades públicas y privadas	496



g.	CONCEPTO 20098-133439. Reconocimiento por parte del INPEC de los recursos recibidos de los internos que se encuentran en los centros de reclusión del orden nacional.	498
h.	CONCEPTO 200910-135966. Valor a reportar por operaciones recíprocas por convenios suscritos cuando la entidad tiene un saldo, y la otra entidad un valor diferente dado que aún no ha contabilizado la legalización	499
i.	CONCEPTO 200911-136838. Reconocimiento de los recursos recibidos en administración mediante la celebración de un contrato de mandato sin representación	500
2460- Créditos judiciales		501
a.	CONCEPTO 200910-135837. Reconocimiento por parte del INVÍAS y de la Defensoría del Pueblo del incentivo previsto en la Ley 472 de 1998, por la instauración de Acciones Populares en contra del INVÍAS, y del porcentaje que se destina al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos que está a cargo de la Defensoría del Pueblo. Tratamiento de las operaciones recíprocas entre dichas entidades	501
2465- Premios por pagar		501
a.	CONCEPTO 20092-125069. Reconocimiento de las Reservas Técnicas por parte de los operadores de juegos de Loterías, considerando el hecho de que los premios queden en poder del público.	501
b.	CONCEPTO 200912-138777. Reconocimiento y amortización de las reservas técnicas para el pago de premios, teniendo en cuenta los siguientes escenarios: 1. El valor de los premios en poder del público es igual al 40% de las ventas brutas. 2. El valor de los premios en poder del público es inferior al 40% de las ventas brutas. 3. El valor de los premios en poder del público supera el 40% de las ventas brutas	501
c.	CONCEPTO.	502
25- OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL		502
2505- Salarios y prestaciones sociales		502
a.	CONCEPTO 20092-126177. Reconocimiento de consolidación de prestaciones sociales, una vez el Grupo de Talento Humano proporciona la cifra a contabilidad.	503
b.	CONCEPTO 20092-125012. Inviabilidad de reconocer como operación de crédito público el pasivo generado por la suscripción de un convenio interadministrativo de concurrencia en el pago de prestaciones sociales, entre el municipio de Chachagüí, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Educación Nacional y la Gobernación de Nariño.	504
2510- Pensiones y prestaciones económicas por pagar		505
a.	CONCEPTO 20092-125012. Inviabilidad de reconocer como operación de crédito público el pasivo generado por la suscripción de un convenio interadministrativo de concurrencia en el pago de prestaciones sociales, entre el municipio de Chachagüí, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Educación Nacional y la Gobernación de Nariño.	505
b.	CONCEPTO 20095-129771. Reconocimiento de reajustes y diferencias de mesadas pensionales no causadas.	505
c.	CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento de pensiones de jubilación a cargo de la entidad	506
26- OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS.		507
2625- Bonos pensionales		507
a.	CONCEPTO 200911-136867. Reconocimiento del pago de bonos pensionales a través de un encargo fiduciario.	507



	Páginas
27- PASIVOS ESTIMADOS	508
2710- Provisión para contingencias	508
a. CONCEPTO 20092-125069. Reconocimiento de las Reservas Técnicas por parte de los operadores de juegos de Loterías, considerando el hecho de que los premios queden en poder del público.	508
b. CONCEPTO 200912-138777. Reconocimiento y amortización de las reservas técnicas para el pago de premios, teniendo en cuenta los siguientes escenarios: 1. El valor de los premios en poder del público es igual al 40% de las ventas brutas. 2. El valor de los premios en poder del público es inferior al 40% de las ventas brutas. 3. El valor de los premios en poder del público supera el 40% de las ventas brutas.	508
2715- Provisiones para prestaciones sociales.	508
a. CONCEPTO 20092-126177. Reconocimiento de consolidación de prestaciones sociales, una vez el Grupo de Talento Humano proporciona la cifra a contabilidad.	508
2720- Provisión para pensiones	509
a. CONCEPTO 20098-133934. Inviabilidad de afectar la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones para reconocer el ajuste por actualización del cálculo actuarial	509
b. CONCEPTO 20098-133970. Reconocimiento por parte de PARAPAT de la actualización del cálculo actuarial del pasivo pensional.	510
29- OTROS PASIVOS	510
2905- Recaudos a favor de terceros.	510
a. CONCEPTO 20093-126383. Reconocimiento de recaudos a través de planilla integrada de aportes por parte del Instituto de Seguros Sociales	510
b. CONCEPTO 20093-126612. Reconocimiento de pólizas de seguro de cumplimiento por préstamos concedidos.	510
c. CONCEPTO 20095-129917. Reconocimiento de partidas bancarias pendientes de clasificar	511
d. CONCEPTO 20099-135110. Reconocimiento del seguro para cubrir el valor de los préstamos del programa de retirados de CASUR.	513
e. CONCEPTO 200910-135345. Reconocimiento contable de consignaciones bancarias para cancelar cuentas por cobrar por la prestación de servicios de salud, en las cuales no se identifica el deudor	516
f. CONCEPTO 20099-134752. Reconocimiento de la contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total de los contratos de obra pública. (Se complementa con el concepto 200911-137150 del 23-11-09).	518
g. CONCEPTO 200912-137847. Reconocimiento por parte de una entidad prestadora de servicios de salud, de los recursos del Sistema General de Participaciones para el pago de cesantías.	518
h. CONCEPTO 200911-136943. Reconocimiento contable de rendimientos financieros originados en convenio de administración de recursos suscrito entre el Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP) y el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX)	521
i. CONCEPTO 200912-137500. Reconocimiento por parte del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República y de la CGR, de los recursos recibidos por el primero, provenientes de multas impuestas por la CGR.	522



2910- Ingresos Recibidos por anticipado.	522
a. CONCEPTO 20092-124864. Reconocimiento de recursos recibidos por FONDANE, por suscripción de convenios interadministrativos.	522
b. CONCEPTO 200812-124027. Inviabilidad de determinar contablemente el periodo máximo por el cual debe mantenerse un pasivo por ingresos recibidos por anticipado, y condiciones para su posterior reconocimiento como ingreso.	522
c. CONCEPTO 20098-133773. Reconocimiento de los ingresos recibidos por anticipado correspondiente a las matrículas recibidas durante los meses de noviembre y diciembre de cada año, las cuales hacen parte de los ingresos del año siguiente, de las instituciones educativas.	525
d. CONCEPTO 20097-132659. Reconocimiento de recursos recibidos de manera anticipada y del ingreso por prestación de servicios, por parte de la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana.	527
e. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana (ERU) del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) y entrega al patrimonio autónomo.	528
f. CONCEPTO 200911-137337. Reconocimiento de los recursos recibidos por la Imprenta Nacional por concepto de Derechos de Publicación cancelados por los contratistas.	528
2917- Anticipo de impuestos.	530
a. CONCEPTO 200911-137339. Reconocimiento por parte de un municipio, de los anticipos a favor de los contribuyentes.	530
3. PATRIMONIO.	530
31- HACIENDA PÚBLICA.	530
3105-Capital fiscal	530
a. CONCEPTO 20091-124701. Depuración contable de Rentas por cobrar de vigencias 2005 y anteriores, por parte de la DIAN.	530
b. CONCEPTO 20094-127702. Inviabilidad de reconocimiento de provisión de rentas por cobrar en entidades de gobierno general que NO prestan servicios individualizables.	532
c. CONCEPTO 20097-132008. Inviabilidad de reconocimiento de provisión de intereses de deudores de ingresos no tributarios en entidades de gobierno general.	533
d. CONCEPTO 20097-132849. Reconocimiento de recursos entregados por la Gobernación de Atlántico para la realización de obras y mejoras en materia de acueductos, alcantarillados y construcción de redes eléctricas en los municipios del Atlántico, así como para la construcción, ampliación y mejoramiento de la infraestructura física de las escuelas y colegios departamentales.	534
e. CONCEPTO 20098-133316. Depuración contable de rentas por cobrar, por concepto de impuestos predial y de industria y comercio.	534
f. CONCEPTO 200910-135973. Inviabilidad de efectuar provisión de cartera a deudas de difícil recaudo e incobrables, originadas en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables en una entidad de gobierno general, y reconocimiento de su castigo.	537
g. CONCEPTO 200911-136749. Eliminación saldos de deudores en los que prescribe el derecho de cobro.	538



	Páginas
h. CONCEPTO 200911-136442. Reconocimiento por parte de un municipio, de la adquisición de equipos de cómputo y parques infantiles con destino a instituciones educativas, teniendo en cuenta que tenga implementados procesos contables integrados o independientes.	538
3120- Superávit por Donación.	538
a. CONCEPTO 200812-123651. Reconocimiento de bienes y servicios recibidos sin contraprestación en desarrollo de Convenio de Colaboración, entre Ministerio de Defensa Nacional y Carbones Colombianos del Cerrejón S. A.	538
3125- Patrimonio público incorporado	541
a. CONCEPTO 200910-135175. Reconocimiento de recibo de equipo de medición y monitoreo climático que hace parte de estación meteorológica	541
b. CONCEPTO 200911-136442. Reconocimiento por parte de un municipio, de la adquisición de equipos de cómputo y parques infantiles con destino a instituciones educativas, teniendo en cuenta que tenga implementados procesos contables integrados o independientes.	541
3128- Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (Db)	541
a. CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de la depreciación de bienes adquiridos en Leasing financiero, no asociados a la prestación de servicios individualizables.	541
32- PATRIMONIO INSTITUCIONAL	541
3204-Capital Suscrito y Pagado	541
a. CONCEPTO 20093-124700. Reconocimiento de distribución anticipada de remanentes en entidades en liquidación	541
3208- Capital fiscal.	542
a. CONCEPTO 20093-126489. Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General/Retiro de los saldos reconocidos en la subcuenta 148090-Otros deudores.	542
b. CONCEPTO 20092-125011. Depuración contable de la cuenta 1635-Bienes muebles en bodega, por efectos de ajustes integrales por inflación entre los años 1992 a 2000	543
c. CONCEPTO 20092-126015. Reconocimiento de castigo de cartera en entidades de Gobierno General-Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada	544
d. CONCEPTO 20093-127186. Reclasificación de resultados del ejercicio en entidades no societarias.	546
e. CONCEPTO 20099-134481. Reconocimiento por parte del INFIDER de la cartera del impuesto de vehículos automotores cedida por el Departamento de Risaralda.	549
f. CONCEPTO 20099-134981. Reconocimiento de Avances y anticipos entregados por la entidad que no han sido legalizados, y procedimiento recuperación cartera de deudores.	549
g. CONCEPTO 20099-135454. Reconocimiento por parte de la ESE-Hospital Marco Fidel Suárez, de recursos recibidos del Departamento para adecuación de infraestructura que constituyen fortalecimiento patrimonial	549
h. CONCEPTO 20095-130102. Depuración contable de inversiones y cuentas por pagar	550
i. CONCEPTO 20096-130294. Reconocimiento de recursos recibidos por la ESE Hospital San Juan de Dios de Zipaquirá, de la Secretaría de Salud de Cundinamarca para la organización funcional y adecuaciones del Hospital	552
j. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento del retiro de Inversiones registradas por la Universidad Nacional correspondientes a los aportes del Gobierno Nacional en FODESEP	553



k.	CONCEPTO 20098-133429. Reconocimiento de recursos recibidos de la Gobernación de Cundinamarca para cubrir los gastos de funcionamiento de FONDECUN	557
l.	CONCEPTO 20098-133711. Reconocimiento de los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales- Reconocimiento de reintegros. (Deja sin vigencia parcial los conceptos 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009).....	557
m.	CONCEPTO 20099-134318. Reconocimiento de los aportes recibidos por Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S.A., producto del Convenio Interadministrativo suscrito con el Municipio de Ibagué para la construcción del acueducto, complementario con fuente alterna	560
n.	CONCEPTO 200910-136145. Reconocimiento de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas, respecto de las obligaciones contractuales relacionadas con la entrega de tales recursos	561
o.	CONCEPTO 200911-136964. Reconocimiento por parte de la Empresa de Renovación Urbana del traspaso de una vía peatonal construida con subvención de la Agencia Española Internacional para el Desarrollo (AECID)	561
3215- Reservas		561
a.	CONCEPTO 20093-127200. Reconocimiento de la ejecución de reservas patrimoniales.	561
b.	CONCEPTO 20099-134914. Reconocimiento y manejo de las reservas patrimoniales.	562
c.	CONCEPTO 20095-129999. Inviabilidad de reconocer en la contabilidad del Ministerio de Educación Nacional los recursos del Fondo de Cooperación del Centro Regional para el Fomento del Libro en América Latina y el Caribe (CERLALC).	564
3224- Excedentes financieros distribuidos (Db)		564
a.	CONCEPTO 20099-135109. Reconocimiento de la distribución de excedentes financieros a la Nación, en establecimientos Públicos y Empresas Industriales y Comerciales del Estado no societarias.	564
3237- Superávit por formación de intangibles		564
a.	CONCEPTO 20096-130398. Inviabilidad de que el Instituto Geográfico Agustín Codazzi reconozca las bases catastral, agrológica y cartográfica y de geografía, como activos intangibles	564
3240- Superávit por valorización		564
a.	CONCEPTO 20097-132035. Reconocimiento de valorizaciones cuando debe realizarse la reclasificación de propiedades, planta y equipo a bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales.	564
b.	CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana (ERU) del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) y entrega al patrimonio autónomo	565
3245- Revalorización del patrimonio		565
a.	CONCEPTO 20093-127200. Reconocimiento de la capitalización de la revalorización del Patrimonio	565
3255- Patrimonio Institucional incorporado		566



	Páginas
a. CONCEPTO 20099-134152. Reconocimiento de recursos recibidos en administración por EMRU, de acuerdo con convenio interadministrativo suscrito con el Municipio Santiago de Cali para adquisición de bienes de propiedad de EMRU	566
b. CONCEPTO 20099-135123. Reconocimiento de bienes adquiridos mediante Leasing Financiero que no fueron incorporados como Activos al inicio del contrato	566
c. CONCEPTO 20099-135003. Reconocimiento del aumento del inventario de semovientes por concepto de crías.	567
d. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de nacimiento de semovientes	567
e. CONCEPTO 200911-136261. Reconocimiento por parte de EMPORITO S.A. ESP de efectivo recibido para ejecución del convenio interadministrativo suscrito con la Alcaldía de Orito, así como del costo de las obras de restitución del alcantarillado y de las legalizaciones de avance de obra.	567
f. CONCEPTO 200910-135888. Reconocimiento de las diferencias entre la información contable y el inventario físico de las propiedades, planta y equipo	567
g. CONCEPTO 200911-137272. Reconocimiento de la incorporación a las cuentas de propiedad, planta y equipo del IDIPRON, de bienes recibidos del DADEP	567
3260- Patrimonio de entidades en procesos especiales	567
a. CONCEPTO 20095-129892. Retiro de cartera en entidades en liquidación.	567
3270- Provisiones, depreciaciones y amortizaciones.	567
a. CONCEPTO 20094-128052. Reconocimiento de depreciaciones, amortizaciones y provisiones en entidades de Gobierno General (UNAD) que prestan servicios individualizables	567
b. CONCEPTO 200910-135172. Reconocimiento de la depreciación de propiedades, planta y equipo no asociados a la prestación de servicios individualizables	569
4. INGRESOS	569
41- INGRESOS FISCALES.	569
4110- No Tributarios.	569
a. CONCEPTO 20093-127288. Reconocimiento de contribución por valorización/Cuando la Resolución de notificación no está en firme / Una vez queda en firme el acto administrativo	569
b. CONCEPTO 20099-134759. Reconocimiento de ingresos por concesiones, en entes operadores del sistema de transporte	572
c. CONCEPTO 200910-135837. Reconocimiento por parte del INVÍAS y de la Defensoría del Pueblo del incentivo previsto en la Ley 472 de 1998, por la instauración de Acciones Populares en contra del INVÍAS, y del porcentaje que se destina al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos que está a cargo de la Defensoría del Pueblo. Tratamiento de las operaciones recíprocas entre dichas entidades	574
d. CONCEPTO 200911-136999. Reconocimiento de la contribución por valorización que recibe el municipio de Santiago de Cali, el cual será recaudado en varias vigencias fiscales	574
e. CONCEPTO 20099-134752. Reconocimiento de los ingresos por transferencias del sector eléctrico, de que trata la Ley 99 de 1993. (Se complementa con el concepto 200911-137150 del 23-11-09)	575



f.	CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al FCA y el tratamiento de operaciones recíprocas (Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09).	575
4195-Devoluciones y Descuentos (Db).		575
a.	CONCEPTO 20093-127288. Reconocimiento de contribución por valorización/Cuando la Resolución de notificación no está en firme / Una vez queda en firme el acto administrativo	575
42- VENTA DE BIENES.		575
a.	CONCEPTO 20092-124864. Reconocimiento de recursos recibidos por FONDANE, por suscripción de convenios interadministrativos.	575
b.	CONCEPTO 20096-130399. Viabilidad de registrar costos de producción en el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) y reconocimiento de los ingresos percibidos	575
4203- Productos alimenticios, bebidas y alcoholes.		576
a.	CONCEPTO 20099-134791. Reconocimiento del proyecto permanente emprendido por la Universidad de la Amazonía para la elaboración y venta de productos embutidos	576
43- VENTA DE SERVICIOS.		576
a.	CONCEPTO 20092-124864. Reconocimiento de recursos recibidos por FONDANE, por suscripción de convenios interadministrativos.	576
b.	CONCEPTO 20096-130399. Viabilidad de registrar costos de producción en el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) y reconocimiento de los ingresos percibidos	576
c.	CONCEPTO 20097-132659. Reconocimiento de recursos recibidos de manera anticipada y del ingreso por prestación de servicios, por parte de la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana	576
4305- Servicios educativos.		576
a.	CONCEPTO 20091-124812. Inviabilidad de reconocer como donaciones, los valores recibidos en especie como contraprestación de servicios educativos	576
b.	CONCEPTO 20098-133226. Reconocimiento de convenio interadministrativo suscrito entre la Universidad Pedagógica Nacional y la Secretaría de Educación del Distrito, para la asignación por parte de la Universidad de estudiantes para cubrir las vacantes temporales en instituciones educativas del Distrito	578
c.	CONCEPTO 200910-135934. Inviabilidad de que las instituciones educativas públicas dejen de reconocer el ingreso por la prestación del servicio de educación, por la imposibilidad de negar el ingreso a la institución, ni exigir el cobro del servicio educativo a quienes incumplen el pago de los distintos derechos académicos.	579
4312- Servicios de salud.		579
a.	CONCEPTO 20096-131144. Reconocimiento de Convenio interadministrativo para prestación de servicios de salud, suscrito entre la Alcaldía Municipal de Orito y la ESE Hospital Orito	579
b.	CONCEPTO 20097-132612. Inviabilidad de reconocer la prestación de servicios de salud por parte de la ESE hospital Universitario de Santander, sin la existencia de contratos suscritos con la Secretaría de Salud de Santander.	579



	Páginas
4315- Servicio de energía	580
a. CONCEPTO 200910-135912. Reconocimiento de ingresos y costos por servicio de alumbrado público prestado por INFIBAGUÉ.	580
4321- Servicio de acueducto	581
a. CONCEPTO 20099-134551. Reconocimiento de ingresos y costos derivados de la prestación de servicios públicos, por parte de la administración central de los municipios, teniendo en cuenta que se contrató con terceros la prestación de tales servicios.	581
4322- Servicio de aseo	582
a. CONCEPTO 20099-134551. Reconocimiento de ingresos y costos derivados de la prestación de servicios públicos, por parte de la administración central de los municipios, teniendo en cuenta que se contrató con terceros la prestación de tales servicios.	582
4340- Juegos de suerte y azar	582
a. CONCEPTO 20097-132835. Reconocimiento por parte de la Lotería de Cundinamarca de los recursos de la participación en el chance	582
4360- Servicios de documentación e identificación	583
a. CONCEPTO 200812-124027. Inviabilidad de determinar contablemente el periodo máximo por el cual debe mantenerse un pasivo por ingresos recibidos por anticipado, y condiciones para su posterior reconocimiento como ingreso	583
b. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de Ingresos por antecedentes y certificaciones de empleados	583
4390- Otros servicios	584
a. CONCEPTO 20092-126203. Reconocimiento del convenio interadministrativo de cooperación, suscrito entre el Distrito Capital-Secretaría de Gobierno y la Subdirección Escuela Penitenciaria Nacional "Enrique Low Murtra"-INPEC	584
b. CONCEPTO 200911-136659. Reconocimiento de ingresos, gastos y costos asociados a la prestación de servicios de lavandería	585
c. CONCEPTO 20099-134752. Reconocimiento de la venta de servicios de ensayos de laboratorios de agua. (Se complementa con el concepto 200911-137150 del 23-11-09)	587
44- TRANSFERENCIAS	587
4428- Otras Transferencias	587
a. CONCEPTO 20094-127635. Reconocimiento de la contribución para el ICFES	587
b. CONCEPTO 20093-126923. Inviabilidad de reconocer como Capital Fiscal, por parte del programa "Computadores para educar" los recursos provenientes del Fondo de Comunicaciones.	588
c. CONCEPTO 20095-129980. Reconocimiento contable de recursos recibidos, en desarrollo de convenio de concurrencia entre la Nación - Ministerio de Salud - Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, Departamento de Caldas, Municipio de Manizales y el Hospital Rafael Henao Toro	590
d. CONCEPTO 20098-133865. Reconocimiento por parte del Área Metropolitana del Valle de Aburrá y las entidades territoriales, de los recursos a que hacen referencia los literales d) y g) del artículo 22 de la Ley 128 de 1994, por la cual se expide la Ley orgánica de las Áreas Metropolitanas	591



e.	CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión.	593
f.	CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de los recursos del FCA a las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) beneficiarias y el tratamiento de operaciones recíprocas (Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09).....	593
47- OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES		593
4705- Fondos recibidos		593
a.	CONCEPTO 20097-132561. Reconocimiento por parte del Instituto de Seguros Sociales de los recursos recibidos por garantías estatales, en representación de la Nación	593
4720- Operaciones de enlace		595
a.	CONCEPTO 20098-133711. Reconocimiento de la devolución y/o aplicación de rendimientos financieros generados con los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales. (Deja sin vigencia parcial los conceptos 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009).....	595
b.	CONCEPTO 200912-137500. Reconocimiento por parte del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República y de la CGR, de los recursos recibidos por el primero, provenientes de multas impuestas por la CGR	595
48- OTROS INGRESOS.....		595
4805- Financieros		595
a.	CONCEPTO 20092-126185. Reconocimiento de la enajenación de "Certificados de Reducción de emisiones (CERS)".	595
b.	CONCEPTO 200910-135586. Reconocimiento por parte de INVÍAS de convenio interadministrativo de cuentas en participación suscrito con CISA S.A., reconocimiento de depósito para cubrir gastos, de rendimientos financieros, de utilidades generadas y arrendamientos pendientes de recaudo	595
c.	CONCEPTO 20098-134006. Reconocimiento de convenios de colaboración suscritos entre el Departamento de Antioquia y Organismos Internacionales	595
d.	CONCEPTO 20098-133711. Reconocimiento de la devolución y/o aplicación de rendimientos financieros generados con los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales. (Deja sin vigencia parcial los conceptos 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009).....	595
e.	CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana (ERU) del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) y entrega al patrimonio autónomo	595
f.	CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de la restitución de aportes y reparto de utilidades por suscripción de contrato de fiducia mercantil irrevocable entre la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá y la Fiduciaria Bogotá S.A.	595



	Páginas
g. CONCEPTO 200911-136983. Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia de los recursos recibidos del Depto de Antioquia, y entregados a los municipios y demás entidades que trabajen en pro de la vivienda de interés prioritario, mediante la celebración de convenios de cofinanciación y el registro contable de los rendimientos financieros generados por la colocación de dichos recursos	596
4806- Ajuste por diferencia en cambio	596
a. CONCEPTO 200812-122022. Actualización de activos y pasivos en moneda extranjera por variaciones en la tasa de cambio	596
b. CONCEPTO 20098-133724. Reconocimiento de ajustes por diferencia en cambio e inviabilidad de compensación entre ingresos y gastos por dicho concepto	599
4808- Otros ingresos ordinarios	599
a. CONCEPTO 20093-126884. Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia (VIVA), de terreno que recibió del Departamento de Antioquia para construcción de proyecto de vivienda de interés social	599
b. CONCEPTO 20092-124266. Reconocimiento por parte de ECOPETROL del Subsidio para refinadores e importadores de gasolina motor corriente y ACPM, sea este positivo o negativo	600
c. CONCEPTO 200812-123651. Reconocimiento de bienes y servicios recibidos sin contraprestación en desarrollo de Convenio de Colaboración, entre Ministerio de Defensa Nacional y Carbones Colombianos del Cerrejón S.A.	602
d. CONCEPTO 20099-135110. Reconocimiento de derechos prescritos del personal activo y retirado de la Policía Nacional.	602
e. CONCEPTO 20099-134953. Reconocimiento de bienes recibidos en donación que no serán utilizados en desarrollo del cometido estatal de la Asociación Computadores para Educar, y entrega a la entidad beneficiaria.	602
f. CONCEPTO 200910-135586. Reconocimiento por parte de INVÍAS de convenio interadministrativo de cuentas en participación suscrito con CISA S.A., reconocimiento de depósito para cubrir gastos, de rendimientos financieros, de utilidades generadas y arrendamientos pendientes de recaudo	602
g. CONCEPTO 20098-133429. Reconocimiento de recursos recibidos y la comisión cobrada por FONDECUN, por convenios interadministrativos para servir de agente en la intermediación, desarrollo, preparación y ejecución de proyectos de toda índole con entidades públicas y privadas.	603
h. CONCEPTO 20098-134006. Reconocimiento de convenios de colaboración suscritos entre el Departamento de Antioquia y Organismos Internacionales	603
i. CONCEPTO 20099-134833. Reconocimiento de un automóvil recibido en donación de una empresa particular, para ser entregado como premio a un funcionario de la entidad contable pública	603
Reglas de eliminación de operaciones recíprocas	603
a. CONCEPTO 20091-124151. Viabilidad de reportar en el formulario "CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS" los hechos relacionados con el traslado de bienes, distintos de propiedades, planta y equipo, entre entidades públicas	603
4810- Extraordinarios	604
a. CONCEPTO 200812-124005. Reconocimiento de reintegro de incapacidades de vigencias anteriores	604



b.	CONCEPTO 200812-124027. Inviabilidad de determinar contablemente el periodo máximo por el cual debe mantenerse un pasivo por ingresos recibidos por anticipado, y condiciones para su posterior reconocimiento como ingreso	606
c.	CONCEPTO 20095-129383. Reconocimiento contable y presupuestal de ingresos por indemnizaciones	606
d.	CONCEPTO 20095-129830. Reconocimiento de excedentes de facturación no registrados por contratos de capitación y atención a vinculados con pago vencido	608
e.	CONCEPTO 20095-129917. Reconocimiento de partidas bancarias pendientes de clasificar	610
f.	CONCEPTO 200910-135302. Procedimiento de depuración de saldos contables registrados en la cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros, con elevada antigüedad	610
g.	CONCEPTO 20099-135103. Reconocimiento del deducible en las reclamaciones por pólizas de garantías de seguros para cubrir al ente público contra fallos o sentencias judiciales.	613
h.	CONCEPTO 20095-130102. Depuración contable de inversiones y cuentas por pagar	613
i.	CONCEPTO 200910-135784. Procedimiento contable en el caso de demandas contra los arrendatarios de la Central Cavasa: Reconocimiento de ingreso por el mayor valor de la sentencia, laudo o conciliación	613
j.	CONCEPTO 200910-135888. Reconocimiento de faltantes y sobrantes de inventarios.	613
k.	CONCEPTO 200911-136996. Reconocimiento de los bienes resultantes de las actividades de docencia, investigación y extensión	616
	4815- Ajuste de ejercicios anteriores	616
a.	CONCEPTO 20093-126826. Reconocimiento de menores o mayores ingresos de vigencias anteriores	616
b.	CONCEPTO 20095-129421. Reconocimiento modificaciones realizadas a la cartera por reclamaciones de años anteriores	617
c.	CONCEPTO 20095-129980. Reconocimiento contable de recursos recibidos, en desarrollo de convenio de concurrencia entre la Nación - Ministerio de Salud - Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, Departamento de Caldas, Municipio de Manizales y el Hospital Rafael Henao Toro	617
d.	CONCEPTO 200910-135212. Reconocimiento del ajuste originado en la doble contabilización de la facturación en periodos anteriores, e inviabilidad de afectar la cuenta de excedentes de ejercicios anteriores	617
e.	CONCEPTO 20098-133365. Reconocimiento del reintegro que el Fondo de Riesgos Profesionales, administrado por Fidupervisora debe realizar al Instituto de Seguros Sociales por mayores valores de cotizaciones realizadas en vigencias anteriores	619
f.	CONCEPTO 20097-132874. Inviabilidad de reconocer en cuentas de patrimonio los ajustes por depuración contable de ingresos de vigencias anteriores	620
g.	CONCEPTO 20095-129912. Condiciones para el reconocimiento por parte del Consorcio FIDUFOSYGA del ingreso por comisión fiduciaria por recobros de medicamentos no pos y fallos de tutela	622
h.	CONCEPTO 20099-134502. Depuración contable de consignaciones bancarias sin identificar	622
	5. GASTOS	624
a.	CONCEPTO 20093-127262. Reconocimiento de Arrendamientos pagados en especie	624



	Páginas
51- DE ADMINISTRACIÓN	624
a. CONCEPTO 20093-127313. Inviabilidad de amortizar el impuesto predial.....	624
5101- Sueldos y salarios	626
a. CONCEPTO 20092-125389. Reconocimiento de retardos y tiempo no laborado.....	626
b. CONCEPTO 200812-124005. Viabilidad de reconocer honorarios como gastos de personal, y su desagregación como administrativos y operativos	627
c. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento incentivo a empleados por resultados.....	628
d. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento de Prima técnica a directivos	632
e. CONCEPTO 200912-138338. Reconocimiento contable de los conceptos prima de vida cara, prima de antigüedad y aguinaldo de funcionarios.....	632
f. CONCEPTO 200912-137847. Reconocimiento por parte de una entidad prestadora de servicios de salud, de los recursos del Sistema General de Participaciones para el pago de cesantías.....	633
5102- Contribuciones imputadas	633
a. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento de beneficios al personal	633
b. CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de la amortización del pasivo pensional de vigencia actual y de vigencias anteriores	633
5111- Generales	633
a. CONCEPTO 20093-127146. Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca “Colombia es Pasión”	633
b. CONCEPTO 20094-128136. Inviabilidad de registrar como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el DANE	635
c. CONCEPTO 20092-125512. Reconocimiento de repuestos adquiridos para reemplazar los componentes inservibles de un equipo de cómputo, y control administrativo de los mismos	636
d. CONCEPTO 20092-125580. Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca “Colombia es Pasión”	636
e. CONCEPTO 20095-130058. Reconocimiento de convenio interadministrativo suscrito entre el INPEC y el Municipio de Girón para atender gastos de funcionamiento – Reconocimiento de recursos recibidos, de gastos por estampillas y otros pagos necesarios para legalización, e inviabilidad de reconocimiento por parte del INPEC de sobresueldos a funcionarios	638
f. CONCEPTO 20097-132330. Inviabilidad de reconocer como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República	638
5120- Impuestos, Contribuciones y tasas	640
a. CONCEPTO 20094-127635. Reconocimiento de la contribución para el ICFES	640
b. CONCEPTO 20093-127213. Reporte como operación recíproca del gasto por cuota de fiscalización y auditaje	640
c. CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para pago de pensiones	641
d. CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión.	641



52- DE OPERACIÓN.....	641
a. CONCEPTO 20093-127313. Inviabilidad de amortizar el impuesto predial	641
5202- Sueldos y salarios	642
a. CONCEPTO 200812-124005. Viabilidad de reconocer honorarios como gastos de personal, y su desagregación como administrativos y operativos	642
b. CONCEPTO 20092-126203. Reconocimiento del convenio interadministrativo de cooperación, suscrito entre el Distrito Capital-Secretaría de Gobierno y la Subdirección Escuela Penitenciaria Nacional "Enrique Low Murtra" (INPEC)	642
c. CONCEPTO 200912-138338. Reconocimiento contable de los conceptos prima de vida cara, prima de antigüedad y aguinaldo de funcionarios.	642
d. CONCEPTO 200912-137847. Reconocimiento por parte de una entidad prestadora de servicios de salud, de los recursos del Sistema General de Participaciones para el pago de cesantías.	642
5211- Generales	642
a. CONCEPTO 20093-127146. Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca "Colombia es Pasión"	642
b. CONCEPTO 20094-128136. Inviabilidad de registrar como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el DANE	642
c. CONCEPTO 20093-126644. Reconocimiento de refacciones en establecimientos carcelarios	642
d. CONCEPTO 20092-125512. Reconocimiento de repuestos adquiridos para reemplazar los componentes inservibles de un equipo de cómputo, y control administrativo de los mismos	642
e. CONCEPTO 20092-125580. Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca "Colombia es Pasión"	642
f. CONCEPTO 20092-126203. Reconocimiento del convenio interadministrativo de cooperación, suscrito entre el Distrito Capital-Secretaría de Gobierno y la Subdirección Escuela Penitenciaria Nacional "Enrique Low Murtra" (INPEC)	642
g. CONCEPTO 200910-135407. Reconocimiento de adquisiciones imputables a gastos de seguridad, y reconocimiento cuotas de afiliación a organismos internacionales.	643
h. CONCEPTO 200910-135586. Reconocimiento por parte de INVÍAS de convenio interadministrativo de cuentas en participación suscrito con CISA S.A., reconocimiento de depósito para cubrir gastos, de rendimientos financieros, de utilidades generadas y arrendamientos pendientes de recaudo	643
i. CONCEPTO 200911-136383. Reconocimiento de las costas procesales	643
j. CONCEPTO 200911-136493. Reconocimiento de viáticos y gastos de seguimiento y monitoreo pactados en un contrato de prestación de servicios.	643
k. CONCEPTO 20097-132330. Inviabilidad de reconocer como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República	644
5220- Impuestos, contribuciones y tasas.....	644
<i>Reglas de eliminación de operaciones recíprocas</i>	644
a. CONCEPTO 20093-127213. Reporte como operación recíproca del gasto por cuota de fiscalización y auditaje	644
b. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento de Impuesto de avisos y tableros	644



c.	CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al FCA y el tratamiento de operaciones recíprocas (Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09).	644
53- PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES		644
5304- Provisión para deudores.		644
a.	CONCEPTO 20094-128052. Reconocimiento de depreciaciones, amortizaciones y provisiones en entidades de Gobierno General (UNAD) que prestan servicios individualizables	644
b.	CONCEPTO 20097-132405. Inviabilidad de ajustar directamente la provisión para deudores disminuyendo la provisión para contingencias sin afectar cuentas de gastos	645
c.	CONCEPTO 20097-132008. Viabilidad de reconocimiento de provisión de intereses de deudores generados en la prestación de servicios públicos por parte de entidades de gobierno general	646
d.	CONCEPTO 200910-135784. Procedimiento contable en el caso de demandas contra los arrendatarios de la Central Cavasa: Reconocimiento de la provisión para deudores por concepto de arrendamiento	647
e.	CONCEPTO 200910-135934. Inviabilidad de que las instituciones educativas públicas dejen de reconocer el ingreso por la prestación del servicio de educación, por la imposibilidad de negar el ingreso a la institución, ni exigir el cobro del servicio educativo a quienes incumplen el pago de los distintos derechos académicos.	648
5307- Provisión para protección de propiedades, planta y equipo		649
a.	CONCEPTO 200912-138509. Reconocimiento de la diferencia entre el valor de realización o el costo de reposición y el valor en libros de propiedad planta y equipo	649
5314- Provisión para contingencias		649
a.	CONCEPTO 20097-132405. Inviabilidad de ajustar directamente la provisión para deudores disminuyendo la provisión para contingencias sin afectar cuentas de gastos	649
5307- Provisión para protección de propiedades, planta y equipo		649
a.	CONCEPTO 200910-135172. Reconocimiento de desvalorización edificio de una institución universitaria de gobierno general según avalúo técnico	649
b.	CONCEPTO 200911-137248. Reconocimiento de la diferencia entre el costo de reposición o el valor de realización con el valor en libros de propiedad, planta y equipo	649
54- TRANSFERENCIAS.		649
5401- Transferencias al sector privado.		649
a.	CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para pago de pensiones	649
5423- Otras transferencias		649
a.	CONCEPTO 20098-133865. Reconocimiento por parte del Área Metropolitana del Valle de Aburrá y las entidades territoriales, de los recursos a que hacen referencia los literales d) y g) del artículo 22 de la Ley 128 de 1994, por la cual se expide la Ley orgánica de las Áreas Metropolitanas	649



b.	CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión.	649
c.	CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de los recursos del FCA a las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) beneficiarias y el tratamiento de operaciones recíprocas (Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09).....	649
55-	GASTO PÚBLICO SOCIAL	650
a.	CONCEPTO 20098-133711. Reconocimiento de los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales- Reconocimiento de reintegros. (Deja sin vigencia parcial los conceptos 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009).....	650
5501-	Educación	650
a.	CONCEPTO 200911-136442. Reconocimiento por parte de un municipio, de la adquisición de equipos de cómputo y parques infantiles con destino a instituciones educativas, teniendo en cuenta que tenga implementados procesos contables integrados o independientes.	650
5504-	Vivienda	650
a.	CONCEPTO 200911-136983. Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia de los recursos recibidos del Depto de Antioquia, y entregados a los municipios y demás entidades que trabajen en pro de la vivienda de interés prioritario, mediante la celebración de convenios de cofinanciación y el registro contable de los rendimientos financieros generados por la colocación de dichos recursos	650
5507-	Desarrollo comunitario y bienestar social	650
a.	CONCEPTO 20093-127180. Reconocimiento de convenio de cooperación suscrito entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) y la Federación Nacional de Cafeteros	650
5508-	Medio Ambiente	651
a.	CONCEPTO 20099-134802. Reconocimiento contable de contrato interadministrativo suscrito entre CORPOCALDAS y el Municipio de Manizales, con el objeto de desarrollar actividades de protección del medio ambiente	651
b.	CONCEPTO 20099-134802. Reconocimiento contable de contratos interadministrativos entre CORPOCALDAS y entes Municipales, quienes los ejecutan	653
c.	CONCEPTO 200911-136356. Reconocimiento de la ejecución del contrato para realización de diseños y estudios de obras directamente relacionadas con inversión social en medio ambiente	653
5550-	Subsidios asignados	654
a.	CONCEPTO 20095-130156. Reconocimiento de Contrato interadministrativo para el traslado de recursos de subsidios de acueducto y alcantarillado de la vigencia 2009	654
b.	CONCEPTO 20097-132123. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social- Constitución de Patrimonio Autónomo	654
57-	OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	655



	Páginas
5705- Fondos entregados	655
a. CONCEPTO 20093-127380. Reconocimiento por parte del ICFES de los recursos girados al Ministerio de Educación Nacional por distribución de Presupuesto de gastos, y viabilidad de reconocer dichas operaciones como recíprocas	655
5720- Operaciones de enlace	656
a. CONCEPTO 20093-126829. Reconocimiento de cruce de cuentas por prestación del servicio de arrendamiento y pago del servicio de telefonía celular	656
b. CONCEPTO 20098-133711. Reconocimiento de la devolución y/o aplicación de rendimientos financieros generados con los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales. (Deja sin vigencia parcial los conceptos 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009).	656
58- OTROS GASTOS	657
5801-Intereses	657
a. CONCEPTO 20094-127658 Reconocimiento de intereses de financiación y de mora generados en la adquisición de agua en bloque	657
b. CONCEPTO 20099-135110. Reconocimiento de intereses de mora por concepto de fallos judiciales	658
5803- Ajuste por diferencia en cambio	658
a. CONCEPTO 200812-122022. Actualización de activos y pasivos en moneda extranjera por variaciones en la tasa de cambio	658
b. CONCEPTO 20098-133724. Reconocimiento de ajustes por diferencia en cambio e inviabilidad de compensación entre ingresos y gastos por dicho concepto	658
5805- Financieros	658
a. CONCEPTO 20092-126185. Reconocimiento de la enajenación de "Certificados de Reducción de emisiones (CERS)"	658
b. CONCEPTO 20093-127313. Reconocimiento de la prima en compra de opciones	658
c. CONCEPTO 20098-133724. Reconocimiento de intereses a favor de la Bolsa de Energía	658
d. CONCEPTO 20099-134392. Reconocimiento de los costos incurridos en la emisión de bonos	659
e. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de la restitución de aportes y reparto de utilidades por suscripción de contrato de fiducia mercantil irrevocable entre la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá y la Fiduciaria Bogotá S.A.	660
5808- Otros gastos ordinarios	660
a. CONCEPTO 20094-127990. Reconocimiento de fallos desfavorables en única instancia que generan una obligación cierta para la entidad, y de los cuales no se constituyó oportunamente el pasivo estimado	660
b. CONCEPTO 20095-129830. Reconocimiento de excedentes de facturación no registrados por contratos de capitación y atención a vinculados con pago vencido	660
c. CONCEPTO 20099-134953. Reconocimiento de bienes recibidos en donación que no serán utilizados en desarrollo del cometido estatal de la Asociación Computadores para Educar, y entrega a la entidad beneficiaria	660



d.	CONCEPTO 200910-135192. Reconocimiento del traslado de los bienes de beneficio y uso público, de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (EAAB) ESP al Distrito Capital	660
e.	CONCEPTO 20097-132541. Reconocimiento de Aportes en clubes sociales	660
f.	CONCEPTO 20097-131911. Reconocimiento de bienes entregados por RTVC como aporte a la Fundación Patrimonio Fílmico Colombiano	661
g.	CONCEPTO 20099-134833. Reconocimiento de un automóvil recibido en donación de una empresa particular, para ser entregado como premio a un funcionario de la entidad contable pública	664
h.	CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana (ERU) del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) y entrega al patrimonio autónomo	664
i.	CONCEPTO 20098-133968. Depuración contable de cartera de difícil cobro	664
j.	CONCEPTO 200912-137458. Reconocimiento de los valores girados por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural a FINAGRO, para la ejecución, implementación y otorgamiento de los distintos apoyos, incentivos y demás instrumentos que integren el Programa "Agro, Ingreso Seguro (AIS)	664
5810- Extraordinarios		664
a.	CONCEPTO 200910-135888. Reconocimiento de faltantes y sobrantes de inventarios	664
b.	CONCEPTO 200910-135888. Reconocimiento de Inventarios de medicamentos vencidos	665
5815- Ajuste de ejercicios anteriores		665
a.	CONCEPTO 20093-126826. Reconocimiento de menores o mayores ingresos de vigencias anteriores	665
b.	CONCEPTO 200812-124005. Reconocimiento de reintegro de incapacidades de vigencias anteriores	665
c.	CONCEPTO 20093-127199. Reconocimiento ajustes depreciación acumulada de Propiedades, Planta y Equipo de ejercicios anteriores.	665
d.	CONCEPTO 20095-129590. Reconocimiento de costos de ejercicios anteriores	667
e.	CONCEPTO 20095-129830. Reconocimiento de excedentes de facturación no registrados por contratos de capitación y atención a vinculados con pago vencido	667
f.	CONCEPTO 20096-130381. Reversión de cuentas por pagar de una vigencia anterior por valores no cobrados por proveedores y contratistas	667
g.	CONCEPTO 20096-131177. Viabilidad de acreditar la clase 5-Gastos por corrección de errores en la misma vigencia/Corrección de errores de ejercicios anteriores	668
h.	CONCEPTO 20099-134759. Reconocimiento de derogaciones por concepto de sensibilización a la comunidad, efectuadas por Metro Cali S.A.	668
i.	CONCEPTO 20099-134432. Reconocimiento de la cancelación de saldos a cargo de la entidad, por concepto de la Tasa Retributiva años 2002 al 2005	668
j.	CONCEPTO 20096-130743. Reconocimiento de costos de vigencias anteriores	670
k.	CONCEPTO 20097-132405. Inviabilidad de ajustar directamente la provisión para deudores disminuyendo la provisión para contingencias sin afectar cuentas de gastos	670
l.	CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de gastos de ejercicios anteriores por provisiones, depreciaciones y amortizaciones	670



	Páginas
m. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de “otros” gastos de ejercicios anteriores	670
n. CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de la amortización del pasivo pensional de vigencia actual y de vigencias anteriores	670
o. CONCEPTO 20098-133711. Reconocimiento de los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales- Reconocimiento de reintegros. (Deja sin vigencia parcial los conceptos 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009).	670
p. CONCEPTO 200912-138487. Depuración de los saldos a favor por concepto de IVA, de los cuales no es procedente solicitar devolución o compensación	670
6. COSTOS DE VENTAS Y DE OPERACIÓN	672
a. CONCEPTO 20096-130743. Reconocimiento de costos futuros – Metrovivienda.	672
62- COSTO DE VENTAS DE BIENES	672
6205- Bienes Producidos	672
a. CONCEPTO 20099-134791. Reconocimiento del proyecto permanente emprendido por la Universidad de la Amazonía para la elaboración y venta de productos embutidos	672
6210- Bienes comercializados	672
a. CONCEPTO 20096-130743. Reconocimiento del costo de ventas de terrenos- Metrovivienda.	672
63- COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS	672
6360- Servicios Públicos	672
a. CONCEPTO 20093-126824. Inviabilidad de reconocer como gasto público social las inversiones con impacto ambiental, realizadas por la Empresa Pública de Alcantarillado de Santander S.A. ESP	672
6390- Otros servicios	673
a. CONCEPTO 200911-136659. Reconocimiento de ingresos, gastos y costos asociados a la prestación de servicios de lavandería	673
64- COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS	673
6402- Avances y anticipos entregados	673
a. CONCEPTO 200911-136541. Reconocimiento de los costos generados en desarrollo del convenio celebrado por la Dirección General de Sanidad Militar con el Hospital Militar Central para la prestación de servicios de salud.	673
6420- Juegos de suerte y azar	674
a. CONCEPTO 20092-125069. Reconocimiento de las Reservas Técnicas por parte de los operadores de juegos de Loterías, considerando el hecho de que los premios queden en poder del público.	674
b. CONCEPTO 20097-132835. Reconocimiento por parte de la Lotería de Cundinamarca de los recursos de la participación en el chance	676
c. CONCEPTO 200912-138777. Reconocimiento y amortización de las reservas técnicas para el pago de premios, teniendo en cuenta los siguientes escenarios: 1. El valor de los premios en poder del público es igual al 40% de las ventas brutas. 2. El valor de los premios en poder del público es inferior al 40% de las ventas brutas. 3. El valor de los premios en poder del público supera el 40% de las ventas brutas.	676



7. COSTOS DE PRODUCCIÓN	676
a. CONCEPTO 20093-127334. Reconocimiento de las erogaciones generadas en la prestación de servicios de salud, por parte de la Unidad Administrativa Especial de Salud de la Universidad de Córdoba.	676
b. CONCEPTO 20092-124867. Reconocimiento de depreciación de bienes asociados a la prestación de servicios individualizables.	677
c. CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de la depreciación de bienes adquiridos en Leasing financiero, asociados a la prestación de servicios individualizables	678
d. CONCEPTO 200911-136996. Reconocimiento de los bienes resultantes de las actividades de docencia, investigación y extensión	678
71- PRODUCCIÓN DE BIENES.	678
7104-Semovientes	678
a. CONCEPTO 20099-135003. Reconocimiento del aumento del inventario de semovientes por concepto de crías.	678
7129- Productos alimenticios	678
a. CONCEPTO 20099-134791. Reconocimiento del proyecto permanente emprendido por la Universidad de la Amazonía para la elaboración y venta de productos embutidos	678
72- SERVICIOS EDUCATIVOS.	678
a. CONCEPTO 20094-128052. Reconocimiento de depreciaciones, amortizaciones y provisiones en entidades de Gobierno General (UNAD) que prestan servicios individualizables	678
b. CONCEPTO 200910-135172. Reconocimiento de la depreciación de propiedades, planta y equipo asociados a la prestación de servicios individualizables	678
7208- Educación formal-Superior- Formación profesional	678
a. CONCEPTO 20097-132031. Reconocimiento de legalización de avances y anticipos, efectuados para realizar adiciones y mejoras a la propiedad, planta y equipo y/o como mantenimiento de los activos.	678
75- SERVICIOS PÚBLICOS.	679
a. CONCEPTO 20093-126824. Inviabilidad de reconocer como gasto público social las inversiones con impacto ambiental, realizadas por la Empresa Pública de Alcantarillado de Santander S.A. ESP.	679
7501- Energía.	679
a. CONCEPTO 200910-135912. Reconocimiento de ingresos y costos por servicio de alumbrado público prestado por INFIBAGUÉ	679
7502- Acueducto.	679
a. CONCEPTO 20092-126185. Reconocimiento de recursos naturales renovables por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá	679
b. CONCEPTO 20094-127498. Reconocimiento por parte de una empresa de servicios públicos domiciliarios, de recursos naturales hídricos y de las actividades encaminadas a su preservación, conservación y mantenimiento	684
c. CONCEPTO 20099-134551. Reconocimiento de ingresos y costos derivados de la prestación de servicios públicos, por parte de la administración central de los municipios, teniendo en cuenta que se contrató con terceros la prestación de tales servicios.	686



	Páginas
7503- Alcantarillado	687
a. CONCEPTO 20093-126921. Reconocimiento de tasas retributivas que deben cancelar las empresas prestadoras del servicio de alcantarillado, a las autoridades ambientales por la utilización directa del agua como receptor de vertimientos puntuales	687
b. CONCEPTO 20094-127498. Reconocimiento por parte de una empresa de servicios públicos domiciliarios, de recursos naturales hídricos y de las actividades encaminadas a su preservación, conservación y mantenimiento	688
7504-Acueducto	688
a. CONCEPTO 20099-134551. Reconocimiento de ingresos y costos derivados de la prestación de servicios públicos, por parte de la administración central de los municipios, teniendo en cuenta que se contrató con terceros la prestación de tales servicios.	688
76- SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA	688
a. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento incentivo a empleados por resultados.	688
79- OTROS SERVICIOS	688
a. CONCEPTO 200911-136659. Reconocimiento de ingresos, gastos y costos asociados a la prestación de servicios de lavandería	688
8. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS	689
a. CONCEPTO 20091-124742. Inviabilidad de reconocimiento en el balance de la Contraloría General de la República, de los recursos de cooperación internacional recibidos por "Acuerdos de Contribución", para desarrollo de proyectos	689
81- DERECHOS CONTINGENTES	690
a. CONCEPTO 20093-127288. Reconocimiento de contribución por valorización/ Cuando la Resolución de notificación no está en firme / Una vez queda en firme el acto administrativo	690
8120- Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos	690
a. CONCEPTO 20097-132612. Inviabilidad de reconocer la prestación de servicios de salud por parte de la ESE hospital Universitario de Santander, sin la existencia de contratos suscritos con la Secretaría de Salud de Santander.	690
b. CONCEPTO 200910-135784. Procedimiento contable en el caso de demandas contra los arrendatarios de la Central Cavasa: Reconocimiento de la iniciación de proceso judicial contra deudor en cuentas de orden	690
8190- Otros derechos contingentes	690
a. CONCEPTO 20092-125799. Reconocimiento de intereses moratorios sometidos a situaciones de incertidumbre.	690
b. CONCEPTO 20094-127672. Reconocimiento de derechos e intereses por contribución a la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada/Reconocimiento de intereses moratorios sometidos a situaciones de incertidumbre.	690
c. CONCEPTO 20095-129147. Reconocimiento de adquisición de bienes mediante contrato de Leasing Financiero, en caso de incertidumbre sobre su titularidad por parte de la empresa TIM.	691
d. CONCEPTO 20095-129489. Reconocimiento de intereses de mora por el no pago de las tasas retributivas	694
e. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de derechos contingentes por cuotas partes pensionales	694
f. CONCEPTO 20097-132685. Reconocimiento por parte de la Contraloría General de la República, de las cuotas de auditaje sobre las que las entidades auditadas han interpuesto demandas	694



83- DEUDORES DE CONTROL.....	696
a. CONCEPTO 20097-132123. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social-Constitución de Patrimonio Autónomo	696
b. CONCEPTO 20097-132123. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social-Constitución de Encargo fiduciario	696
8310- Bonos, títulos y especies no colocados.....	696
a. CONCEPTO 200812-122022. Reconocimiento de estampillas fuera de circulación	696
8315- Activos retirados	696
a. CONCEPTO 20091-124701. Depuración contable de Rentas por cobrar de vigencias 2005 y anteriores, por parte de la DIAN	696
b. CONCEPTO 20092-126015. Reconocimiento de castigo de cartera en entidades de Gobierno General-Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada	696
c. CONCEPTO 200911-136963. Viabilidad de eliminar de las cuentas de orden los registros del proceso de saneamiento contable por el retiro de partidas que no representan derechos exigibles para la entidad	696
8333- Facturación glosada en venta de servicios de salud	698
a. CONCEPTO 20093-126595. Reconocimiento de las glosas en facturación de las ESE.	698
8347- Bienes entregados a terceros	700
a. CONCEPTO 20098-133324. Reconocimiento por parte de una entidad de gobierno general de maquinaria entregada mediante contrato de comodato, que no se encontraba previamente registrada en la contabilidad	700
8350- Préstamos aprobados por desembolsar	701
a. CONCEPTO 20099-134881. Reconocimiento de los préstamos por desembolsar	701
8361- Responsabilidades en proceso.....	701
a. CONCEPTO 200910-135514. Reconocimiento de procesos administrativos internos para establecer responsabilidades	701
8390- Otras cuentas deudoras de control	701
a. CONCEPTO 20093-127143. Reconocimiento de contrato de permuta de bienes, suscrito entre la Fuerza Aérea Colombiana y la Agencia Logística de las Fuerza Militares	701
b. CONCEPTO 20091-124562. Reconocimiento de apertura de títulos judiciales de embargos al Ministerio de Educación Nacional, por procesos contra el Fondo de Prestaciones del Magisterio e inviabilidad de reconocerlos en la cuenta 1416-Préstamos Gubernamentales Otorgados.....	701
c. CONCEPTO 20097-132541. Inviabilidad de efectuar actualizaciones a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación.....	702
d. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de transferencias entre dependencias de la Universidad Nacional.....	703
e. CONCEPTO 200910-136231. Reconocimiento por parte de CISA de contratos de compra de activos improductivos v correspondientes a cartera e inmuebles que no se encuentran totalmete legalizados.....	703



	Páginas
f. CONCEPTO 200911-136623. Reconocimiento de cuotas partes de pensiones por cobrar atendiendo el Riesgo de incobrabilidad.	704
g. CONCEPTO 200912-137449. Reconocimiento de depósitos en custodia por los bienes decomisados por la Fiscalía General de la Nación, hasta tanto se produzcan las decisiones judiciales que determinen su destino.	704
9. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS	705
a. CONCEPTO 20091-124742. Inviabilidad de reconocimiento en el balance de la Contraloría General de la República, de los recursos de cooperación internacional recibidos por "Acuerdos de Contribución", para desarrollo de proyectos.	705
91- RESPONSABILIDADES CONTINGENTES	706
9135- Reservas Presupuestales	706
a. CONCEPTO 200911-137242. Viabilidad de reconocer en la cuenta 9135-Reservas presupuestales, las reservas presupuestales constituidas para atender compromisos adquiridos, que al término de la vigencia no se han cumplido, teniendo en cuenta que la entidad se encuentra en el proceso de implementación del aplicativo SIF Nación II	706
9190- Otras responsabilidades contingentes	707
a. CONCEPTO 20095-129147. Reconocimiento de adquisición de bienes mediante contrato de Leasing Financiero, en caso de incertidumbre sobre su titularidad por parte de la empresa TIM	707
93- ACREEDORES DE CONTROL	707
9306- Bienes recibidos en custodia	707
a. CONCEPTO 20092-126255. Reconocimiento de títulos de depósito judicial	707
9346- Bienes recibidos de terceros	708
a. CONCEPTO 20092-124937. Reconocimiento de la inversión privada en los contratos de concesión de primera y segunda generación, gestionados inicialmente por el INVÍAS y que actualmente administra el INCO.	708
b. CONCEPTO 20094-127635. Reconocimiento de bienes de propiedad de terceros en desarrollo de contratos y convenios interadministrativos – Universidad Nacional.	708
c. CONCEPTO 20099-135084. Reconocimiento de bienes recibidos de particulares para su uso o explotación	711
9390- Otras cuentas acreedoras de control	711
a. CONCEPTO 20091-124182. Reconocimiento de terrenos sin certificado de libertad y tradición, ni información adicional (Bienes cuya propiedad está en discusión)	711
b. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de contratos pendientes de ejecución.	712
c. CONCEPTO 20098-133854. Viabilidad de reconocer las operaciones de contratos de prestación de servicios o adquisición de bienes en cuentas de orden, adicional al registro efectuado en cuentas de balance.	712
10. CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA	713
a. CONCEPTO 20093-126594. Obligatoriedad de cumplir las Resoluciones 669 de 2008 y 141 de 2009, expedidas por la Contaduría General de la Nación, para el reconocimiento del Decreto de liquidación del PGN en Artesanías de Colombia	713



02- PRESUPUESTO DE INGRESOS Y TESORERÍA	714
0231- Ejecución en títulos, bienes, compensaciones y otros (cr)	714
a. CONCEPTO 20095-129384. Reconocimiento de ingresos por cancelación de reservas en las cuentas de presupuesto y tesorería	714
0243- Recaudos de ingresos no aforados (Db)	714
a. CONCEPTO 20095-129383. Reconocimiento contable y presupuestal de ingresos por indemnizaciones	714
03- PRESUPUESTO DE GASTOS DE FUNCIONAMIENTO	715
0326- Otros gastos de funcionamiento aprobados	715
a. CONCEPTO 200911-136543. Reconocimiento de las cuentas por pagar y de las reservas presupuestales en las cuentas de presupuesto y tesorería	715
05- PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN APROBADOS	716
0563- Sector medio ambiente – por ejecutar (Db)	716
a. CONCEPTO 200911-137382. Reconocimiento de los compromisos anulados durante la ejecución del presupuesto de gastos de inversión	716
b. CONCEPTO	717
06- PRESUPUESTO DE GASTO DE INVERSIÓN EJECUTADOS	717
0638- Sector medio ambiente-compromisos (DB)	717
a. CONCEPTO 200911-137382. Reconocimiento de los compromisos anulados durante la ejecución del presupuesto de gastos de inversión	717
08- RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR	717
a. CONCEPTO 200911-137242. Viabilidad de reconocer en la cuenta 9135-Reservas presupuestales, las reservas presupuestales constituidas para atender compromisos adquiridos, que al término de la vigencia no se han cumplido, teniendo en cuenta que la entidad se encuentra en el proceso de implementación del aplicativo SIIF Nación II	717
0830- Reservas presupuestales constituidas	717
a. CONCEPTO 200911-136543. Reconocimiento de las cuentas por pagar y de las reservas presupuestales en las cuentas de presupuesto y tesorería	717
0850- Cuentas por pagar constituidas (Cr)	717
a. CONCEPTO 200911-136543. Reconocimiento de las cuentas por pagar y de las reservas presupuestales en las cuentas de presupuesto y tesorería	717
0855- Cuentas por pagar pendientes de cancelar (Db)	717
a. CONCEPTO 20095-129746. Reconocimiento por parte de CONCIENCIAS de convenios de Fondos de administración de Becarios, suscritos con entidades nacionales e internacionales	717
b. CONCEPTO 200911-136543. Reconocimiento de las cuentas por pagar y de las reservas presupuestales en las cuentas de presupuesto y tesorería	717
c. CONCEPTO 20097-132331. Reconocimiento por parte del DAPRE de convenio suscrito con FONDOPAZ, Acción Social y la Federación Nacional de Cafeteros, para coordinar acciones y adelantar proyectos enmarcados dentro del desarrollo social, que generen condiciones para el logro y mantenimiento de la paz, con las comunidades objeto de las acciones enmarcadas dentro del convenio	718



IV. PROCEDIMIENTOS CONTABLES Y DE CONTROL INTERNO	719
PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES	721
1. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS	721
a. CONCEPTO 20093-127320. Reconocimiento de pérdidas en la actualización de inversiones en títulos TES, teniendo en cuenta que según el Decreto 1525 de 2008, las entidades estatales no pueden registrar pérdida por concepto de capital	721
b. CONCEPTO 20092-125007. Reconocimiento de pérdidas en la actualización de portafolios de inversión, teniendo en cuenta que según el Decreto 1525 de 2008, las entidades estatales no pueden registrar pérdida por concepto de capital	723
c. CONCEPTO 20092-125321. Metodología de actualización de operaciones swaps	724
d. CONCEPTO 20098-133903. Inviabilidad de hacer comparables las cifras reveladas en la cuenta 1201-Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda, con el valor nominal de los títulos representativos de la inversión	726
e. CONCEPTO 20098-133903. Reconocimiento de las acciones adquiridas por la Universidad de Antioquia en el Parque Tecnológico de Antioquia	729
f. CONCEPTO 20099-134152. Reconocimiento de las acciones que posee la EMRU EIC, en Metrocali S.A.	729
g. CONCEPTO 20099-134742. Reconocimiento de la inversión inicial realizada por INFITULUÁ en fideicomiso de inversión con garantía de unas acciones de la Central de Transportes de Popayán, y posterior reconocimiento de la cesión de las acciones por parte de la fiduciaria a INFITULUÁ como resultado de hacerse efectiva la garantía otorgada por la inversión realizada	730
h. CONCEPTO 200910-135421. Retiro del balance de Inversiones patrimoniales que no cumplen con el criterio de que el capital esté representado en acciones o cuotas o partes de interés social.	732
i. CONCEPTO 20096-131657. Reconocimiento de variaciones patrimoniales originadas en resultados en entidades controladas	733
j. CONCEPTO 20097-132541. Inviabilidad de efectuar actualizaciones a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación.	733
k. CONCEPTO 20097-132179. Inviabilidad de reconocer como inversión patrimonial los aportes efectuados para la creación y fortalecimiento patrimonial en empresas no societarias	734
l. CONCEPTO 20097-132658. Criterios para el reconocimiento de Inversiones e Instrumentos Derivados de Corto Plazo	735
m. CONCEPTO 20097-132658. Mecanismos y herramientas que permitan evaluar la situación real de los Estados Financieros, dada la inexistencia de provisiones para las inversiones financieras.	735
n. CONCEPTO 200910-135635. Inadmisibilidad como objeto de estabilidad jurídica al artículo 1 de la Resolución 145 de 2008, Capítulo VII Reconocimiento y revelación de los activos y Capítulo VIII: Numeral 8 de la Resolución 356 de 2007 para ECOPEPETROL S.A.	735
o. CONCEPTO 200910-135782. Aplicabilidad del procedimiento para el reconocimiento y revelación de las Inversiones del RCP, frente a lo preceptuado por la Superintendencia Financiera a través de la Circular Externa 030 de 2009	737



p.	CONCEPTO 200910-135911. Retiro del balance de Inversiones patrimoniales que no cumplen con el criterio de que el capital esté representado en acciones o cuotas o partes de interés social. Aportes realizados por el Municipio de Palmira a entidades sin ánimo de lucro	737
q.	CONCEPTO 200910-136057. Reconocimiento de los rendimientos financieros de inversiones en CDT y bonos en moneda nacional del Fondo de Estabilización de Precios administrado por FEDEPALMA	738
2.	PORCENTAJE Y SOBRETASA AMBIENTAL AL IMPUESTO PREDIAL A FAVOR DE LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES Y ÁREAS METROPOLITANAS	739
3.	HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	739
a.	CONCEPTO 20094-127559. Obligatoriedad de efectuar avalúo técnico de bienes	739
b.	CONCEPTO 20094-127772. Reconocimiento de depreciación, por parte de entidades que reciben bienes en comodato	739
c.	CONCEPTO 20094-127765. Inviabilidad de efectuar el cálculo y registro de la depreciación bienes pendientes de legalizar, sobre los cuales la entidad no ha establecido el derecho de dominio o propiedad y su costo real	741
d.	CONCEPTO 20092-126204. Reconocimiento de desvalorizaciones de bienes muebles e inmuebles, teniendo en cuenta el reporte de información contable pública a través de CHIP	743
e.	CONCEPTO 20094-127990. Inviabilidad de utilizar la cuenta 1637-Propiedades, planta y equipo no explotados, para el reconocimiento de bienes inservibles	743
f.	CONCEPTO 20091-124374. Reconocimiento de bienes dados de baja, totalmente depreciados, que no se encuentran en servicio	746
g.	CONCEPTO 200812-123631. Inviabilidad de reconocer como propiedades de inversión, los bienes destinados a administración, o terrenos no alquilados de la Central Mayorista CAVASA	747
h.	CONCEPTO 20092-125374. Incidencia de avalúos técnicos que superen el valor en libros, en el cálculo de la depreciación	747
i.	CONCEPTO 20092-125374. Aplicación de estándares internacionales para el reconocimiento de Propiedades, Planta y Equipo	748
j.	CONCEPTO 20095-129519. Actualización de bienes de uso permanentes sin contraprestación/ Entidad encargada de realizar los avalúos/ Actualización de los registros realizados en cuentas de orden	748
k.	CONCEPTO 20095-129820. Reconocimiento de los bienes inservibles que no se pueden rematar por martillo o vender directamente, cuando aún tienen valor en libros	750
l.	CONCEPTO 20099-135110. Reconocimiento de bienes inservibles	751
m.	CONCEPTO 20099-134682. Reconocimiento de la actualización de bienes de un mismo grupo contable	751
n.	CONCEPTO 20098-133589. Reconocimiento de un convenio interadministrativo de comodato o préstamo de uso, suscrito entre la Contraloría Departamental y la Auditoría General de la República	752
o.	CONCEPTO 200910-135574. Reconocimiento contable del traslado de bienes entre entidades contables públicas de gobierno general y empresas	755
p.	CONCEPTO 200910-135218. Reconocimiento como activos, de vehículos utilizados por el Ministerio de Relaciones Exteriores (MRE) a cuyo nombre están las tarjetas de propiedad, y adquiridos por el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores (FRMRE), a cuyo nombre están los documentos de compra	756



	Páginas
q. CONCEPTO 20099-134152. Efecto del IVA descontable en la determinación del costo histórico de propiedades, planta y equipo para el cálculo de la depreciación.	756
r. CONCEPTO 200910-135300. Determinación de la vida útil de los activos	756
s. CONCEPTO 20096-131657. Reconocimiento de bienes en mantenimiento e inservibles ...	756
t. CONCEPTO 20096-130695. Inviabilidad de modificar la alícuota de depreciación, por razones de operatividad del sistema de gestión de información	756
u. CONCEPTO 20097-132164. Reconocimiento de bienes de uso permanente sin contraprestación, y de las adecuaciones al mismo	757
v. CONCEPTO 20097-132221. Reconocimiento bienes muebles e inmuebles entregados en comodato	759
w. CONCEPTO 20095-129854. Vigencia del artículo 9 de la Resolución 351 de 2001, en cuanto a las excepciones a la actualización de propiedades, planta y equipo.	761
x. CONCEPTO 20095-129854. Frecuencia de las actualizaciones de propiedades, planta y equipo.	764
y. CONCEPTO 20095-129854. Inviabilidad de efectuar actualizaciones a las propiedades, planta y equipo durante las etapas de construcción o mejoras.	764
z. CONCEPTO 20098-133513. Viabilidad de reconocer actualización de activos recibidos, cuya propiedad es de una entidad catalogada como de gobierno general	764
a.a. CONCEPTO 20098-133513. Inviabilidad de reconocer actualización de activos recibidos, cuya propiedad es de una entidad catalogada como empresa pública	767
b.b. CONCEPTO 20098-133324. Reconocimiento por parte de una entidad de gobierno general de maquinaria entregada mediante contrato de comodato, que no se encontraba previamente registrada en la contabilidad	767
c.c. CONCEPTO 20097-132849. Reconocimiento de recursos entregados por la Gobernación de Atlántico para la realización de obras y mejoras en materia de acueductos, alcantarillados y construcción de redes eléctricas en los municipios del Atlántico, así como para la construcción, ampliación y mejoramiento de la infraestructura física de las escuelas y colegios departamentales	767
d.d. CONCEPTO 20098-133768. Reconocimiento de bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos por la Universidad Nacional de la empresa ISAGÉN.	767
e.e. CONCEPTO 20099-134469. Reconocimiento de las valorizaciones realizadas a bienes inmuebles.	767
f.f. CONCEPTO 20099-134498. Inviabilidad de efectuar el traslado de terrenos y edificaciones de propiedad de la Aeronáutica Civil y que SATENA usufructúa mediante contrato de comodato, como consecuencia de lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, para los bienes de uso permanente sin contraprestación.	768
g.g. CONCEPTO 20099-135084. Inviabilidad de reconocer como activos los bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos en forma parcial.	769
h.h. CONCEPTO 200911-137248. Reconocimiento de la diferencia entre el costo de reposición o el valor de realización con el valor en libros de propiedad, planta y equipo	770
i.i. CONCEPTO 200910-135912. Reconocimiento de depreciación y amortización de las Propiedades, planta y equipo en el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Ibagué (INFIBAGUÉ)	770



jj.	CONCEPTO 200911-136467. Reconocimiento de depreciación de Propiedades, planta y equipo que incluye las redes de acueducto y alcantarillado de todo el municipio.	770
k.k.	CONCEPTO 200911-137272. Definición del cálculo de la depreciación y la vida útil restante de un bien recibido en calidad de bien de uso permanente sin contraprestación, y viabilidad de reconsiderar la vida útil de un inmueble que esta sufriendo deterioro	770
ll.	CONCEPTO 200912-138509. Reconocimiento de actualizaciones de valor de propiedades, planta y equipo	771
4.	RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES Y DE LAS INVERSIONES Y GASTOS RELACIONADOS CON ESTOS RECURSOS	772
5.	LOS PROCESOS JUDICIALES, LAUDOS ARBITRALES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES, Y EMBARGOS DECRETADOS Y EJECUTADOS SOBRE LAS CUENTAS BANCARIAS	773
a.	CONCEPTO 20093-127320. Reconocimiento de pérdidas en la actualización de inversiones en títulos TES, teniendo en cuenta que según el Decreto 1525 de 2008, las entidades estatales no pueden registrar pérdida por concepto de capital	773
b.	CONCEPTO 200811-121163. Inviabilidad de reconocimiento de títulos de depósito judicial por parte de entidad demandante-Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios	773
c.	CONCEPTO 20091-124562. Reconocimiento de apertura de títulos judiciales de embargos al Ministerio de Educación Nacional, por procesos contra el Fondo de Prestaciones del Magisterio e inviabilidad de reconocerlos en la cuenta 1416-Préstamos Gubernamentales Otorgados.	774
d.	CONCEPTO 20092-125007. Reconocimiento de pérdidas en la actualización de portafolios de inversión, teniendo en cuenta que según el Decreto 1525 de 2008, las entidades estatales no pueden registrar pérdida por concepto de capital	774
e.	CONCEPTO 20092-125713. Reconocimiento de litigios y demandas	775
f.	CONCEPTO 20092-125713. Inviabilidad de reconocer en la contabilidad del Ministerio de Interior y de Justicia la información presentada por las entidades a través del Formato Único de Actividad Litigiosa del Estado	776
g.	CONCEPTO 20092-125713. Normatividad contable de litigios y demandas	777
h.	CONCEPTO 200910-135588. Reconocimiento de Provisión para contingencias derivadas de procesos judiciales.	777
i.	CONCEPTO 200910-135837. Reconocimiento por parte del INVÍAS y de la Defensoría del Pueblo del incentivo previsto en la Ley 472 de 1998, por la instauración de Acciones Populares en contra del INVÍAS, y del porcentaje que se destina al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos que está a cargo de la Defensoría del Pueblo. Tratamiento de las operaciones recíprocas entre dichas entidades	780
j.	CONCEPTO 200911-136383. Procedimiento contable para el reconocimiento de los procesos judiciales sin pretensión económica y valor del registro. Reconocimiento de la provisión para Acciones populares	782
k.	CONCEPTO 200910-136145. Reconocimiento de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas, respecto de las obligaciones contractuales relacionadas con la entrega de tales recursos	782
l.	CONCEPTO 20099-134752. Procedimiento para el registro de las pretensiones económicas de las demandas instauradas en contra de la entidad. (Se complementa con el concepto 200911-137150 del 23-11-09)	782



6. ACTIVOS INTANGIBLES.....	782
a. CONCEPTO 20093-127146. Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca “Colombia es Pasión”	782
b. CONCEPTO 20094-128136. Inviabilidad de registrar como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el DANE	782
c. CONCEPTO 20092-125580. Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca “Colombia es Pasión”	782
d. CONCEPTO 20098-133941. Reconocimiento del software desarrollado por la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional	783
e. CONCEPTO 200911-136443. Reconocimiento por parte de la UNAD de costos de actualización y montaje de cursos virtuales, así como de las licencias perpetuas para la implementación de módulos virtuales.....	784
f. CONCEPTO 200912-137597. Criterios de reconocimiento de las licencias y software	784
g. CONCEPTO 20097-132330. Inviabilidad de reconocer como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República	786
h. CONCEPTO 20095-129898. Inviabilidad de reconocer como intangible la marca “Satena”	786
7. REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES DERIVADAS DEL CUMPLIMIENTO DE GARANTÍAS Y DE LA ASUNCIÓN DE OBLIGACIONES CREDITICIAS ORIGINADAS EN OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO	787
8. PASIVO PENSIONAL, DE LA RESERVA FINANCIERA QUE LO SUSTENTA Y DE LOS GASTOS RELACIONADOS	787
a. CONCEPTO 20092-125176. Normatividad aplicable a CASUR y CREMIL para provisionar el cálculo actuarial y el tiempo en que debe constituir dicha provisión.....	787
b. CONCEPTO 20092-125521. Reconocimiento de los pasivos pensionales de la Caja de Previsión Social en Liquidación de la Universidad del Cauca	789
c. CONCEPTO 20093-127026. Inviabilidad de reconocer por parte de una entidad territorial, un cálculo actuarial diferente al suministrado por el Ministerio de Hacienda	792
d. CONCEPTO 200812-123520. Reconocimiento de incremento del pasivo pensional en entidades contables públicas empleadoras que NO hayan utilizado como mecanismo de normalización pensional la figura de conmutación pensional parcial.....	794
e. CONCEPTO 20091-124530. Base de cálculo del ajuste de actualización del cálculo actuarial y de su amortización	795
f. CONCEPTO 20091-124503. Vigencia de la aplicación del numeral 5 del procedimiento contable en lo relacionado con el ajuste de la amortización del pasivo pensional.....	797
g. CONCEPTO 20092-124946. Reconocimiento de la actualización del cálculo actuarial, en el caso que se presente una disminución del cálculo actuarial que está totalmente amortizado	798
h. CONCEPTO 20095-129771. Reconocimiento de reajustes y diferencias de mesadas pensionales por causar	799
i. CONCEPTO 20095-129980. Reconocimiento contable de recursos recibidos, en desarrollo de convenio de concurrencia entre la Nación - Ministerio de Salud - Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, Departamento de Caldas, Municipio de Manizales y el Hospital Rafael Henao Toro	799



j.	CONCEPTO 20098-133934. Inviabilidad de afectar la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones para reconocer el ajuste por actualización del cálculo actuarial	799
k.	CONCEPTO 20099-134914. Reconocimiento de la constitución de reserva actuarial y su amortización.	799
l.	CONCEPTO 20096-130336. Reconocimiento de los recursos recibidos por el Fondo de reservas del Instituto de Seguros Sociales, como “pago anticipado de Conmutación pensional del Banco Cafetero en Liquidación”	800
m.	CONCEPTO 20096-131750. Reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial del pasivo pensional, y de patrimonios autónomos (Encargo fiduciario).	801
n.	CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de la amortización del pasivo pensional de vigencia actual y de vigencias anteriores	803
o.	CONCEPTO 20097-131912. Inviabilidad de desvirtuar la clasificación como Fondo de reservas atribuida a la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional, en el procedimiento contable de pasivo pensional establecido por la CGN	804
p.	CONCEPTO 200910-135669. Procedimiento contable para reasignar el pasivo pensional a cargo de CAPRECOM como empleadora, respecto de sus trabajadores y extrabajadores, y no al de los Fondos de reservas que esta entidad administra	806
q.	CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para pago de pensiones	807
r.	CONCEPTO 200911-136467. Reconocimiento del cálculo actuarial del pasivo pensional	808
s.	CONCEPTO 200911-136623. Reconocimiento de cuotas partes de pensiones por cobrar atendiendo el Riesgo de incobrabilidad	809
t.	CONCEPTO 200911-137266. Identificación en cuentas del activo de los recursos destinados a atender el pago de pasivos pensionales	809
u.	CONCEPTO 200911-137281. Reconocimiento de la actualización del cálculo actuarial, y de la reserva para el pago de pensiones de jubilación.	809
v.	CONCEPTO 200912-137479. Reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial como gasto operacional.	810
9.	OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES	811
a.	CONCEPTO 20098-133826. Reconocimiento contable de la solicitud de recursos a la DGCPTN para Artesanías de Colombia, realizada a través del Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo	811
10.	RESPONSABILIDADES FISCALES	812
a.	CONCEPTO 20091-124569. Determinación de responsabilidades por incumplimiento en procesos de control de recursos.	812
b.	CONCEPTO 20092-125716. Reconocimiento de hurto de bienes/ Inviabilidad de reconocer como inversión o gasto la restitución de bienes hurtados	812
c.	CONCEPTO 200911-136534. Inviabilidad de eliminar de las cuentas de orden los registros del proceso de saneamiento contable por el retiro de partidas que no representan derechos exigibles para la entidad, y que se encuentran en proceso de cobro coactivo por parte de la Contraloría General de la República	814



11. ACTUALIZACIÓN DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES SOBRE LA BASE DEL COSTO REEXPRESADO	814
a. CONCEPTO 20098-133724. Reconocimiento de ajustes por diferencia en cambio e inviabilidad de compensación entre ingresos y gastos por dicho concepto	814
12. RECURSOS DE LOS FONDOS DE SALUD	815
a. CONCEPTO 20091-124504. Reconocimiento de recursos obtenidos por una Gobernación en la administración, desarrollo y comercialización de juegos de apuestas permanentes.	815
b. CONCEPTO 20094-128010. Definición de las formas de organización del proceso contable por parte de los fondos departamentales de salud.	816
c. CONCEPTO 20096-131425. Presentación de información separada de los Fondos de Salud	817
d. CONCEPTO 20097-132801. Reconocimiento de los conceptos de que trata el artículo 4 de la Resolución 3042 de 2007, "Por la cual se reglamenta la organización de los Fondos de Salud de las Entidades Territoriales, la operación y registro de las cuentas maestras para el manejo de los recursos de los Fondos de Salud y se dictan otras disposiciones"	818
13. OPERACIONES REALIZADAS POR LAS INSTITUCIONES PRESTADORAS DE SERVICIOS DE SALUD (IPS)	820
a. CONCEPTO 200812-123767. Viabilidad de efectuar el castigo de cartera en una ESE, cuando el valor de la facturación es superior al contrato por prestación de servicios de salud.	820
b. CONCEPTO 20097-132258. Reconocimiento de la aplicación de recursos del SGP para prestación de servicios salud, en pago de aportes patronales	821
c. CONCEPTO 200911-136541. Reconocimiento de los costos generados en desarrollo del convenio celebrado por la Dirección General de Sanidad Militar con el Hospital Militar Central para la prestación de servicios de salud.	822
d. CONCEPTO 200911-137046. Obligatoriedad de reconocer la totalidad de facturación por prestación de servicios de salud por parte de entidad hospitalaria, con independencia de la modalidad de contratación	822
e. CONCEPTO 200912-137847. Reconocimiento por parte de una entidad prestadora de servicios de salud, de los recursos del Sistema General de Participaciones para el pago de cesantías	822
14. OPERACIONES ORIGINADAS EN CONTRATOS PARA LA OPERACIÓN Y GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS	822
a. CONCEPTO 20093-127021. Reconocimiento de las operaciones derivadas de la concesión del servicio de aseo en el Distrito Capital.	822
15. SUBSIDIOS Y CONTRIBUCIONES POR PARTE DE LOS ENTES PÚBLICOS PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS	827
a. CONCEPTO 20092-126185. Clasificación de los subsidios y contribuciones en el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.	827
b. CONCEPTO 20095-130156. Reconocimiento de Convenio interadministrativo suscrito entre la alcaldía de Yumbo y la Empresa de Servicios Públicos de Yumbo (ESPY) S.A. ESP para el traslado de recursos de inversión de la vigencia 2009, y entrega en arrendamiento y/o usufructo de la infraestructura de acueducto y alcantarillado	827
c. CONCEPTO 20095-130156. Reconocimiento de Contrato interadministrativo para el traslado e recursos de subsidios de acueducto y alcantarillado de la vigencia 2009	828



16. OPERACIONES QUE SURGEN COMO CONSECUENCIA DE LOS PROCESOS DE LIQUIDACIÓN, FUSIÓN Y ESCISIÓN.....	828
a. CONCEPTO 20091-124167. Inviabilidad de desconocer saldos de Balance Inicial en procesos de liquidación, por falta de registros en libros y de firma del Representante Legal	828
b. CONCEPTO 20092-124939. Reconocimiento del castigo de cuenta por cobrar incobrable, en una entidad en proceso de liquidación. Sociedad Lotto Lotin	829
c. CONCEPTO 20095-129892. Reconocimiento de derechos judiciales o contingentes en entidades en liquidación – ESE.	831
d. CONCEPTO 200910-135650. Procedimiento para desagregación de cuentas de propiedad, planta y equipo que están registradas de forma global en entidades en liquidación	833
e. CONCEPTO 200912-137847. Reconocimiento de traslados de bienes y obligaciones entre entidades fusionadas.	834
17. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN FINANCIADOS CON RECURSOS REEMBOLSABLES, NO REEMBOLSABLES Y DE CONTRAPARTIDA	834
18. ACTIVIDADES REALIZADAS CONJUNTAMENTE	834
a. CONCEPTO 20096-131484. Reconocimiento de convenio de riesgo compartido “JOINT-VENTURE” suscrito entre la Universidad Nacional y el Hospital San Carlos.	834
19. NEGOCIOS FIDUCIARIOS EN LOS QUE LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA PARTICIPA COMO FIDEICOMITENTE.....	836
PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTES CONTABLES.....	836
20. DILIGENCIAMIENTO Y ENVÍO DE LOS REPORTES CONTABLES RELACIONADOS CON LA INFORMACIÓN FINANCIERA, ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, A TRAVÉS DEL SISTEMA CONSOLIDADOR DE HACIENDA E INFORMACIÓN PÚBLICA (CHIP).....	837
a. CONCEPTO 20093-126909. Inviabilidad y repercusiones de efectuar modificaciones a la información, después del envío de reportes contables a los organismos competentes.	837
b. CONCEPTO 20093-126826. Validación y reportes de saldos con signo negativo	837
c. CONCEPTO 20092-126204. Reconocimiento de desvalorizaciones de bienes muebles e inmuebles, teniendo en cuenta el reporte de información contable pública a través de CHIP	837
d. CONCEPTO 20093-127380. Reconocimiento por parte del ICFES de los recursos girados al Ministerio de Educación Nacional por distribución de Presupuesto de gastos, y viabilidad de reconocer dichas operaciones como recíprocas	837
e. CONCEPTO 200910-135966. Reporte de operaciones recíprocas, por aportes a seguridad social, parafiscales y cesantías, girados al operador de información Asociación Nacional de Cajas de Compensación Familiar (ASOCAJAS) como intermediario entre la Universidad de la Amazonía y otras entidades contables públicas.	838
f. CONCEPTO 200911-137338. Reporte de informes a la CGN a partir de la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.	840
21. ESTRUCTURACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS	840
a. CONCEPTO 20093-126909. Definiciones de período contable, cierre contable, ejecución de un cierre y operación contable de ajuste.	840



	Páginas
b. CONCEPTO 20094-128808. Clasificación de los cargos diferidos en porciones corriente y no corriente, en la estructura de los estados contables	840
c. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento de transacciones en las subcuentas de "Otros"	841
d. CONCEPTO 20097-132068. Clasificación de deudas de difícil recaudo en porciones corriente y no corriente.	841
e. CONCEPTO 20096-131425. Obligatoriedad de certificar los estados contables	841
f. CONCEPTO 20096-131425. Estados Contables Básicos a presentar por parte de una entidad de gobierno general.	841
g. CONCEPTO 20097-131915. Equivalencia del término "Estados financieros" de la Ley 222 de 1995, con "Estados Contables" del Régimen de Contabilidad Pública	842
h. CONCEPTO 20097-132008. Estados contables básicos que debe presentar un municipio/ Clasificación /Periodicidad.	843
i. CONCEPTO 20097-132691. Inviabilidad de crear subcuentas para el reconocimiento del ingreso por concepto de donaciones para diferentes proyectos	849
j. CONCEPTO 20099-134809. Clasificación de las inversiones en corriente y no corriente.	849
k. CONCEPTO 200911-136824. Obligatoriedad de certificación de los estados contables por parte del contador y el representante legal de la entidad.	850
l. CONCEPTO 200912-137479. Reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial como gasto operacional.	851
22. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE	851
a. CONCEPTO 20093-127186. Reclasificación de resultados del ejercicio en entidades no societarias.	851
b. CONCEPTO 20094-128010. Definición de las formas de organización del proceso contable por parte de los fondos departamentales de salud.	851
c. CONCEPTO 200910-135633. Inviabilidad de incluir a la Cámara de Comercio de Medellín y a COMCEL S.A en el formulario denominado "CGN2005_002_OPERACIONES RECÍPROCAS	851
d. CONCEPTO 20096-131425. Viabilidad de presentar información contable distinta después de realizar el proceso de agregación. Presentación de Información agregada a la de los entes territoriales. Obligatoriedad de elaborar y presentar el Estado de Flujos de Efectivo e información por segmentos	852
e. CONCEPTO 20097-132658. Viabilidad de que pueda presentarse diferencia de saldos entre los reportados a la Contaduría General de la Nación (CGN), y los registrados en los libros de la Gobernación de Casanare.	856
f. CONCEPTO 200910-135669. Procedimiento contable para reasignar el pasivo pensional a cargo de CAPRECOM como empleadora, respecto de sus trabajadores y extrabajadores, y no al de los Fondos de reservas que esta entidad administra.	856
g. CONCEPTO 200910-136066. Informes contables que deben presentar las Instituciones Educativas de Educación básica y media, y estructura de los mismos	856
h. CONCEPTO 200912-138336. Armonización del Régimen de Contabilidad Pública con los estándares Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 18 sobre Información Financiera por Segmentos.	856
23. ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCAN CAMBIOS DE REPRESENTANTE LEGAL.	856



PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE	856
24. PROCEDIMIENTO DE CONTROL INTERNO CONTABLE Y DE REPORTE DEL INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN A LA CGN	856
a. CONCEPTO 20093-126314. Viabilidad de presentar el informe de control interno por parte de las Asociaciones de Municipios-Asociación Supradepartamental de Municipios del Macizo Colombiano (SOMAC).	856
b. CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento en la Comisión Nacional de Televisión, de anticipos pendientes de aplicar a la cartera de ingresos no tributarios, teniendo en cuenta que carecen del documento soporte.	856
c. CONCEPTO 20094-127559. Obligatoriedad de efectuar inventarios físicos a los bienes clasificados como redes, líneas y cables.	856
d. CONCEPTO 20091-124826. Depuración contable- Relación costo beneficio	857
e. CONCEPTO 20094-127484. Depuración contable de rentas por cobrar y deudores	860
f. CONCEPTO 20094-127809. Determinación del porcentaje de provisión para deudores.	861
g. CONCEPTO 200812-123518. Responsabilidad de elaboración y presentación del Informe de control Interno Contable	861
h. CONCEPTO 20091-124569. Depuración contable de partidas bancarias.	862
i. CONCEPTO 20092-124870. Inviabilidad de presentación de Informe de Control Interno Contable, por parte de la Corporación de Abastos de Bogotá S.A. (CORABASTOS).	864
j. CONCEPTO 20092-125011. Depuración contable de la cuenta 1635-Bienes muebles en bodega, por efectos de ajustes integrales por inflación entre los años 1992 a 2000	864
k. CONCEPTO 200812-124005. Viabilidad de reconocer honorarios como gastos de personal, y su desagregación como administrativos y operativos	865
l. CONCEPTO 200812-123767. Reconocimiento de prestación de servicios de salud a personas no cubiertas por el Sistema, que no cuentan con recursos para efectuar los pagos	865
m. CONCEPTO 20092-125512. Reconocimiento de repuestos adquiridos para reemplazar los componentes inservibles de un equipo de cómputo, y control administrativo de los mismos	865
n. CONCEPTO 20092-125512. Soporte legal para registrar como gastos los activos cuyo valor de adquisición sea igual o inferior a 0.5 SMMLV.	865
o. CONCEPTO 20092-126015. Reconocimiento de castigo de cartera en entidades de Gobierno General-Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada	865
p. CONCEPTO 200812-124027. Inviabilidad de determinar contablemente el periodo máximo por el cual debe mantenerse un pasivo por ingresos recibidos por anticipado, y condiciones para su posterior reconocimiento como ingreso.	865
q. CONCEPTO 20092-125374. Depuración contable de propiedades, planta y equipo	865
r. CONCEPTO 20094-128107. Conformación del comité de sostenibilidad contable.	869
s. CONCEPTO 20095-129590. Devolución de ingresos recibidos por anticipado.	871
t. CONCEPTO 20095-129421. Conciliación de diferencias entre la cartera registrada contablemente y su valor comercial.	873
u. CONCEPTO 20095-129421. Reconocimiento modificaciones realizadas a la cartera por reclamaciones de años anteriores	876



	Páginas
v. CONCEPTO 20095-129421. Tratamiento de remanentes de cartera	876
w. CONCEPTO 20095-129421. Reconocimiento de consignaciones pendientes de identificar por concepto de servicios públicos.	876
x. CONCEPTO 20094-128317. Implicaciones de comprobantes de egreso sin firma y sello del beneficiario, como soporte contable	877
y. CONCEPTO 20099-135081. Inexistencia de incompatibilidad de funciones entre quienes integran el comité del MECI y quienes lo evalúan.	878
z. CONCEPTO 200910-135302. Procedimiento de depuración de saldos contables registrados en la cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros, con elevada antigüedad	879
a.a. CONCEPTO 200910-135345. Reconocimiento contable de consignaciones bancarias para cancelar cuentas por cobrar por la prestación de servicios de salud, en las cuales no se identifica el deudor	879
b.b. CONCEPTO 20099-134981. Reconocimiento de Avances y anticipos entregados por la entidad que no han sido legalizados, y procedimiento recuperación cartera de deudores	879
c.c. CONCEPTO 200910-135402. Carencia de aplicabilidad del Manual de Implementación del Modelo Estándar del Control Interno Contable, adoptado por la Resolución 393 de 2007	880
d.d. CONCEPTO 200910-135402. El control interno contable más allá de los controles para la gestión del proceso contable que en el mapa de procesos se hayan definido	881
e.e. CONCEPTO 200910-135402. Responsables de la planificación, diseño y aplicación del control interno contable en las entidades públicas	881
f.f. CONCEPTO 20096-130667. Depuración contable- Relación costo beneficio	881
g.g. CONCEPTO 20096-131487. Depuración contable: Relación costo-beneficio , cuantías inferiores o iguales a 5 SMMLV, antigüedad del derecho o de la obligación, instancias competentes para autorizar la condonación de intereses de deudas	883
h.h. CONCEPTO 20095-130102. Depuración contable de inversiones y cuentas por pagar	885
i.i. CONCEPTO 20096-131488. Depuración contable de deudores/Partidas con más de 5 de años de antigüedad/Partidas de menor cuantía/ Deudores ilocalizados.	886
jj. CONCEPTO 20096-131644. Documentos soporte para legalización de los avances y anticipos y de cajas menores	887
k.k. CONCEPTO 20097-132156. Administración y control de bienes en una Personería Municipal	887
l.l. CONCEPTO 20096-131666. Obligatoriedad de reconocer el valor real del pasivo pensional por parte de la Universidad Francisco de Paula Santander.	889
m.m. CONCEPTO 20097-132034. Obligatoriedad de elaboración del Manual de Políticas contables por parte de las entidades publicas / contenido del mismo	891
n.n. CONCEPTO 20097-132034. Viabilidad de compilar en manuales internos las políticas del Régimen de Contabilidad Pública.	892
o.o. CONCEPTO 20097-132034. Establecimiento de políticas específicas del proceso contable dentro de una entidad pública	893
p.p. CONCEPTO 20097-132034. Plazo para la implementación del Manual de Políticas Contables	893



q.q.	CONCEPTO 20097-132034. Guía para la elaboración del Manual de Políticas Contables	893
r.r.	CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de bienes entregados a terceros mediante contrato de comodato.	893
s.s.	CONCEPTO 20096-130227. Mecanismos contables que permitan emitir la facturación de venta y prestación de servicios ajustados a las vigencias presupuestales	893
t.t.	CONCEPTO 20096-130227. Prácticas contables requeridas para el control y registro oportuno de costos asociados a los ingresos del periodo.	895
u.u.	CONCEPTO 20098-133066. Alcance de las funciones asignadas al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.	895
v.v.	CONCEPTO 20097-132251. Reconocimiento de bienes como inventarios o propiedades, planta y equipo, y existencia de un espacio físico de almacén.	896
w.w.	CONCEPTO 20097-132874. Inviabilidad de reconocer en cuentas de patrimonio los ajustes por depuración contable de ingresos de vigencias anteriores	896
x.x.	CONCEPTO 20098-133316. Depuración contable de rentas por cobrar, por concepto de impuestos predial y de industria y comercio	896
y.y.	CONCEPTO 20098-133481. Inviabilidad de reconocimiento y revelación de deudores por ingresos no tributarios de la vigencia anterior. Soporte legal	897
z.z.	CONCEPTO 20095-129912. Oportunidad de los registros contables en los sistemas de información	897
a.a.a.	CONCEPTO 20099-134434. Periodicidad para llevar a cabo las acciones de control relacionadas con la toma física de inventarios.	897
b.b.b.	CONCEPTO 20098-133724. Manejo de cuentas auxiliares discriminadas por terceros.	898
c.c.c.	CONCEPTO 20099-134502. Depuración contable de consignaciones bancarias sin identificar	898
d.d.d.	CONCEPTO 20099-134425. Reconocimiento de cheques girados y no cobrados	898
e.e.e.	CONCEPTO 20099-134541. Responsables de establecer las políticas de Control Interno Contable en las entidades contables públicas.	898
f.f.f.	CONCEPTO 20099-134732. Procedimiento para administrar los inventarios físicos en desuso u obsolescencia	899
g.g.g.	CONCEPTO 20097-132658. Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad	900
h.h.h.	CONCEPTO 20099-133968. Depuración contable de cartera de difícil cobro	900
i.i.i.	CONCEPTO 200910-135669. Procedimiento contable para reasignar el pasivo pensional a cargo de CAPRECOM como empleadora, respecto de sus trabajadores y extrabajadores, y no al de los Fondos de reservas que esta entidad administra	901
j.j.j.	CONCEPTO 200910-135888. Procedimiento para la anulación de cheques, por no cumplir con los requisitos establecidos	901
k.k.k.	CONCEPTO 200910-135888. Reconocimiento de las diferencias entre la información contable y el inventario físico de las propiedades, planta y equipo	901
l.l.l.	CONCEPTO 200911-136749. Implementación de procedimientos y actividades de control interno en la verificación, evaluación y documentación de soportes de los registros contables	901



m.m.m.	CONCEPTO 200911-136963. Viabilidad de eliminar de las cuentas de orden los registros del proceso de saneamiento contable por el retiro de partidas que no representan derechos exigibles para la entidad	903
n.n.n.	CONCEPTO 200912-138487. Depuración de los saldos a favor por concepto de IVA, de los cuales no es procedente solicitar devolución o compensación	903
o.o.o.	CONCEPTO 200912-137698. Obligatoriedad de constitución del Comité Técnico de sostenibilidad y aplicación de dicho proceso, en la Empresa de Renovación Urbana	904
V.	INSTRUCTIVOS CONTABLES	907
1.	INSTRUCTIVO N° 5 DE 2008.	909
	INSTRUCCIONES PARA EL CIERRE CONTABLE DE LA VIGENCIA 2008, EL REPORTE DE INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN Y LA APERTURA DEL PROCESO CONTABLE DEL AÑO 2009	909
a.	CONCEPTO 20093-126909. Definiciones de período contable, cierre contable, ejecución de un cierre y operación contable de ajuste	909
b.	CONCEPTO 20093-127026. Inviabilidad de reconocer por parte de una entidad territorial, un cálculo actuarial diferente al suministrado por el Ministerio de Hacienda	909
c.	CONCEPTO 20091-124503. Vigencia de la aplicación del numeral 5 del procedimiento contable en lo relacionado con el ajuste de la amortización del pasivo pensional.	909
d.	CONCEPTO 20092-126192. Viabilidad de aplicación del numeral 1.6.1.2 "Conciliación de Operaciones Recíprocas" del Instructivo N° 5 de 2008 a una entidad financiera.	909
e.	CONCEPTO 200910-135966. Valor a reportar por operaciones recíprocas por convenios suscritos cuando la entidad tiene un saldo, y la otra entidad un valor diferente dado que aún no ha contabilizado la legalización	910
2.	INSTRUCTIVO N° 6 DE 2009.	911
	INSTRUCCIONES PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA PARA EL PERIODO CONTABLE 2009.	911
	ACTIVOS DE MENOR CUANTÍA	911
a.	CONCEPTO 20098-133083. Factibilidad de reconocer como gasto bienes adquiridos por cuantía superior a 0.5 SMLMV	911
b.	CONCEPTO 20098-133083. Factibilidad de reconocer como gasto bienes adquiridos por cuantía superior a 0.5 SMLMV	912
3.	INSTRUCTIVO N° 7 DE 2008.	912
	ACTIVOS VENDIDOS AL SECTOR PRIVADO	912
a.	CONCEPTO 20095-130077. Inviabilidad de presentar el formato CGN2009.009 denominado "ACTIVOS VENDIDOS AL SECTOR PRIVADO", establecido en el Instructivo N° 7 de 2009, por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, por los remates de bienes considerados chatarra y las permutas de bienes como activos enajenados	912
4.	INSTRUCTIVO N° 9 DE 2009.	913
	INSTRUCCIONES PARA EL CIERRE CONTABLE DE LA VIGENCIA 2009, EL REPORTE DE INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN Y LA APERTURA DEL PROCESO CONTABLE DEL AÑO 2010	913
a.	CONCEPTO 200912-137847. Periodicidad para la reclasificación de pasivos estimados.	913



VI. BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS.....	915
1. CERTIFICACIÓN DEL BDME PARA SUSCRIBIR CONTRATOS O POSESIÓN PARA CARGOS PÚBLICOS.....	917
a. CONCEPTO 20094-128165. Inviabilidad de exigir la presentación del certificado del Boletín de deudores Morosos del Estado, para celebrar contratos o dar posesión para el ejercicio de cargos públicos.	917
2. ENTIDADES OBLIGADAS A REALIZAR EL REPORTE DEL BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO	918
a. CONCEPTO 20095-130160. Viabilidad de que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo realice el reporte del Boletín de Deudores Morosos del Estado, por los derechos de cobro trasladados por la Superintendencia e Industria y Turismo.....	918
3. PARÁMETROS PARA EL ENVÍO DE INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN RELACIONADA CON EL BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO (BDME).....	919
a. CONCEPTO 200910-135656. Cancelación de saldos prescritos de deudores morosos registrados en cuentas de orden	919



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

Doctrina Contable Pública Compilada

2009



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

Régimen de Contabilidad Pública

2009



ESTRUCTURA BÁSICA DEL RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA

a. CONCEPTO 20097-132760. Obligación de aplicar la Doctrina Contable Pública emitida por la Contaduría General de la Nación.

CONCEPTO 20097-132760 del 19-08-09

	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
1	Tema	1.1	Estructura básica del Régimen de Contabilidad Pública
	Subtema	1.1.1	Obligación de aplicar la Doctrina Contable Pública emitida por la Contaduría General de la Nación

Teniente Coronel
NELSON GUAIDIA AMÉZQUITA
Jefe Grupo Contaduría General
Policía Nacional

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20097-132760, mediante la cual consulta si es aplicable a la entidad el concepto emitido No. 20092-124946, que hace alusión a las subcuentas en las que se revela el cálculo actuarial del pasivo pensional, "Teniendo en cuenta que la Policía Nacional se encuentra enmarcada dentro de los regímenes especiales para efectos pensionales", o, en caso contrario, indicar las subcuentas que debe utilizar la institución, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

La Ley 298 del 23 de julio de 1996, en los literales i) y j) del artículo 4, relacionados con la función de la Contaduría General de la Nación, establece: "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 tal manera que atendiendo lo establecido en la Ley 298 de 1996, el Contador General de la Nación está facultado para emitir conceptos y absolver consultas de los usuarios de la información contable pública.

Ahora bien, sobre la obligatoriedad de aplicación de estos conceptos y consultas para las entidades contables públicas, la Corte Constitucional expresó a través de la Sentencia C-487 de 1997 que "Las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas 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 (...). (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, el artículo 1º de la Resolución 354 de 2007 señala que el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por el "Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública." (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 4º de la resolución mencionada establece: "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".

De tal manera que el concepto 20092-124946, mediante el cual se indica en qué subcuentas se revela el pasivo pensional en la información contable de las entidades contables públicas empleadoras, es de obligatoria aplicación para todas las entidades contables públicas empleadoras.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expuestas se concluye que los conceptos emitidos por el Contador General de la Nación forman parte de la Doctrina Contable Pública y son de obligatoria aplicación para las entidades contables públicas. Por lo tanto, el concepto 20092-124946 en el que se indican las subcuentas en que debe ser revelado el pasivo pensional, es de obligatoria aplicación para todas las entidades contables públicas empleadoras.



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 abstract, overlapping geometric shapes and patterns in various shades of gray, creating a modern, architectural feel.

CAPÍTULO I

Ámbito de Aplicación
del Régimen
de Contabilidad Pública



- a. CONCEPTO 20093-126314. Ámbito de aplicación Asociaciones de Municipios-Asociación Suprdepartamental de Municipios del Macizo Colombiano-SOMAC.

CONCEPTO 20093-126314 del 17-03-09			
1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Ámbito de aplicación Asociaciones de Municipios-Asociación Suprdepartamental de Municipios del Macizo Colombiano-SOMAC
2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de presentar el informe de control interno por parte de las Asociaciones de Municipios-Asociación Suprdepartamental de Municipios del Macizo Colombiano-SOMAC
3	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de Contabilidad
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de registrar los libros de contabilidad en la Cámara de Comercio por parte de las Asociaciones de Municipios-Asociación Suprdepartamental de Municipios del Macizo Colombiano-SOMAC

Doctora

MARÍA STELLA CARVAJAL LOSADA

Líder Auditoría, PU Grado 01

Gerencia Departamental Cauca

Contraloría General de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 80192-011-ARA-033, radicada con el expediente 20093-126314, en la que consulta si las Asociaciones de Municipios deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, rendir la información del Control Interno Contable y registrar los libros de contabilidad en la Cámara de Comercio.

Informa la entidad que la Asociación Suprdepartamental de Municipios del Macizo Colombiano-SOMAC, "(...) es un sujeto de control que no viene cumpliendo con sus obligaciones de rendición de información y presenta antecedentes de no reflejar la realidad financiera en su contabilidad (...)". Al respecto este Despacho se permite informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública

Con respecto al interrogante sobre la obligatoriedad de las Asociaciones de Municipios de aplicar el Régimen de Contabilidad Pública, es oportuno indicarle lo siguiente:

El artículo 148 de la Ley 136 de 1994 establece que *"Dos o más municipios de uno o más departamentos podrán asociarse para organizar conjuntamente la prestación de servicios públicos, la ejecución de obras o el cumplimiento de funciones administrativas, procurando eficiencia y eficacia en los mismos, así como el desarrollo integral de sus territorios y colaborar mutuamente en la ejecución de obras públicas"*.

El artículo 149 de la citada ley señala que *"Las asociaciones de municipios son entidades administrativas de derecho público, con personería jurídica y patrimonio propio e independiente de los entes que la conforman; se rigen por sus propios estatutos y gozarán para el desarrollo de su objetivo, de los mismos derechos, privilegios, excepciones y prerrogativas otorgados por la ley a los municipios. Los actos de las asociaciones son revisables y anulables por la Jurisdicción Contencioso-administrativa"*. (Subrayado fuera de texto).

La Corte Constitucional expresó a través de la Sentencia C-671 de 1999 que *"El objeto de la asociación se contrae al cumplimiento de las funciones administrativas propias de*



cada una de las entidades, no otras, o a la prestación conjunta de los servicios a su cargo, esto es, a la consecución de la finalidad asignada expresamente a ellas por la ley, la ordenanza o el acuerdo, de conformidad con las normas que las regulan; tales asociaciones, al hacer parte de la Administración Pública, están sometidas a control administrativo. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que surjan de la asociación entre entidades públicas consultarán siempre el interés general. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, atendiendo las competencias del Contador General de la Nación, mediante la Resolución 354 de 2007 expidió el Régimen de Contabilidad Pública, que contiene la regulación contable pública de tipo general y específico, la cual en el inciso 1 del artículo 5º en referencia, con el ámbito de aplicación de dicho Régimen, 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”*.

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).

De lo anterior se infiere que la Asociación Suprdepartamental de Municipios del Macizo Colombiano se encuentra dentro del ámbito aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y demás normas que en materia contable expide el Contador General de la Nación para el sector público, y a su vez está obligada a reportar a la Contaduría General de la Nación la información financiera, económica, social y ambiental, Informe sobre Control Interno Contable, y Boletín de Deudores Morosos del Estado, en los plazos y formatos establecidos.

2. Rendición de informes de Control Interno Contable

El literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996 señala entre otras como función del Contador General de la Nación *“Diseñar, implantar y establecer políticas de control interno, conforme a la ley”*, y en el literal r) del artículo 4, en cuanto a las funciones de la Contaduría General de la Nación, establece la de *“Coordinar con los responsables del Control Interno y Externo de las entidades señaladas en la Ley, el cabal cumplimiento de las disposiciones contables”*.

En ese orden de ideas, el Contador General de la Nación expidió la Resolución 248 de 2007, que puede consultar en la página web de la Contaduría General de la Nación, www.contaduria.gov.co, por la cual se dictan disposiciones relacionadas con la información que deben reportar las

entidades contables públicas; señala en su artículo 2 *“La información que deben reportar las entidades contables públicas corresponde a: 1) Información Financiera, Económica, Social y Ambiental; 2) Informe sobre Control Interno Contable; y 3) Boletín de Deudores Morosos del Estado.* (Subrayado fuera de texto).

Dicha información solo será reportada a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP)”.

El artículo 2 de la Resolución 357 de 2008 por 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 *“El procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan”*.

Así las cosas, la Asociación Suprdepartamental de Municipios del Macizo Colombiano, siendo una entidad que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, debe cumplir con el envío del informe ejecutivo de evaluación del sistema de Control Interno Contable a la Contaduría General de la Nación.

3. Registro de libros de contabilidad en la Cámara de Comercio

El párrafo 336 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública 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 de que se trate”*.

El párrafo 345 señala 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).

De lo anterior se infiere que los libros de contabilidad de la Asociación Suprdepartamental de Municipios del Macizo Colombiano se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal como requisito indispensable para iniciar válidamente el proceso



de registro de las operaciones en los mismos por ser una entidad de gobierno general, y no requiere de su registro en la Cámara de Comercio.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye:

1. **Ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública**

La Asociación Supradepartamental de Municipios del Macizo Colombiano se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública y demás normas que en materia contable expide el Contador General de la Nación para el sector público, y a su vez está obligada a reportar la información financiera, económica, social y ambiental, Informe sobre Control Interno Contable, y Boletín de Deudores Morosos del Estado, en los

plazos y formatos establecidos en las Resoluciones 248 y 375 de 2007.

2. **Rendición de informes de Control Interno Contable**

La Asociación Supradepartamental de Municipios del Macizo Colombiano debe cumplir con el envío del informe ejecutivo de evaluación del sistema de Control Interno Contable a la Contaduría General de la Nación, siguiendo los lineamientos establecidos en la Resolución 357 de 2008.

3. **Registro de Libros de Contabilidad en la Cámara de Comercio**

Los libros de contabilidad se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal como requisito indispensable para iniciar válidamente el proceso de registro de las operaciones en los mismos por ser una entidad de gobierno general.

- b. CONCEPTO 20092-124884. Admisibilidad como objeto de estabilidad jurídica del artículo 5º (ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública) de la Resolución 354 de 2007 para la empresa EMGESA S.A. ESP

CONCEPTO 20092-124884 del 18-03-09

CONCEPTO 20092-124884 del 18-03-09			
1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Admisibilidad como objeto de estabilidad jurídica del artículo 5º (ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública) de la Resolución 354 de 2007 para la empresa EMGESA S.A. ESP

Doctor
SANTIAGO PINZÓN GALÁN
Director de Productividad y Competitividad
Secretario Técnico - Comité de Estabilidad Jurídica
Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20092-124884, mediante la cual solicita concepto respecto a la admisibilidad como objeto de estabilidad jurídica del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 para la empresa EMGESA S.A. ESP.

En el aparte IX del "Anexo F - Exposición de las razones por las cuales las normas e interpretaciones administrativas vinculantes, objeto de solicitud, son determinantes para realizar las nuevas inversiones en Colombia", se indica que "EMGESA S.A. ESP cuenta con capital accionario mayoritariamente privado. (...). En este sentido, una variación en el porcentaje señalado en las normas citadas podría cambiar sustancialmente el régimen de contabilidad aplicable a la compañía y, por ende, genera una serie de compro-

misos que en la actualidad no han sido contemplados por el inversionista".

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política, que crea el cargo de Contador General, le asigna la función "(...) *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 pertenecan. (...)*".

Por su parte, el artículo 9º de la Ley 298 de 1996, al definir la Contabilidad Pública, incluye "(...) *la de cualquier otro tipo de organización o sociedad que manejen o administren recursos de la Nación en lo relacionado con estos*".



La anterior normatividad sustenta el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, el cual establece: "El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores. También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los Fondos de origen presupuestal, además de las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social.

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

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 por ciento (50%) 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". (Subrayado fuera de texto).

Conforme a los párrafos precedentes, pertenecen al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social.

Cuando la participación del sector público sea inferior al 50% del capital social, el Régimen de Contabilidad Pública no será de obligatoria aplicación; pero cuando el Contador General de la Nación lo considere conveniente, podrá solicitar los informes que sean necesarios, previa la homologación técnica respectiva.

Ahora bien, el artículo 1° de la Ley 963 de 2005 señala, respecto a los contratos de estabilidad jurídica: *"Mediante estos contratos, el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban que si durante su vigencia se*

modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo. Para todos los efectos, por modificación se entiende cualquier cambio en el texto de la norma efectuado por el legislador si se trata de una ley, por el ejecutivo o la entidad autónoma respectiva si se trata de un acto administrativo del orden nacional, o un cambio en la interpretación vinculante de la misma realizada por autoridad administrativa competente".

De lo expresado anteriormente pueden derivarse dos situaciones:

En primer lugar, que actualmente el Régimen de Contabilidad Pública no es de obligatoria aplicación para EMGESA S.A. ESP, porque su participación patrimonial pública es inferior al 50% de su capital social, como lo establece el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007. Pero si el porcentaje de participación utilizado como criterio para incluir en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública se modifica en el sentido de disminuirlo, por ejemplo al 40%, la norma modificatoria del artículo 5° de la Resolución 354 de 2007 no sería aplicable a EMGESA S.A. ESP, aunque esta tuviera dicha participación del sector público en su patrimonio, como consecuencia del contrato de estabilidad jurídica suscrito.

No obstante, el Contador General de la Nación conserva la facultad para solicitar los informes que requiera previa la homologación técnica respectiva.

EMGESA S.A. ESP hace alusión a esta situación por la razón expuesta para indicar que la estabilidad jurídica del artículo 5° de la Resolución 354 de 2007 es esencial en la decisión de invertir.

Sin embargo, podría presentarse una segunda situación, y es que EMGESA S.A. ESP decida en algún momento, durante el término de vigencia del contrato de estabilidad jurídica, modificar su participación patrimonial de modo que esta supere el porcentaje del 50% público, caso en el cual queda inmersa en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública establecido en el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007.

Lo anterior, por cuanto el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, aplicable a EMGESA S.A. ESP como consecuencia del Contrato de estabilidad jurídica suscrito, incluye en su ámbito de aplicación a las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social y, precisamente, con la firma del contrato de estabilidad jurídica, el Estado se obliga a garantizarle al inversionista "(...) que, durante un determinado tiempo (entre 3 y 20 años), se le continuarán aplicando



unas determinadas normas jurídicas expresas y precisas estipuladas en el texto del contrato, y sus correspondientes interpretaciones, las cuales fueron consideradas determinantes para la inversión", conforme lo señala la Corte Constitucional en la Sentencia C-320-06, y el inversionista, por su parte, a acatar las normas que hayan sido incluidas en el contrato.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, se concluye que el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 es admisible como objeto de estabilidad jurídica, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 3º y 11 de la Ley 963 de 2005.

- c. CONCEPTO 20094-127914. Inviabilidad de que FIDUPREVISORA presente el informe anual de evaluación del Control Interno Contable de los fideicomisos que administra

CONCEPTO 20094-127914 del 6-05-09			
1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de que FIDUPREVISORA presente el informe anual de evaluación del Control Interno Contable de los fideicomisos que administra

Doctor

JUAN JOSÉ LALINDE SUÁREZ

Presidente

FIDUPREVISORA S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20094-127914, en la cual consulta acerca de la obligación de reportar el informe anual de evaluación del Control Interno Contable de los fideicomisos que administra la entidad.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, nos debemos referir al artículo 2º de la Resolución 357 de 2008, la cual en relación con la obligatoriedad de su aplicación establece que "El procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan.

Por su parte, el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 dispone que "El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores. También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los Fondos de origen presupuestal, además de las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social.

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

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 por ciento (50%) del capital social, así como las personas jurídicas o naturales que tengan a su cargo, a cualquier modo, recursos públicos de manera temporal o permanente, en lo relacionado con estos, tales como los fondos de fomento, las cámaras de comercio y las cajas de compensación familiar, en cuyo caso aplicarán las normas de contabilidad que expide el organismo regulador que corresponda a su ámbito.

No obstante, cuando el Contador General de la Nación lo considere conveniente, podrá solicitar los informes que sean necesarios, para lo cual expedirá las instrucciones que permitan llevar a cabo la homologación técnica respectiva".

Ahora bien, teniendo en cuenta que tal como lo precisa en su comunicación, los registros contables que lleva la Fiduprevisora S. A., de cada uno de los fideicomisos que administra, se encuentran incorporados dentro de los mismos sistemas y procesos contables globales que la entidad emplea, y por lo cual el Control Interno Contable que se utiliza para el tratamiento contable de los fideicomisos es el mismo que aplica Fiduprevisora S. A. como



unidad de empresa; esto conduce a establecer que no es necesario que la entidad reporte el informe anual de evaluación de control interno por cada uno de los fideicomisos que administra.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que como cada uno de los fideicomisos que administra

Fiduprevisora S. A. se encuentra incorporado dentro de los mismos sistemas y procesos contables globales de la entidad, no es necesario que Fiduprevisora S. A. reporte el informe anual de evaluación de control interno por cada uno de estos fideicomisos, y en consecuencia con el informe general se entiende cumplido el requisito de reporte del mencionado informe.

- d. CONCEPTO 20094-128299. Inviabilidad de que la Electrificadora de Santander S. A. presente estados financieros consolidados por la participación del 95% que posee en Empresa Comercializadora Energética Nacional Colombiana S.A. ESP CENCOL

CONCEPTO 20094-128299 del 12-05-09

CONCEPTO 20094-128299 del 12-05-09			
1	TÍTULO	1. 2.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 2.1	Ámbito de aplicación Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables
	Subtema		Inviabilidad de que la Electrificadora de Santander S. A. presente estados financieros consolidados, por la participación del 95% que posee en la empresa Comercializadora Energética Nacional Colombiana S.A. ESP (CENCOL)

Doctora

OLGA LUCÍA CORSO ORTEGA

Jefe Departamento de Contabilidad, Costos e Impuestos

Electrificadora de Santander S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20094-128299, en la cual consulta sobre la obligatoriedad de preparar y presentar estados financieros consolidados, teniendo en cuenta que la Electrificadora de Santander S.A. tiene una participación del 95% en las acciones de la empresa Comercializadora Energética Nacional Colombiana S.A. ESP (CENCOL), y la Contraloría General de la República, con base en el informe del Revisor Fiscal y en el artículo 35 de la Ley 222 de 1995, señaló como hallazgo el hecho de no presentar estados financieros consolidados para el año 2008. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Para responder la consulta formulada es preciso remitirse a la Resolución 354 de 2007, en la cual se define el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), al artículo 354 de la Constitución Política, en el cual se señala al Contador General de la Nación, entre otras, la función de consolidar la contabilidad pública, y a la regulación contenida en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), sobre los estados financieros consolidados. Asimismo, se relaciona la normativa aplicable a las inversiones patrimoniales en entidades controladas.

El artículo 1º de la Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación, señala: *“Adóptase el Régimen de Contabilidad Pública que está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública. Dicho régimen contiene la regulación contable pública de tipo general y específico”*.

El artículo 5º de la citada resolución establece: *“(…) 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. (...)”* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 354 de la Constitución Política establece: *“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". (Subrayado fuera de texto).

Con relación a los estados contables consolidados, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala:

"382. Noción. Los estados contables consolidados revelan la situación, actividad y flujo de recursos financieros, económicos, sociales y ambientales, de un grupo de entidades contables públicas que conforman centros de consolidación como si se tratara de una sola entidad contable, como la Nación o el sector público, u otros niveles o sectores, a una fecha o durante un período determinado.

383. En coherencia con los intereses y las necesidades de información de los usuarios, su conformación y estructura permite determinar los ingresos, el gasto público, el ahorro, la inversión, el financiamiento, la solvencia y el patrimonio público y, en general, información de importancia para la definición, análisis y control de la política macroeconómica.

384. Los estados contables que se presentan en forma consolidada son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental y el Estado de Cambios en el Patrimonio. Las notas a los estados contables consolidados forman parte integral de los mismos." (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, el numeral 10 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos establece: *"Las inversiones patrimoniales en entidades controladas, asociadas o entidades bajo control conjunto deben actualizarse por el método de participación patrimonial"*.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que de acuerdo con la información que reposa en la CGN, la participación pública en el patrimonio de la Electrificadora de Santander S.A. supera el 99%, esta empresa se encuentra en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) adoptado mediante la Resolución 354 de 2007.

Ahora bien, los desarrollos normativos sobre estados financieros consolidados, contenidos en el Plan General de Contabilidad Pública, tienen aplicación tratándose de la Contaduría General de la Nación, en cumplimiento de la función constitucional asignada al Contador General de la Nación de llevar la contabilidad general de la Nación y consolidarla con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan.

En consecuencia, la Electrificadora de Santander S.A. no está obligada a elaborar y presentar estados financieros consolidados.

La Electrificadora de Santander S.A. debe aplicar el método de participación, para reflejar la participación del 95% en el capital de la empresa Comercializadora Energética Nacional Colombiana S. A. ESP (CENCOL), así como las correspondientes variaciones patrimoniales de CENCOL.

Finalmente, es importante precisar que la Contaduría General de la Nación se encuentra en el proceso de armonización del Régimen de Contabilidad Pública con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), incluida la NIC 27-Estados Financieros Consolidados y Separados, la cual desarrolla la consolidación a nivel de entidad económica, cuyo resultado será comunicado oportunamente.



e. CONCEPTO 200812-123631. Ámbito de aplicación de la Corporación de Abastecimientos del Valle del Cauca S.A. (CAVASA)

CONCEPTO 200812-123631 del 29-01-09			
1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Ámbito de aplicación de la Corporación de Abastecimientos del Valle del Cauca S. A. (CAVASA)
2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer como propiedades de inversión los bienes destinados a administración o terrenos no alquilados de la Central Mayorista CAVASA

Doctor

CARLOS ARTURO ALOMIA DÍAZ

Gerente General

Corporación de Abastecimientos del Valle del Cauca S. A. (CAVASA)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200812-123631, en la cual consulta si a la Corporación de Abastecimientos del Valle del Cauca S.A. le es aplicable el Régimen de Contabilidad Pública teniendo en cuenta que *“la participación estatal en la conformación de su capital social es de un 69.77%”* informando que, conforme a la Ley 489 de 1998 las Sociedades de Economía Mixta (SEM) *“desarrollan sus actividades conforme al derecho privado”*. Además, se solicita indicación de cuál es la *“Denominación de Estados y notas a los estados, Encabezado Modelos de los Estados y Notas a los estados (contables o financieros), Revelación plena de hechos, denominación (...), Certificación, presentación de Estados Financieros ante la Asamblea de Accionistas, etc.”* y si *“los bienes destinados a administración o terrenos no alquilados la Central Mayorista (...) se deben contabilizar en el Grupo de Propiedad, Planta y Equipo, cuenta 1682, propiedades de inversión”*, teniendo en cuenta que *“la empresa obtiene sus ingresos principales de la actividad inmobiliaria que le generan nueve (9) bodegas, especialmente”*.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política le asigna al Contador General de la Nación la función de *“determinar las normas contables que deben regir en el país”*.

El artículo 97 de la Ley 489 de 1998 señala que *“Las sociedades de economía mixta son organismos autorizados*

por la ley, constituidos bajo la forma de sociedades comerciales con aportes estatales y de capital privado, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial conforme a las reglas de Derecho Privado, salvo las excepciones que consagra la ley”.

La Sentencia C-629/03 de la honorable Corte Constitucional expresó respecto a las Sociedades de Economía Mixta (SEM) que *“No obstante estar constituidas bajo la forma de sociedades comerciales, no son particulares. Son organismos que forman parte de la estructura de la Administración Pública, pertenecen al nivel descentralizado y son organismos vinculados”*.

Ahora bien, en virtud de su competencia constitucional, el Contador General de la Nación expidió la Resolución 354 de 2007, norma contentiva del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) que incluye en su ámbito de aplicación a las Sociedades de Economía Mixta (SEM), pues el artículo 5° establece que *“El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores. También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los Fondos de origen presupuestal además de las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social”* (...). (Subrayado fuera de texto).



Conociendo que en el artículo 1 de los estatutos sociales se lee que *"La sociedad Corporación de Abastecimientos del Valle del Cauca (CAVASA) es una Sociedad de Economía Mixta del tipo de las descentralizadas indirectas, de nacionalidad colombiana, del Orden Departamental"* y que, como se lee en su consulta, *"la participación estatal en la conformación de su capital social es de un 69.77%"*, es claro que esta forma parte de la estructura y organización de la Administración Pública conforme a la Ley 489 y que forma parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

El numeral 22 del RCP establece que en torno económico del sector público colombiano *"se caracteriza según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas"*. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a las SEM, sus regímenes privados para el desarrollo de su objeto social y, concretamente, en relación con las Empresas Públicas como entidades que integran el Sector Público colombiano, el numeral 25 del RCP 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 v sociales diferentes a los del gobierno general en función de su naturaleza organizacional"* y aclara, en el numeral 21, 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"*. (Subrayado fuera de texto).

Antecedentes con los cuales puede concluirse que la Sociedad de Economía Mixta Corporación de Abastecimientos del Valle del Cauca S.A. (CAVASA) es una entidad que pertenece al Sector Público Colombiano en la categoría de "Empresas Públicas", por lo cual debe sujetarse a las normas que sobre contabilidad pública expida el Contador General de la Nación en virtud de la potestad otorgada por la Constitución Política y la ley.

En cuanto a si *"los bienes destinados a administración o terrenos no alquilados la Central Mayorista (...) se deben contabilizar en el Grupo de Propiedad, Planta y Equipo, cuenta 1682, Propiedades de inversión"*, le informamos

que el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del RCP, establece en el numeral 28 que *"Los bienes inmuebles que se destinen a generar ingresos como producto de su arrendamiento se registran debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1682-PROPIEDADES DE INVERSIÓN y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS o 1640-EDIFICACIONES. Las depreciaciones, provisiones y valorizaciones continuarán registrándose conforme a la naturaleza del bien. Los bienes destinados por la entidad para su uso, y a la vez para obtener ingresos por arrendamientos, no son objeto de reclasificación a la cuenta 1682-PROPIEDADES DE INVERSIÓN"*, razón por la cual si un bien inmueble está dedicado a la administración o a cualquier otro uso distinto al arrendamiento, no debe ser objeto de reclasificación a las cuentas de propiedades de inversión.

Otros temas genéricos consultados tales como *"Denominación de Estados y notas a los estados, Encabezado Modelos de los Estados y Notas a los estados (contables o financieros), Revelación plena de hechos, denominación (...) Certificación, presentación de Estados Financieros ante la Asamblea de Accionistas, etc."*, la entidad debe remitirse al Régimen de Contabilidad Pública (Resolución 354 de 2007), del cual forman parte integral el Plan General de Contabilidad Pública (Resolución 354 de 2007) y el Manual de Procedimientos (Resolución 356 de 2007), textos que pueden ser consultados en la página web de la Contaduría General de la Nación, disponible en www.contaduria.gov.co

CONCLUSIÓN

Las Sociedades de Economía Mixta forman parte de la estructura de la Administración Pública colombiana y están incluidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) en la categoría "Empresas Públicas" cuando la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) de su capital social.

Así, la Corporación de Abastecimientos del Valle del Cauca (CAVASA) es una Sociedad de Economía Mixta que, por cumplir los presupuestos legales establecidos, debe aplicar las normas que en materia contable pública expida el Contador General de la Nación.

Los bienes inmuebles contabilizados en las propiedades, planta y equipo no deben ser objeto de reclasificación a la cuenta de propiedades de inversión, puesto que en esta última cuenta se registran únicamente los bienes inmuebles dedicados exclusivamente al arrendamiento, tal y como lo indica el Régimen de Contabilidad Pública.



- f. CONCEPTO 20092-124870. Inviabilidad de presentación de Informe de Control Interno Contable, por parte de la Corporación de Abastos de Bogotá S. A.- (CORABASTOS)

CONCEPTO 20092-124870 del 17-02-09			
I	TÍTULO	1. 2.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Ámbito de aplicación Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Inviabilidad de presentación de Informe de Control Interno Contable, por parte de la Corporación de Abastos de Bogotá S. A. (CORABASTOS)

Doctor
 JOSÉ GONZALO ROMERO ACOSTA
 Gerente General
 Corporación de Abastos de Bogotá S. A. – (CORABASTOS)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-124870, remitida a este despacho por la Superintendencia de Sociedades, mediante la cual consulta si la empresa CORABASTOS, sociedad de economía mixta, con capital privado superior al 50%, está obligada a presentar el informe de control interno contable a la Contaduría General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Para absolver el interrogante presentado es necesario referenciar la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

La Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, define en el artículo 5° el ámbito de aplicación del mismo, así:

ARTÍCULO 5°. *El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores. También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los Fondos de origen presupuestal, además de las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social.*

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

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 por ciento (50%) 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. (Subrayado fuera de texto).

La Resolución 357 de 2008, por 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, señala en el artículo 2° el ámbito de aplicación, así:

“Artículo 2°. El procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan”. (Subrayado fuera de texto).

Teniendo en cuenta lo señalado en su consulta, en donde indica que en la empresa el capital aportado por el sector público es inferior al 50%, Corabastos S.A. no está en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad, y por tanto no está obligada a presentarle a la Contaduría General de la Nación el informe de Control Interno Contable.



CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo reseñado y teniendo en cuenta lo señalado en su consulta, en donde indica que el capital aportado por el sector público en la empresa es inferior al 50%,

Corabastos S.A. no está incluida en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad, y por tanto no está obligada a presentarle a la Contaduría General de la Nación el informe de Control Interno Contable.

g. CONCEPTO 20093-126383. Marco normativo contable que regula al Instituto de Seguros Sociales

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Devengo o Causación. Literal c.

h. CONCEPTO 20095-129513. Plan Único de Cuentas para Cabildo indígena

CONCEPTO 20095-129513 del 03-06-09

	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
1	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Plan Único de Cuentas para Cabildo indígena

Doctor

JOHN LEMUS BARRETO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20095-129513, mediante la cual solicita asesoría respecto al Plan Único de Cuentas que debe llevar un cabildo indígena para revelar algunos hechos económicos que señala en el documento remitido.

CONSIDERACIONES

El Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, en concepto 1297 del 14 de diciembre de 2000, define la naturaleza de los Cabildos Indígenas: *“La Sala encuentra que, para los efectos de la materia consultada, resulta esclarecedora la definición reglamentaria de Cabildo Indígena que trae el artículo 2° del Decreto 2164 de 1995: es “(...) una entidad pública especial, cuyos integrantes son miembros de una comunidad indígena, elegidos y reconocidos por ésta, con una organización sociopolítica tradicional, cuya función es representar legalmente a la comunidad, ejercer la autoridad y realizar las actividades que le atribuyen las leyes, sus usos, costumbres y el reglamento interno de cada comunidad”. Según la definición reglamentaria transcrita, el cabildo indígena es una entidad atípica, que cumple las funciones previstas en la Constitución y en las leyes. (...) 2. La referencia que hace el precepto a una “entidad pública especial” debe armonizarse con las funciones atribuidas a los Cabildos en la Ley 89 de 1890, las cuales no tienen el carácter de públicas, ni forman parte de la estructura orgánica de la Administración Pública, pues tales atribuciones se remiten a regular asuntos estrictamente internos de las comunidades indígenas; tal calificación persigue sustraerlas de la esfera de lo*

privado para colocarlas en la de lo público, con las prerrogativas que ello implica, especialmente el reconocimiento pleno por el Estado y los particulares, de las autoridades indígenas y de sus atribuciones de autogobierno”. (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que, en concepto del Consejo de Estado, los cabildos indígenas no son entidades públicas ni forman parte de la Administración Pública.

Ahora bien, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública fue definido en el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007 cuyo Parágrafo señala: *“El Régimen de Contabilidad Pública no es de obligatoria aplicación para (...) las personas jurídicas o naturales que tengan a su cargo, a cualquier modo, 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”.

En consecuencia, los cabildos indígenas no están obligados a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública. No obstante, respecto al manejo de recursos públicos, el Contador General de la Nación podrá solicitarle los informes que requiera si lo considera conveniente.



CONCLUSIÓN

Los cabildos indígenas no están obligados a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública. No obstante, cuando

el Contador General de la Nación lo considere conveniente podrá solicitarle los informes que considere necesarios respecto al manejo de los recursos públicos que administre.

i. CONCEPTO 20096-130237. Aplicación del régimen de Contabilidad Pública por parte de empresas de servicios públicos domiciliarios

CONCEPTO 20096-130237 del 09-06-2009			
1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Aplicación del régimen de Contabilidad Pública por parte de empresas de servicios públicos domiciliarios

Doctor

ROBERTO MORALES ROMERO

Profesional Universitario

Contraloría Distrital de Cartagena de Indias

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20096-130237, en la cual consulta si una empresa mixta prestadora de servicios públicos domiciliarios, en donde el capital público es del 50%, debe aplicar el Régimen de Contabilidad Pública o la normatividad contable expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Por mandato del artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 del 23 de julio de 1996, se le asignó al Contador General de la Nación, las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país, para el sector público, 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 anterior, corresponde al Contador General de la Nación como máxima autoridad contable de la Administración, determinar las normas contables que deben regir en el país, lo que dota del carácter de fuerza vinculante a todos los actos que expida y en consecuencia son obligatorias para las entidades del Estado, comoquiera que el no cumplimiento de las mismas afecta el producto final, que es el Balance General consolidado de la Nación.

Lo anterior ha sido expresado por la Corte Constitucional en diferentes Sentencias, dentro de las cuales la Sentencia de constitucionalidad 452/03 señala:

“4.2. Constitucionalidad de las leyes que asignan a Superintendencias y a órganos de control la facultad para determinar, fijar y unificar normas contables que deban cumplir las entidades vigiladas. (...)”

*4.2.2. La facultad de superintendencias y órganos de control para aprobar normas en materia contable está supe-
ditada a la Constitución y la ley y a las normas que deter-
mine el Contador General de la Nación. Constitucionalidad
de las normas demandadas.*

Las superintendencias son órganos o entidades públicas de creación legal, que forman parte de la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional y cumplen las funciones de inspección, vigilancia y control que les asigne la ley o les delegue el Presidente de la República. Su régimen jurídico está señalado en la Constitución y en la ley.

(...) De otro lado, para el eficiente cumplimiento de las funciones a su cargo y dada la especificidad de los sectores económicos en que participan, las superintendencias y órganos de control podrán fijar aquellos parámetros requeridos para la cabal aplicación de la ley y las normas reglamentarias. Sobre este aspecto, la Corte Constitucional se pronunció en la Sentencia C-397 de 1995, en la cual señaló que “la actividad del Estado en esas materias no se agota en la definición de políticas, en la expedición de las leyes marco, ni en la de los decretos reglamentarios que vayan adaptando la normatividad a las nuevas circunstancias, sino que necesita desarrollarse en concreto, bien mediante normas generales que, en virtud de una competencia residual, expidan entes administrativos como las superintendencias en lo no establecido por la normati-



vidad jerárquicamente superior, ya por las actividades de control, inspección y vigilancia a cargo de tales organismos especializados, todo con el objeto de que el Estado pueda cumplir el objetivo general señalado en el artículo 335 de la Constitución”.

No obstante, la aprobación de normas generales en materia contable por parte de superintendencias y órganos de control está condicionada por dos circunstancias específicas, a saber: 1º) debe estar directamente relacionada con el cumplimiento de las funciones de inspección, vigilancia y control a su cargo, y 2º) deberá darse dentro de los límites fijados en la Constitución, la ley y las determinaciones que sobre la materia adopte el Contador General de la Nación. (Subrayado fuera de texto).

Estas exigencias corresponden a la aplicación de los principios de competencia de los entes públicos y de supremacía de la Constitución, en particular de los principios de eficacia, economía, celeridad e imparcialidad que orientan el cumplimiento de la función administrativa (C.P., art. 209), pues es razonable que si la Carta Política asigna al Contador General de la Nación el deber de llevar la contabilidad general de la Nación y consolidar ésta con la de sus entidades descentralizadas, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría, debe entonces limitarse toda acción que pueda entorpecer el cumplimiento eficiente de las funciones señaladas y, por el contrario, favorecer el proceso de consolidación de la información contable que rindan las entidades públicas y garantizar la coherencia de todo el sistema contable de las entidades públicas, contra lo cual atentan los escenarios de atomización sectorial de la regulación contable. (Subrayado fuera de texto).

La jurisprudencia constitucional también se ha referido al carácter vinculante de las decisiones del Contador General frente a las entidades públicas. En este aspecto, en la Sentencia C-487 de 1997, en la cual se resaltó que por mandato directo del Constituyente corresponde a este funcionario determinar las normas contables que deben regir en el país y que deberán ser aplicadas por todas las entidades públicas por ser, en esas materias, sus subordinadas. En esa ocasión la Corte precisó que “En esa perspectiva, las decisiones que en materia contable adopte la Contaduría de conformidad con la ley, son obligatorias para las entidades del Estado, y lo son porque ellas 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”. (Subrayado fuera de texto).

En el mismo sentido, en la Sentencia C-1190 de 2000, al revisar la constitucionalidad del artículo 11 de la Ley 298 de 1996, concluyó que “los organismos de vigilancia e inspec-

ción deben aplicar las políticas, principios y normas que determine la Contaduría General de la República y en los términos y condiciones que ésta establezca”. (Subrayado fuera de texto).

En estas circunstancias, al ejercer la atribución dada por el Legislador para expedir reglas generales en materia contable, las superintendencias y órganos de control deberán considerar el mandato contenido en el artículo 354 de la Constitución y las disposiciones que desarrollen este precepto Superior. Así entonces, estos organismos especializados estarán vinculados de una doble manera frente a las normas superiores de carácter contable. De una parte, en lo referente a su propia organización y funcionamiento, acatarán las normas que en esta materia fijen la Constitución, la ley y el Contador General de la Nación. Ello obedece a su naturaleza jurídica como entidades de carácter público. De otra parte, la expedición de normas generales en materia contable frente a las entidades vigiladas estará condicionada por el ámbito de regulación que corresponda al Contador General de la Nación, de acuerdo con la autorización legislativa dada a este funcionario. Esta condición se fundamenta en la relación funcional que en materia contable consagra la Constitución Política, en particular por lo dispuesto en su artículo 354”.

En cumplimiento de dicho mandato, el Contador General de la Nación expidió la Resolución 354 de 2008, por medio de la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, el cual señala en su artículo 5º que “el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye (...), 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).

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

La Sala de Consulta del Consejo de Estado, respecto a la naturaleza de las empresas de servicios públicos mixtas, mediante consulta radicada 1141 de 1998, expresa: “Las empresas de servicios públicos mixtos constituyen una nueva categoría especial de personas jurídicas, distintas de las sociedades de economía mixta reguladas



por las disposiciones generales que tienen origen en la reforma constitucional de 1968. Las primeras son autorizadas por el legislador con fundamento en la competencia que la Constitución le otorga para establecer el régimen jurídico al que están sometidos los servicios públicos. El hecho de que el legislador, en ejercicio de su capacidad normativa para establecer el régimen de los servicios públicos, haya determinado que los aportes efectuados a las empresas de servicios públicos, por la Nación, las entidades territoriales y las entidades descentralizadas de cualquier nivel administrativo, se rigen por el derecho privado, no les hace perder a esos aportes o participaciones su naturaleza pública, y en cuanto tales procedencia del ejercicio de la función pública de control fiscal sobre ellos."

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

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

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

La constitucionalidad del mencionado artículo 32 fue interpretada por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-066/97 al expresar que "Pretende la ley objeto de control someter a un régimen de derecho privado los actos y con-

tratos que celebren las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios". El Constituyente dejó en manos de la ley, sin tener en cuenta su pertenencia a un régimen de derecho público o privado, la fijación de las competencias y responsabilidades relativas a la prestación de tales servicios, su cobertura, calidad, financiación, tarifas, etc. Luego, el legislador, en uso de la facultad constitucional, expidió la ley correspondiente y entregó a las normas que regulan la conducta de los particulares la forma de actuar y contratar de las empresas prestadoras de los servicios, sin transgredir con ello la normatividad superior.

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

Por lo cual, de conformidad con el mandato constitucional, las Sentencias de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado referidas en las consideraciones y el artículo 5° de la Resolución 354 de 2008, el Régimen de Contabilidad Pública-RCP, el cual está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, aplica en todas sus partes 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.

CONCLUSIÓN

De conformidad con el mandato constitucional, las Sentencias de constitucionalidad referidas en las consideraciones y el artículo 5° de la Resolución 354 de 2008, el Régimen de Contabilidad Pública-RCP aplica en todas sus partes 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.



j. CONCEPTO 20095-129703. Ámbito de aplicación de los fondos parafiscales

CONCEPTO 20095-129703 del 16-06-09

	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
1	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Ámbito de aplicación de los fondos parafiscales

Doctora
ALCIRA QUITIÁN ROJAS
Contador Público
Comisión de Auditoría Fondo Nacional del Ganado

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129703, en la cual solicita concepto "sobre el registro y/u oficialización de los libros mayores correspondientes a los fondos parafiscales, como requisito indispensable para iniciar válidamente el registro de sus operaciones".

CONSIDERACIONES

El numeral 345 del Régimen de contabilidad Pública, en las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, 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 (...)".

No obstante, según comunicación 200710-102835 de la Contaduría General de la Nación, anexa, los fondos parafiscales no forman parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante Resolución 354 de 2007, razón por la cual no son objeto de la mencionada normativa, señalada únicamente para efectos informativos.

CONCLUSIÓN

Los fondos parafiscales no forman parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, por lo cual no son objeto de las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad citadas en los antecedentes.

k. CONCEPTO 20096-130594. Ámbito de aplicación de la Fundación Universitaria Internacional del Trópico Americano (UNITRÓPICO)

CONCEPTO 20096-130594 del 25-06-09

	UNIDAD	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
1	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Ámbito de aplicación de la Fundación Universitaria Internacional del Trópico Americano (UNITRÓPICO)

Doctora
MERCEDES CORTÉS PULIDO
Revisora Fiscal
Fundación Universitaria Internacional del Trópico Americano (UNITRÓPICO)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20096-130594, en la cual solicita revisión del concepto 20093-126454, del 1° de abril de 2009, relacionado con la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública en la Fundación Universitaria Internacional del Trópico Americano (UNITRÓPICO), te-

niendo en cuenta que a su consideración la fundación universitaria si debe aplicar dicho Régimen, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 1° de los Estatutos de la Fundación Universitaria Internacional del Trópico Americano, relacionado con



el nombre y naturaleza jurídica de la Universidad, señala que *"La entidad que con los presentes estatutos nace a la vida jurídica se denominará FUNDACIÓN UNIVERSITARIA INTERNACIONAL DEL TRÓPICO AMERICANO "UNITRÓPICO". Se crea como una asociación de utilidad común, sin ánimo de lucro, de participación mixta y como una institución universitaria privada de educación superior, que acreditará su desempeño con criterio de universidad en la investigación científica o tecnológica, en la formación académica en profesiones y en la producción, desarrollo y transmisión de conocimiento y de la cultura universal y nacional, de conformidad con la Ley 30 de 1992"*.

El artículo 5° del mismo documento expresa, en relación con la duración y régimen jurídico de la Universidad, que esta *"tendrá una duración indefinida. No obstante, podrá disolverse o liquidarse por voluntad de sus miembros y en los eventos contemplados en la Ley. Está constituida bajo las leyes colombianas y en especial de acuerdo con los preceptos del Libro Primero, Título XXXVI del Código Civil, de la Ley 30 de 1992, del Decreto Ley 393 de 1991, que autoriza la asociación entre entidades públicas y los particulares para la investigación científica y demás normas pertinentes. De conformidad con el artículo 633 del Código Civil participará del carácter de las fundaciones y de las corporaciones sin ánimo de lucro y se regirá por las normas del derecho privado para todos los efectos. Como ente universitario autónomo tiene personería jurídica, goza de autonomía académica, administrativa y financiera, patrimonio independiente, puede elaborar y manejar su presupuesto de acuerdo con sus objetivos y se acoge al Sistema nacional de Acreditación"*.

Las Notas a los estados contables de la Universidad a 31 de diciembre de 2008 señalan la siguiente conformación patrimonial, de lo cual puede concluirse que la entidad posee un mayor porcentaje de participación pública.

"Asociación de Electricistas de Casanare	\$1.000.000
Cámara de Comercio de Casanare	\$1.000.000
Centro Microempresarial del Llano-Semilla	\$1.000.000
Centro Nacional de Investigación Forestal (CONIF)	\$100.000.000
Centro Internacional de Agricultura Tropical (CIAT)	\$110.000.000
Consejo Departamental de Planeación	\$1.000.000
Corporación Colombiana de Investigación Agropecuaria (CORPOICA)	\$100.000.000
Corporación Cimarrón de Oro	\$1.000.000
Corporación Cultural de Casanare	\$1.000.000
Corporación Promotora de la Ciudadela Universitaria de Casanare	\$1.000.000
Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía (CORPORINOQUÍA)	\$1.000.000
FONDESCA	\$10.000.000
Fundación Educar	\$1.000.000

Gobernación de Casanare	\$2.671.890.298
Instituto Biodiversidad	\$1.000.000
Instituto Alexander von Humboldt	\$52.020.000
Miscelánea La Amistad	\$1.000.000
Sociedad Colombiana de Arquitectos Secc. Casanare	\$1.000.000
Sociedad de Ingenieros de Casanare	\$1.000.000
Asociación Parque Natural la Iguana	\$1.000.000
Lonja Inmobiliaria de Casanare	\$1.000.000
Asociación Mujeres por la Vida y la Paz	\$1.000.000"

De otro lado, 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 entidad será de mixta y la proporción de la participación patrimonial determinará el régimen por el cual se regulará.

El artículo 9° 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).

El artículo 5° de la Resolución 354 de 2007 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).

Así las cosas, se concluye que si bien la Universidad se constituyó como persona jurídica de derecho privado, la estructura de la composición de su capital la incluye en el ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), en razón a que más del 50% de su capital es aportado por entidades públicas. Por lo tanto, la Fundación Universitaria Internacional del Trópico Americano-UNITRÓPICO debe rendir su información financiera, económica, social y



ambiental a la Contaduría General de la Nación, dentro de los plazos y parámetros establecidos por esta.

Por lo anterior, este Despacho deja sin vigencia lo señalado en el expediente 20093-126454, del 1° de abril de 2009, dirigido al Doctor Ambrosio Niño Córdoba, Apoderado de la Fundación Universitaria Internacional del Trópico Americano-UNITRÓPICO.

CONCLUSIÓN

En atención a lo expuesto, y realizado el análisis correspondiente, se concluye que si bien la Universidad se constituyó como persona jurídica de derecho privado, la estructura de la composición de su capital la incluye en el ámbito de apli-

cación del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), en razón a que más del 50% de su capital es aportado por entidades públicas. Por lo tanto, la Fundación Universitaria Internacional del Trópico Americano (UNITRÓPICO) debe rendir su información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación, dentro de los plazos y parámetros establecidos por esta.

Por lo anterior, este Despacho deja sin vigencia lo señalado en el expediente 20093-126454, del 1° de abril de 2009, dirigido al Doctor Ambrosio Niño Córdoba, Apoderado de la Fundación Universitaria Internacional del Trópico Americano (UNITRÓPICO).

I. CONCEPTO 200910-135354. Ámbito de aplicación de Salinas Marítimas de Manaure Limitada "SAMA LTDA".

CONCEPTO 200910-135354 del 20-10-09

1	TÍTULO	1. 2.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 2.1	Ámbito de aplicación Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
Subtema	1.1.1	Ámbito de aplicación de Salinas Marítimas de Manaure Limitada "SAMA LTDA".	
	2.1.1	Procedimiento para la reconstrucción de la contabilidad de años anteriores.	

Doctora

FRANCISCA FREYLE MENGUAL

Gerente

Salinas Marítimas de Manaure Limitada "SAMA LTDA".

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135354, en la cual consulta los pasos a seguir para reconstruir la contabilidad de años anteriores, y así poder cumplir a cabalidad con los informes que Salinas Marítimas de Manaure Limitada (SAMA) LTDA. debe presentar a los entes de control del orden nacional y departamental. Lo anterior, teniendo en cuenta que la Empresa fue creada por la Ley 773 de 2002, como Sociedad de Economía Mixta, cuyas cuotas sociales mayoritariamente corresponden a recursos públicos, siendo los socios el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo con el 51%, el Municipio de Manaure con el 25% y la asociación Wayuu Sumain Ichi con el 24%, y que a través de la Escritura Pública No. 135 de 2004, el Ministerio cedió a favor de la Sociedad Indígenas "SUMAIN ICHI" ASOCHARMA "Y WAYA WAYUU", su participación.

También informa que ante el incumplimiento en la constitución de la sociedad en relación con la contratación de un operador privado, el Ministerio retomó su condición de socio con el 51% de la cuota social. Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 352 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con la pérdida o destrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, establece que "(...) *deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, en un período que no podrá exceder de seis (6) meses. Para la reconstrucción se tomarán como base los comprobantes de contabilidad, los documentos soporte, los estados contables, los informes de terceros, las copias grabadas en medios magnéticos, microfilmes, microfichas y demás instrumentos que se consideren pertinentes.*" (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, de conformidad con el literal e) del artículo 2° 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 au-



toridades 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 (...)."

Ahora bien, revisadas las estadísticas de reportes de la información financiera, económica, social y ambiental, se evidencia que la empresa Salinas Marítimas de Manaure Limitada "SAMA LTDA." no figura en la base de datos de la Contaduría General de la Nación.

Al respecto, es importante señalar 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 por ciento (50%) del capital social". (Subrayado fuera de texto).

En este orden de ideas, y teniendo en cuenta que SAMA LTDA. es una Sociedad de Economía Mixta en la que el sector público participa en un 76%, esta empresa se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, y como entidad contable pública está obligada a reportar la información financiera, económica, social y ambiental.

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 357 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 las consideraciones expuestas, se concluye que la reconstrucción de la información contable deberá ordenarse de inmediato, para lo cual se tomarán como base los comprobantes de contabilidad, los documentos soporte, los estados contables, los informes de terceros, las copias grabadas en medios magnéticos, microfilmes, microfichas y demás instrumentos que se consideren pertinentes, en un período que no podrá exceder de los seis (6) meses.

De otra parte, teniendo en cuenta que SAMA LTDA. es una Sociedad de Economía Mixta en la que el sector público participa en un 76%, esta empresa se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, y como entidad contable pública está obligada a reportar la información financiera, económica, social y ambiental.

Los requisitos, periodicidad y formatos de la información financiera, económica, social y ambiental están establecidos en las Resoluciones 248 y 375 de 2007, y 357 de 2008, y para la remisión de la misma a la Contaduría General de la Nación, debe solicitar el código de identificación institucional a través de nuestra página web.

Finalmente, no está de más señalar que el incumplimiento injustificado de las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación por parte de los funcionarios públicos genera sanciones, multas y suspensiones de acuerdo con el Título V de la Ley 734 de 2002, Código Único Disciplinario.

m. CONCEPTO 200910-135706. Normatividad contable aplicable a entidades educativas privadas que ejecutan contratos de administración del servicio educativo

CONCEPTO 200910-135706 del 09-11-09

CONCEPTO 200910-135706 del 09-11-09			
1-5	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Normatividad contable aplicable a entidades educativas privadas que ejecutan contratos de administración del servicio educativo

Doctor
DEIVIS DE JESÚS DIAZGRANADOS RAMÍREZ
Contador
Cartagena, (Bolívar)

ANTECEDENTES

En atención a su consulta radicada con el expediente 200910-135706, mediante la cual solicita aclaración en rela-

ción con la normatividad contable aplicable a las entidades educativas de derecho privado que ejecutan contratos de administración del servicio educativo, una vez analizadas



las características de dichas entidades, este despacho se permite atender su consulta en el orden en que fue formulada:

1. ¿Se consideran las instituciones privadas prestadoras de los servicios educativos a través de contratos de administración empresas o entidades públicas que deben aplicar el Régimen de Contabilidad Pública?
2. Con fundamento en las Resoluciones Nos. 354, 355 y 356 de 2007, ¿las entidades objeto de análisis deben presentar estados financieros a la alcaldía municipal, para su respectiva consolidación?
3. En caso de que se consideren entidades públicas, ¿se deben practicar retenciones en los contratos, pagos y demás transacciones que constituyan hechos generadores de impuestos de carácter municipal?
4. En virtud del contrato de administración, ¿las compras de elementos de propiedades, planta y equipo que adquiera el ente administrador con los recursos recibidos de la Secretaría de Educación Distrital terminan siendo propiedad de la alcaldía o del ente eclesiástico?
5. En caso de que se genere algún excedente una vez ejecutado el presupuesto, ¿el excedente se podría tomar como el ingreso a percibir por el ente administrador del contrato?

CONSIDERACIONES

1. El artículo 39 de la Ley 489 de 1998 define los organismos que integran la Administración Pública, estableciéndose para el caso del orden territorial: (...) "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". (Subrayado fuera de texto).

En virtud de lo anterior y de acuerdo con la información aportada por el consultante, la institución objeto de la consulta corresponde a una entidad que doctrinariamente se ubica en el Derecho Público como entidad privada que desarrolla funciones públicas o administrativas por colaboración. Esta figura, agregada al concepto descentralización, denomina una clase de descentralización en la cual los particulares colaboran al logro de los fines del Estado mediante el cumplimiento de funciones públicas, lo cual, de acuerdo con el artículo 112 de la Ley 489 de 1998, no modifica la naturaleza y el régimen de una persona privada.

Atendiendo lo expuesto me remito a la Resolución 354 de 2007, mediante la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública. En el Parágrafo del artículo 5º de dicha Resolución se establece que "El Régimen de Contabilidad Pública

no es de obligatoria aplicación para (...), así como las personas jurídicas o naturales que tengan a su cargo, a cualquier modo, recursos públicos de manera temporal o permanente, en lo relacionado con estos, tales como los fondos de fomento, las cámaras de comercio y las cajas de compensación familiar, en cuyo caso aplicarán las normas de contabilidad que expide el organismo regulador que corresponda a su ámbito.

No obstante, cuando el Contador General de la Nación lo considere conveniente, podrá solicitar los informes que sean necesarios, para lo cual expedirá las instrucciones que permitan llevar a cabo la homologación técnica respectiva".

2. De conformidad con lo expuesto en el numeral anterior, las entidades ejecutoras de los contratos de administración del servicio educativo, como instituciones de naturaleza privada, al no considerarse entidades contables públicas, no son objeto del proceso extracontable de agregación por parte de la administración central territorial.

3. Frente al interrogante formulado en materia de aplicación de retenciones en virtud de los hechos generadores definidos en materia de impuestos de orden territorial, me permito manifestarle que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 354 de la Constitución Política desarrollado en la Ley 298 de 1996, no corresponde a la órbita de competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse sobre el tema. Por lo anterior, me permito comunicarle que este despacho dará traslado de su interrogante a la Secretaría de Hacienda Municipal del Distrito Turístico y Cultural de Cartagena.

4. Con la información aportada no es factible pronunciarse a fondo acerca de las consecuencias económicas y/o jurídicas del contrato. No obstante lo anterior, en desarrollo del contrato de administración, que corresponde a un modelo de colegios por concesión, con miras a posibilitar su cumplimiento y garantizar la prestación del servicio, se adquieren bienes que se reconocen contablemente como propiedades, planta y equipo. Una vez finalizada la ejecución del contrato se entiende aplicable la cláusula de reversión, que implica que la propiedad de los bienes adquiridos en la ejecución del mismo se traslada a la Administración, salvo que particularidades del contrato definan lo contrario.

5. La rentabilidad obtenida por el contratista en el contrato de administración se deriva de la diferencia entre el pago que reconoce la Administración municipal por los alumnos atendidos en la institución educativa y los costos y gastos en los que incurre la misma para prestar el servicio contratado en las condiciones de calidad y oportunidad definidas contractualmente. De conformidad con lo anterior, en desarrollo del contrato se ejecuta un presupuesto y se realizan legalizaciones de los recursos invertidos generándose excedentes cuyo manejo corresponde exclusivamente a las partes, de acuerdo con lo establecido en términos contractuales y legales.



CONCLUSIÓN

1. La entidad caracterizada por usted en su comunicación es una entidad de naturaleza privada que desarrolla una función administrativa pública en virtud de un contrato de administración del servicio educativo, y por consiguiente no se encuentra sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.
2. Por lo anterior, la información financiera de la entidad operadora del servicio educativo no debe ser objeto de agregación ni de consolidación por parte del Distrito.
3. La temática relativa a las obligaciones que como agente retenedor pueda tener la entidad operadora del servicio educativo no se encuentra dentro de la órbita de competencia de la Contaduría General de la Nación, por lo cual este despacho dio traslado a la entidad competente.
4. Con la información suministrada, prima facie, se concluye que en virtud de la cláusula de reversión aplicable a la tipología contractual objeto de análisis, los bienes,

infraestructura y demás propiedades, planta y equipo generados en virtud del contrato en ejecución se trasladan a la Secretaría de Educación una vez finalizado el mismo; sin embargo, las consecuencias económicas y jurídicas del contrato solamente pueden determinarse a partir del análisis integral de dicho documento.

Adicionalmente, en este punto es pertinente precisar que para comenzar a ejecutar el contrato y facilitar la prestación del servicio, el Distrito proporcionó al operador activos que se deben reconocer como entregados en administración y que no se desafectan jurídicamente de la propiedad de la entidad contable pública.

5. En ejercicio de la actividad contratada y de la ejecución del contrato se derivan unos excedentes cuya distribución, legalización y manejo están definidos contractualmente entre la administración y el operador del servicio y por tanto, se hace necesario remitirse a dichas condiciones.

- n. CONCEPTO 20096-131750. Ámbito de aplicación de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, frente a lo establecido en el modelo general de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios para efectos de presentación de informes trimestrales

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 8. Literal m.

- o. CONCEPTO 20097-132323. Ámbito de aplicación del Tribunal Departamental Ético de Enfermería de Caldas, Risaralda y Quindío

CONCEPTO 20097-132323 del 27-08-09

TÍTULO		1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
1	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Ámbito de aplicación del Tribunal Departamental Ético de Enfermería de Caldas, Risaralda y Quindío

Doctora
ARACELLY SIERRA SOLER
Presidenta
Tribunal Departamental Ético de Enfermería
Manizales, Caldas

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 20097-132323, en la cual consulta si el Tribunal Departamental Ético de Enfermería Caldas, Risaralda y Quindío se encuentra obligado a presentar informes contables y/o financieros a la Contaduría General de la Nación, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ley 266 de 1996, por la cual se reglamenta la profesión de enfermería en Colombia y se dictan otras disposiciones, contempla en el artículo 10 Capítulo IV, la creación del Tribunal Nacional Ético de Enfermería, con autoridad para conocer de los procesos disciplinarios, eticoprofesionales que se presentan en la práctica de quienes ejercen la enfermería en Colombia.



El párrafo 2º del artículo 12 de la mencionada ley establece: *“Créanse los Tribunales Éticos Departamentales de Enfermería en las Capitales de los Departamentos, los que iniciarán sus funciones de acuerdo a la gradualidad, necesidad y asignación de recursos por los departamentos, de acuerdo a la ley y reglamentación que el Tribunal Nacional Ético de Enfermería haga al respecto”.*

La Ley 23 de 1981, por la cual se dictan normas en materia de ética médica, en su artículo 73 expresa que los *“Tribunales Ético-Profesionales en ejercicio de las atribuciones que se le confiere mediante la presente ley, cumplen una función pública, pero sus integrantes por el solo hecho de serlo no adquieren el carácter de funcionarios públicos”.*

La Procuraduría Delegada para la Economía y la Hacienda Pública expidió un concepto jurídico acerca de la Naturaleza Jurídica de los Tribunales de Ética Médica el 30 de enero de 2006, Radicado No. 028-96177-03, en donde expresó que *“Los Tribunales de Ética Médica son organismos o entidades de carácter especial, creados por la Ley 23 de 1981, que no forman parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público ni están incorporados a la Administración Pública, pero que cumplen una función pública que desarrollan con la permanente participación y vigilancia del Estado por intermedio del Ministerio de Salud, hoy Ministerio de Protección Social, y de los entes territoriales sobre los recursos que asignan para el funcionamiento de los mismos. (Subrayado fuera de texto).”*

Así mismo, la Contraloría General de la República expidió el concepto EE4814 de febrero 14 de 2008, donde establece que *“Si bien es cierto que los Tribunales de Ética Médica no forman parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público, así como no son funcionarios públicos los miembros que los integran, la ley les confiere la potestad de administrar justicia”.*

De otra parte, el numeral 42.18 de la Ley 715 de 2001 estableció en la Nación la competencia para reglamentar el uso de los recursos estimados a financiar los Tribunales de Ética Médica.

Desde el punto de vista de los recursos recibidos del Presupuesto General de la Nación, de conformidad con la Resolución No. 0314 del 9 de febrero de 2009, el Ministerio de Protección Social transfiere los recursos de funcionamiento al Tribunal de Ética Médica en la cuenta 3-Transferencias Corrientes, Subcuenta 1-Transferencias por Convenios con el Sector Privado, Ordinal 24-Tribunales de Ética Médica, Odontología y Enfermería, Recurso 10-Recursos Corrientes.

El párrafo del artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 establece: *“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 y 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”.

Teniendo en cuenta que el Tribunal Departamental Ético de Enfermería cumple una función pública, se encuentra conformado por particulares y no forma parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público ni está incorporado a la Administración Pública, no se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expresado en las consideraciones se concluye que el Tribunal Departamental Ético de Enfermería no forma parte de la Rama Ejecutiva del Poder Público ni está incorporado a la Administración Pública como lo señala la Procuraduría Delegada de la Economía y la Hacienda Pública.

Los gastos de funcionamiento del Tribunal Departamental de Ética de Enfermería son sufragados con recursos del presupuesto del departamento respectivo, el cual desarrolla funciones de vigilancia y coordinación administrativa sobre los mismos, sin perjuicio del ejercicio del control que otras instancias del sector público deban aplicar, por tratarse de recursos de origen presupuestal.

El Ministerio de la Protección Social transfiere los recursos de funcionamiento al Tribunal de Ética Médica en la cuenta 3-Transferencias Corrientes, Subcuenta 1-Transferencias por Convenios con el Sector Privado, Ordinal 24-Tribunales de Ética Médica, Odontología y Enfermería, Recurso 10-Recursos Corrientes.

Con base en las consideraciones anteriormente relacionadas, el Tribunal Departamental Ético de Enfermería de Caldas, Risaralda y Quindío 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.



p. CONCEPTO 20099-134286. Ámbito de aplicación de la Cooperativa de Municipalidades de Antioquia-COOMUNICIPIOS

CONCEPTO 20099-134286 del 22-09-09

	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
1	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Ámbito de aplicación de la Cooperativa de Municipalidades de Antioquia-COOMUNICIPIOS)

Doctor

JUAN DIEGO PÉREZ VELÁSQUEZ

Gerente Liquidador

Cooperativa de Municipalidades de Antioquia-En liquidación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134286, en la cual consulta si la Cooperativa de Municipalidades de Antioquia (COOMUNICIPIOS), compuesta con una participación accionaria pública del 100%, 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 por ciento (50%) del capital social”*.

El Acta de Constitución No. 45 de 1939, con la cual se crea la Cooperativa de Municipalidades (COOMUNICIPIOS), con naturaleza jurídica de una Sociedad Cooperativa, constituida por Escritura Pública No. 100 del 19 de enero de 1940, establece que se constituye como una entidad de derecho privado denominada cooperativa, ente sujeto al régimen legal del Cooperativismo y no al derecho público administrativo, para todos los efectos legales, se considera como una entidad sin ánimo de lucro y una Cooperativa Multiactiva. La Ley 79 de 1988 en su artículo 63 expresa: *“Serán cooperativas multiactivas las que se organizan para atender varias necesidades mediante concurrencia de servicios en una sola entidad jurídica”*.

El artículo 18 de los Estatutos de COOMUNICIPIOS señala que el patrimonio estará constituido por

- Los aportes sociales individuales pagados y amortizados.
- Los fondos de reservas de carácter permanente que se han formado hasta ahora y las que se formen en el futuro.
- Los aportes extraordinarios que la Asamblea disponga.
- Las donaciones que se obtengan, con destino a su incremento patrimonial.
- Los excedentes del ejercicio que no tengan destinación específica.

A su vez, el artículo 9° 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”*.

En este orden de ideas, y teniendo en cuenta que el 80% de la composición del patrimonio corresponde a los Municipios y el 20% al Departamento de Antioquia, la Cooperativa de Municipalidades de Antioquia en Liquidación (COOMUNICIPIOS) 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 Cooperativa de Municipalidades de Antioquia (COOMUNICIPIOS) se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabili-



dad Pública, por cuanto el sector público tiene el 100% de la composición patrimonial de la Cooperativa.

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

q. CONCEPTO 200911-136742. Inviabilidad de aplicabilidad de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009 a Teleantioquia

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 5. Literal a.

r. CONCEPTO 200911-137338. Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública por parte de una sociedad de economía mixta

CONCEPTO 200911-137338 del 28-12-09

1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública por parte de una sociedad de economía mixta

2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la CGN
	Subtema	1.1.1	Reporte de informes a la CGN a partir de la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública

3	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	Subtema	1.1.1	Oficialización de los libros de contabilidad

Señora

SONIA JARAMILLO MILLÁN

Sojami@hotmail.com

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200911-137338, el cual me permite atender en el sentido en que fue formulado:

Manifiesta en su comunicación que un establecimiento público adquirió el 60% de las acciones de una entidad privada alcanzando una participación de más del 90% de Capital Público. Por efecto de la nueva composición de su capital, la entidad privada se convirtió en una Sociedad de economía mixta que acogerá el régimen presupuestal y contable del sector público, por lo que para cumplir con las disposiciones como nueva entidad contable pública solicita orientación respecto a los siguientes aspectos:

1. "¿Se debe adoptar el régimen contable para lo que queda del año... haciendo corte contable en una fecha y arrancando de cero o se deben homologar los saldos de los registros contables a partir de la fecha de corte en la que pasó a ser entidad contable pública?".

2. "Para rendir los informes de ley, como es el caso a la Contaduría General de la Nación, ¿se haría entonces por todo el año o solo por el período que corresponde desde el momento que se convirtió en entidad pública?".

3. "¿Deben abrirse nuevos libros de contabilidad o los libros que traía la entidad son suficientes? ¿Si hay que abrirse nuevos libros de contabilidad se registran en la Cámara de Comercio? O con solo elaborar un acta de apertura o resolución basta, de ser así qué normatividad se debe in-



vocar en el acto administrativo, pues he estado consultando la normatividad de la Contaduría General de la Nación y no he encontrado el tema”.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es pertinente referirnos al artículo 5° de la Resolución 354 de 2007 en relación con el ámbito de aplicación del régimen de contabilidad pública, el cual determina: *“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 (...). 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 le asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social”.*

El procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública – CHIP, en el numeral 5 indica: *“Saldo Inicial. Para cada período de la categoría a reportar, el saldo inicial corresponde al saldo final del período inmediatamente anterior. Este dato debe ser diligenciado por la entidad. Cuando una entidad reporta por primera vez a través del sistema la variable saldo inicial debe ser reportada en cero (debe digitarse el número 0)”.*

En relación con los libros de contabilidad, el párrafo 345 del numeral 9.2.3 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública - RCP que trata sobre la oficialización de los libros dice: *“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. (...) 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”.*

El párrafo 350 del numeral 9.2.4 del PGCP, en relación con la tenencia, conservación y custodia de los libros de contabilidad, dispone que *“La tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de la responsabilidad del representante legal o quien haga sus veces, el cual podrá designar mediante acto administrativo, esta responsabilidad”.*

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas:

1. Como la participación del sector público en el capital de la entidad, según lo expresa en la consulta, es superior al 90%, la entidad se encuentra dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.
2. Por lo anterior, la entidad deberá aplicar este ordenamiento contable a partir del momento de la nueva composición patrimonial.

Dado que la entidad reportará por primera vez a la CGN, el saldo inicial de la variable saldo inicial debe ser reportada en cero (0) y los saldos que existan a la fecha en que se aplica el Régimen de Contabilidad Pública deben incluirse en la variable de movimientos débitos y créditos.

De otra parte, es pertinente señalar que para la remisión de la información financiera, económica, social y ambiental, es necesario, en primera instancia, solicitar el código de identificación institucional mediante carta dirigida a la Doctora Rosa Margarita Roldán Bolívar, Contadora General de la Nación, adjuntando fotocopia del RUT de la entidad, fotocopia del acto de creación de la entidad y diligenciar el formato de solicitud de código institucional adjunto.

3. Los libros de contabilidad principales se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura conforme a los requerimientos señalados en el Régimen de Contabilidad Pública. No obstante, si la entidad se encuentra obligada a inscribirse en el Registro Mercantil, los libros de contabilidad se registran en la Cámara de Comercio de la Jurisdicción, lo cual corresponde a la oficialización de estos libros.



s. CONCEPTO 200911-137329. Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública por parte de la sociedad Oleoducto de Colombia S.A.

CONCEPTO 200911-137329 del 29-12-09

1	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Aplicación del Régimen de Contabilidad Pública por parte de la sociedad Oleoducto de Colombia S. A.

Doctor

FERNANDO GUTIÉRREZ MONTES

Representante Legal

Oleoducto de Colombia S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 200911-137329, mediante la cual consulta si la compañía Oleoducto de Colombia S.A. forma parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, toda vez que su capital suscrito es propiedad en un 43.85% de Ecopetrol S.A., mientras que la sociedad extranjera Hocol S.A., mediante su sucursal en Colombia, posee el 21.72% del capital suscrito.

Sobre el particular me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 488 del Código de Comercio establece que las sociedades extranjeras "(...) llevarán, en libros registrados en la misma cámara de comercio de su domicilio y en idioma español, la contabilidad de los negocios que celebren en el país, con sujeción a las leyes nacionales (...). (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, en el artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación, expresa que "(...) 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).

De acuerdo con el artículo 260 del Código de Comercio, "Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial, o con el concurso o por intermedio de las subor-

dinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria". (Subrayado fuera de texto).

En el mismo sentido, el artículo 261 del Código de Comercio señala que "Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:

1) Cuando más del cincuenta por ciento (50%) del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de estas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto. (...)".

Según la comunicación en la cual se plantea la consulta a la Contaduría General de la Nación, ECOPEPETROL S.A. posee el 43.85% de las acciones de la compañía Oleoducto de Colombia S.A., de manea directa, y el 21.72% a través de Hocol S.A., compañía que a su vez es subsidiaria de ECOPEPETROL por intermedio de su controlante en el exterior, concluyéndose que el capital poseído por ECOPEPETROL S.A. en Oleoducto de Colombia S.A. supera el 50%.

De esta manera, puesto que la compañía Oleoducto de Colombia S.A. es una subsidiaria de ECOPEPETROL, con domicilio en el territorio nacional, le son aplicables las normas de contabilidad a que hace referencia el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante la citada Resolución 354 de 2007.

CONCLUSIÓN

De los textos transcritos se concluye que la entidad Oleoducto de Colombia S.A. está sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública dado que la participación del sector público de manera directa e indirecta es superior al cincuenta por ciento (50%) en su capital social



t. CONCEPTO 200911-137210. Ámbito de aplicación de la Refinería de Cartagena S.A.

CONCEPTO 200911-137210 del 29-12-09

	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
1	Tema	1.1	Ámbito de Aplicación
	Subtema	1.1.1	Ámbito de aplicación de la Refinería de Cartagena S.A.

Doctor

ORLANDO CABRALES MARTÍNEZ

Representante Legal

Refinería de Cartagena S.A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 200911-137210, mediante la cual consulta si la compañía Refinería de Cartagena S.A. forma parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, toda vez que su capital suscrito es propiedad en un 48.99995% de ECOPEPETROL S.A., mientras que las Sociedades Extranjeras Andean Chemical Ltd y ECOPEPETROL Global Energy poseen el 50.99985% y el 0.0005% del capital, respectivamente.

En su comunicación manifiesta que "(...) *la ley colombiana no se aplica a Andean Chemical Ltd ni a ECOPEPETROL Global Energy, socio extranjero mayoritario de Reficar*", para lo cual cita normas comerciales y jurisprudencia de la Corte Constitucional.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 488 del Código de Comercio establece que las sociedades extranjeras "(...) *llevarán, en libros registrados en la misma cámara de comercio de su domicilio y en idioma español, la contabilidad de los negocios que celebren en el país, con sujeción a las leyes nacionales* (...)".

Por su parte, en el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación, expresa que "(...) *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).

De acuerdo con el artículo 260 del Código de Comercio, "*Una sociedad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de*

otra u otras personas que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial, o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria" (Subrayado fuera de texto).

En el mismo sentido, el artículo 261 del Código de Comercio señala que "*Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:*

E. Cuando más del cincuenta por ciento (50%) del capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de estas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con dividendo preferencial y sin derecho a voto. (...)".

Según la información publicada por ECOPEPETROL S.A., la nota número 4 a los estados financieros con cierre a junio 31 y a septiembre 30 de 2009, "*En Diciembre de 2007, la Empresa firmó un acuerdo para adquirir las compañías Andean Chemical Limited y su subsidiaria Polipropileno del Caribe S.A. (Propilco S.A.), principal fabricante de resinas de la Región Andina, Centroamérica y el Caribe, por valor de US\$690 millones (...) una vez se surtieron los trámites legales ante la Superintendencia de Industria y Comercio*". (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el oficio de la Refinería de Cartagena S.A., radicado en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20097-131950, el cual se anexa, dice que "*El pasado 27 de mayo de 2009, la compañía Andean Chemical, propiedad de ECOPEPETROL, adquirió el 100% de las acciones que poseía Colombia Refinery Holding en Refinería de Cartagena S.A. Con esta transacción la participación accionaria de Ecopetrol en la Refinería se elevó al 99%, por esta razón entramos a ser regulados por las normas de la Contaduría General de la Nación (...) a corte de diciembre 31 de 2009 estaremos presentando información homologada y a partir del 1° de (sic) de 2009 estaremos presentando información homologada (...) de acuerdo*



con las normas de Régimen de Contabilidad Pública".
(Subrayado fuera de texto).

Puesto que la compañía Refinería de Cartagena S.A. es una subsidiaria de Ecopetrol, con domicilio en el territorio nacional, le son aplicables las normas de contabilidad a que hace referencia el Régimen de Contabilidad Pública expedido mediante la citada Resolución 354 de 2007.

CONCLUSIÓN

De los textos transcritos se concluye que la entidad Refinería de Cartagena S.A. está sujeta al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, dado que la participación del sector público de manera directa e indirecta es superior al cincuenta por ciento (50%) de su capital social.



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

Plan General de Contabilidad Pública

2009





CAPÍTULO II

Marco Conceptual - PGCP



1. CARACTERIZACIÓN DEL ENTORNO DEL SECTOR PÚBLICO COLOMBIANO

- a. CONCEPTO 200911-136742. Armonización contable internacional y modificaciones al Régimen de Contabilidad Pública

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 5. Literal a.

1.1. Entorno General

- a. CONCEPTO 20095-129088. Reconocimiento y revelación de componente patrimonial negativo por parte de entidades de gobierno general

CONCEPTO 20095-129088 del 05-05-09

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Caracterización del entorno del sector público colombiano/Entorno general/Entorno jurídico
		1.2	Normas técnicas relativas al patrimonio
Subtema		Reconocimiento y revelación de componente patrimonial negativo por parte de entidades de gobierno general	

Doctora

LILIANA PÉREZ URIBE

Secretaria General

Ministerio de Relaciones Exteriores

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129088, en la cual consulta con respecto al componente patrimonial del Ministerio, en el sentido de la naturaleza especial de la entidad, comoquiera que sus activos sean sustancialmente inferiores a sus pasivos, situación que genera un patrimonio con naturaleza contraria.

CONSIDERACIONES

En desarrollo del fundamento legal establecido para el Ministerio de Relaciones Exteriores, contenido en las Leyes 7 de 1886 y 11 de 1991 y los Decretos 10 y 2126 de 1992, 274 de 2000, 2105 y 2106 de 2001 y el 110 de 2004, dicho Ministerio es el órgano que propone, orienta, coordina y ejecuta la política exterior de Colombia, bajo la dirección del Jefe del Estado y que administra el servicio exterior de la República, razón por la cual en desarrollo de las funciones de cometido estatal la entidad tiene a su cargo las funciones de formular la política exterior del Estado y someterla a consideración del Presidente de la República, desarrollar la política internacional del Gobierno por medio de las representaciones diplomáticas y consulares, participar en la formulación y ejecución de la política exterior, negociar tratados, acuerdos y demás actos internacionales, así como hacer su seguimiento, evaluar sus resultados y velar por su cumplimiento, tramitar la naturalización de extranjeros, expedir los pasaportes y

autorizaciones del ingreso al país y aplicar el régimen legal de nacionalidad.

Ahora bien, teniendo en cuenta las funciones de cometido estatal expuestas, es pertinente enunciar que en el contexto de la caracterización del entorno del sector público colombiano, contenido en el párrafo 16 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), se define 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 macrocondicionantes 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).

De tal manera que, desde el punto de vista del entorno económico, este despacho precisa de conformidad con los párrafos 22 y 23 del PGCP que *"(...) se caracteriza según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas.*

(...) 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 au-



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

En cuanto al reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales relacionados con la norma técnica de patrimonio contenida en el párrafo 240 y subsiguientes del PGCP, determina que "El patrimonio comprende el valor de los recursos públicos representados en bienes y derechos, deducidas las obligaciones, para cumplir las funciones de cometido estatal". (Subrayado fuera de texto)

(...) Las normas técnicas del patrimonio están orientadas a definir criterios para el reconocimiento y revelación de los recursos para la constitución y desarrollo de la entidad contable pública, así como otros factores que inciden en el comportamiento patrimonial, representado en incrementos y disminuciones. (Subrayado fuera de texto).

(...) Los factores que generan disminuciones en el comportamiento patrimonial corresponden a la incorporación de pasivos y al reconocimiento, por parte de las entidades del gobierno general, de provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, así como el retiro de las rentas por cobrar y los deudores, en los casos expresamente señalados en las normas técnicas aplicables. (Subrayado fuera de texto).

(...) El reconocimiento del patrimonio público debe corresponder con el criterio de reconocimiento definido para las demás cuentas del activo, pasivo, ingresos, gastos y costos que lo originan, y con el de revelación cuando aplique.

(...) 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).

Para el caso de las entidades contables públicas pertenecientes al sector central, el PGCP, en su numeral 253 y subsiguiente, establece 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.

(...) 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).

Con base en las anteriores consideraciones, tanto de caracterización del entorno del sector público colombiano como de criterios de reconocimiento y revelación contable de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales realizados por las entidades contables públicas pertenecientes al Gobierno General, y en razón a que los activos son inferiores a los pasivos, como resultado de las variaciones patrimoniales originadas por el desarrollo del cometido estatal, así como los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad, como también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, para el caso de las entidades de gobierno general, tales como resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables; en consecuencia, es viable que en aplicación de los criterios de reconocimiento y revelación contables expuestos, el patrimonio presente saldo negativo.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que las entidades contables públicas que de conformidad con el entorno económico se clasifiquen, como en este caso, en entidades de gobierno general, y en razón a que los activos son inferiores a los pasivos, como resultado de las variaciones patrimoniales originadas por el desarrollo del cometido estatal, así como los procesos de actualización y las decisiones de terceros a favor de la entidad, como también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, para el caso de las entidades de gobierno general, tales como resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones de los activos que no estén asociados a la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, sea viable que en aplicación de los criterios de reconocimiento y revelación contables expuestos, el patrimonio presente saldo negativo.



- b. CONCEPTO 20092-125382. Reconocimiento de la inversión privada en los contratos de concesión en la contabilidad de INCO/ Inclusion del registro de inversión privada en la vigencia 2008

CONCEPTO 20092-125382 del 20-02-09

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 1.2	Caracterización del entorno del sector público colombiano/Entorno General Principios de contabilidad pública/Hechos posteriores al cierre
	Subtema		Reconocimiento de la inversión privada en los contratos de concesión en la contabilidad de INCO/Inclusion del registro de inversión privada en la vigencia 2008

Doctor

ÁLVARO JOSÉ SOTO GARCÍA

Gerente General

Instituto Nacional de Concesiones (INCO)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-125382, en la cual somete a consideración de la Contaduría General de la Nación el Acta de Entendimiento firmada con el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS) por la cual se acuerda que el registro de la inversión privada en los contratos de concesión sea efectuado en su totalidad por el (INCO). También solicita que el registro realizado sea aplicado para el cierre de la vigencia 2008.

CONSIDERACIONES

Desde el punto de vista instrumental la contabilidad es un sistema de información que se caracteriza porque revela la realidad económica de los sujetos contables de manera comprensible. Este es el propósito endógeno que se propone la contabilidad para la información que produce, y la convierte en una herramienta útil para efectos de tomar más y mejores decisiones.

También resulta pertinente referir que, según los fundamentos y clasificaciones que se hacen desde la teoría general de sistemas, la contabilidad, y más concretamente la contabilidad pública, es un sistema de información dinámico, y su dinamismo depende de los cambios del entorno que lo condiciona. Justamente es lo que indica el párrafo 16 del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública cuando señala que *“El sector público colombiano cumple con los fines 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 macrocondicionantes generales del SNCP, en la medida que delimitan, definen y orientan los propósitos del mismo...”*

Es comprensible lo antes señalado, pues atendiendo la misma metodología lógicó deductiva para la construcción del referido marco conceptual, la información contable es

relevante en la medida que esta interpreta la realidad económica, jurídica y social de la entidad contable pública.

El cumplimiento de este propósito exige, necesariamente, la aplicación de la técnica más adecuada y lógica que posibilite el debido reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas.

Así las cosas, la solicitud realizada por el INCO resulta importante para la contabilidad de dicha entidad, no solo por las implicaciones que el tratamiento contable del hecho económico objeto de estudio pudiera tener en la información, sino porque el análisis de tal solicitud pone de relieve situaciones jurídicas, económicas y técnico-contables que habían sido consideradas en conceptos de la Contaduría General de la Nación expedidos con anterioridad.

Este nuevo ejercicio de hermenéutica jurídica y contable, en atención específica a las competencias de INCO y a las disposiciones finales del Decreto 1800 de 2003, que trata sobre la infraestructura de transporte (artículo 15), transferencia de infraestructura (artículo 16), reversión (artículo 17) y la subrogación o cesión de contratos (artículo 18), permite llegar a la conclusión de que la inversión privada en los contratos de concesión puede ser registrada en su totalidad en la contabilidad del INCO, entendiendo que esta decisión se constituye en la primera parte de una solución que le implica a esta entidad acciones administrativas y tratamientos contables adicionales que procuran la aplicación adecuada de criterios señalados en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, para lo cual la Contaduría General de la Nación convocará a las partes interesadas a una mesa de trabajo para tratar con mayor amplitud y solvencia el tema en cuestión.

Respecto de la posibilidad para que el registro contable de dichas inversiones privadas sea aplicado para el cierre de la vigencia 2008, es necesario citar el principio de “Hechos posteriores al cierre” de que trata el párrafo 124 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual señala que “La in-



formación 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”.

En virtud del citado principio, y dado que INCO contaba con toda la información relativa a la inversión privada en los contratos de concesión con corte a diciembre 31 de 2008, resulta necesario que dicho registro sea realizado en el período contable objeto de cierre.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones realizadas, la Contaduría General de la Nación concluye que la inversión

privada en los contratos de concesión puede ser registrada en su totalidad en la contabilidad del INCO, entendiendo que esta decisión forma parte de acciones administrativas y contables adicionales que se deben adelantar, a efectos de que el fenómeno objeto de análisis quede debidamente reconocido y revelado según lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública.

La Contaduría General de la Nación convocará oportunamente a las partes interesadas a una mesa de trabajo para tratar con mayor amplitud y solvencia el tema en cuestión.

En virtud del principio de hechos posteriores al cierre, y dado que el INCO contaba con toda la información relativa a la inversión privada en los contratos de concesión con corte a diciembre 31 de 2008, resulta necesario que dicho registro sea realizado en el período contable objeto de cierre.

- c. CONCEPTO 20098-133497. Reconocimiento de obligaciones sin que se se hayan formalizado los documentos necesarios para el pago

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal k.

1.2. Entorno Jurídico

- a. CONCEPTO 20095-129088. Reconocimiento y revelación de componente patrimonial negativo por parte de entidades de gobierno general

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 1.1. Literal a.

- b. CONCEPTO 20098-133497. Reconocimiento de obligaciones sin que se se hayan formalizado los documentos necesarios para el pago

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal k.



1.3. Entorno Económico

- a. CONCEPTO 200910-135648. Inviabilidad de que el Ministerio de Hacienda reclasifique a la cuenta 1475-Deudas de difícil recaudo, los saldos de deudores por préstamos gubernamentales catalogados como incobrables

CONCEPTO 200910-135648 del 26-11-09

	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL - PGCP
1	Tema	1.1	Caracterización del entorno del sector público colombiano/Entorno económico
		1.2	Normas técnicas relativas a los activos/Deudores
	Subtema		Inviabilidad de que el Ministerio de Hacienda reclasifique a la cuenta 1475-Deudas de difícil recaudo, los saldos de deudores por préstamos gubernamentales catalogados como incobrables

Doctores

IRMA GUEVARA FAJARDO

Subdirectora de Financiamiento Otras entidades, Seguimiento, Saneamiento y Cartera

Dirección General de Crédito Público y Tesoro Nacional

LUIS ALFONSO DÍAZ AMOROCHO

Subdirector Financiero (E)

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

ANTECEDENTES

Me refiero a sus comunicaciones radicadas con los expedientes números 200911-137039 y 200910-135648, en las cuales consultan si es procedente reclasificar a la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO los saldos de deudores por préstamos gubernamentales catalogados como incobrables, de acuerdo con lo manifestado por la Contraloría General de la República y lo conceptualizado por la Contaduría General de la Nación-CGN mediante expediente 20094-127606 del 06 de mayo de 2009. Al respecto, me permito manifestarles:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 22, 23 y 24 del Plan General de Contabilidad Pública con relación al entorno económico establecen: "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 in-*

tervienen 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*".

Las Normas Técnicas de Contabilidad Pública de Deudores, contenidas en los párrafos 152 y 156, del Plan General de Contabilidad Pública, señalan:

"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*".

"156. (...) *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 su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) describe la cuenta 1416-PRÉSTAMOS GUBERNAMENTALES OTORGADOS, así: *"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, con respecto a la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, el CGC indica: *"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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1402-Aportes y cotizaciones, 1403-Rentas parafiscales, 1406-Venta de bienes, 1407-Prestación de servicios, 1408-Servicios públicos, 1409-Servicios de salud, 1411-Administración del sistema de seguridad social en salud, 1415-Préstamos concedidos y 1470-Otros deudores".

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo definido en el Plan General de Contabilidad Pública para caracterizar las entidades de gobierno general y las empresas públicas, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público forma parte de las entidades del Gobierno General, toda vez que no actúa en condiciones de mercado, y sus recursos provienen del presupuesto público. En consecuencia, debe atender las normas establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento y revelación de los hechos, transacciones y operaciones señaladas para este grupo de entidades.

En tal sentido, la Norma Técnica del Plan General de Contabilidad Pública contempla como deudores los préstamos gubernamentales otorgados por la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Tratándose de entidades de gobierno general, dichas partidas no son objeto de provisión y en consecuencia no es procedente su reclasificación a la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO. (Subrayado fuera de texto).

- b. CONCEPTO 20098-133768. Reconocimiento de bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos por la Universidad Nacional de la empresa ISAGÉN

CONCEPTO 20098-133768 del 22-09-09

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Caracterización del entorno del sector público colombiano/Entorno Económico Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo
Subtema		Reconocimiento de bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos por la Universidad Nacional de la empresa ISAGÉN	

Doctora
ASTRID ELENA GIRALDO MARÍN
Contador
Universidad Nacional de Colombia
Sede Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133768, mediante la cual manifiesta que como resultado de la auditoría realizada a la Universidad Nacional sede Medellín, la Contraloría General de la República presentó un informe en el que se incluye el siguiente hallazgo: *"La Carta Circular 72 de diciembre de 2006 de la Contaduría General de la Nación establece que las entidades contables públicas del gobierno general deben registrar los bienes recibidos en comodato, en la cuenta Propiedad Planta y Equipo si estos fueron recibidos de otras entidades*

del gobierno general. La Universidad Nacional Sede Medellín no registró a diciembre 31 de 2008 en dicha cuenta un equipo de corte directo de campo por \$102,37 millones recibido en comodato con ISAGÉN, dejándolo en cuentas de orden; contraviniendo lo estipulado en la mencionada Carta"

En tal sentido y dado que según lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública se considera que no están contraviniendo las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, solicita un concepto que les permita clarificar tal situación.



CONSIDERACIONES

Para absolver el interrogante formulado es necesario referenciar la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

El numeral 2 del título correspondiente a la caracterización del entorno económico del sector público colombiano establece que

"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 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".

Lo anterior significa que la clasificación de las entidades pertenecientes al Gobierno General o a las Empresas Públicas parte de criterios económicos condicionados en primera instancia por su naturaleza jurídica, la cual les otorga facultades relativas a sus funciones de cometido estatal, así como las limitaciones que al respecto tiene cada una de ellas. Es decir que para efectos del reconocimiento y registro contable de las operaciones que realizan las entidades contables públicas, es imprescindible tener en cuenta la naturaleza jurídica y las actividades que claramente las identifican como entidades que actúan en representación del Gobierno General o las que se encuentran realizando actividades ligadas al mercado financiero o no financiero.

Ahora bien, dado que la caracterización del sector público colombiano orienta el proceder contable de las entidades públicas y también contribuye con la definición de criterios técnicos que le permiten a la Contaduría General de la Nación-CGN clasificar o definir los diferentes centros de consolidación a los que se asocian las entidades contables públicas, es preciso manifestarle que al revisar el clasificador empleado por la Contaduría General de la Nación para llevar a cabo el proceso de consolidación de la información contable pública, encontramos que la Universidad Nacional de Colombia forma parte del centro de consolidación denominado "Entes Autónomos" pertenecientes a la administración descentralizada del Gobierno General Nacional. Por su parte, ISAGÉN S.A. pertenece al centro de consolidación denominado "Servicios Públicos" que forma parte de las Empresas no financieras.

De otra parte, el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, que forma parte del Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, en cuanto a los bienes de uso permanente sin contraprestación entregados por parte de una entidad de gobierno general o de una empresa a otra entidad de gobierno general o empresa señala lo siguiente:

"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)".

Así las cosas y toda vez que la empresa que entrega los bienes continúa revelándolos como parte de sus activos en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, es per-



tinente que la entidad que recibe sea empresa o gobierno general los registre 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).

CONCLUSIÓN

En el clasificador empleado por la Contaduría General de la Nación para llevar a cabo el proceso de consolidación de la información contable pública, la Universidad Nacional de Colombia forma parte del centro de consolidación denominado "Entes Autónomos" pertenecientes a la administración descentralizada del Gobierno General Nacional. Por

su parte, ISAGÉN S.A. pertenece al centro de consolidación denominado "Servicios Públicos", que forma parte de las Empresas no financieras.

En tal sentido, y con base en el procedimiento contable señalado, ISAGÉN debe de continuar revelando los bienes entregados como parte de sus activos en la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. Por su parte, la Universidad Nacional debe registrarlos 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).

- c. CONCEPTO 20099-134498. Inviabilidad de efectuar el traslado de terrenos y edificaciones de propiedad de la Aeronáutica Civil y que SATENA usufructúa mediante contrato de comodato, como consecuencia de lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, para los bienes de uso permanente sin contraprestación

CONCEPTO 20099-134498 del 28-09-09

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Caracterización del entorno del sector público colombiano/Entorno económico Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
Subtema		Inviabilidad de efectuar el traslado de terrenos y edificaciones de propiedad de la Aeronáutica Civil y que SATENA usufructúa mediante contrato de comodato, como consecuencia de lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, para los bienes de uso permanente sin contraprestación	

Doctora
DORIS GUZMÁN PINZÓN
Jefe Oficina de Control Interno
Servicio Aéreo a Territorios Nacionales (SATENA)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20099-134498, en la cual se plantea la viabilidad de efectuar el traslado sin impedimento alguno y a conveniencia de las partes, de los terrenos y parte de edificaciones de propiedad de la Aeronáutica Civil y que SATENA usufructúa mediante contrato de comodato, como consecuencia de la aplicación del numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, que trata sobre los bienes de uso permanente sin contraprestación.

CONSIDERACIONES

Para evaluar dicha viabilidad es necesario conocer taxativamente el contenido de dicho numeral, el cual establece:

"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 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.

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)". (Subrayados fuera de texto).

Como se evidencia de los párrafos anteriores, el tratamiento contable de los bienes entregados en comodato o para el efecto los definidos como de uso permanente sin contraprestación difiere dependiendo de la naturaleza o función económica de los entes públicos que participen en la transacción, razón por la cual, para una mejor comprensión del texto anterior, es necesario remitirnos en el Plan General de Contabilidad Pública al título I. Caracterización del entorno del sector público colombiano, que en el numeral 2 contempla:

"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

25. *Las Empresas Públicas, dada la diversidad en cuanto a naturaleza jurídica y económica, están sujetas a la aplicación de los principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública. Sin embargo, para cumplir necesidades de mercado o según propósitos específicos, también pueden producir información con criterios de contabilidad e información financiera de naturaleza privada".* (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, teniendo en cuenta que SATENA es una empresa comercial del Estado de conformidad con lo establecido



en el artículo 3° de sus estatutos, adoptados mediante el Acuerdo 011 de junio 18 de 2008 expedida por su Junta Directiva, y que la Aeronáutica Civil es una Unidad Administrativa Especial dedicada a actividades administrativas y de regulación, queda claro que los participantes en esta operación son una Empresa (SATENA) y un ente de gobierno general (Aeronáutica Civil).

Finalmente, cabe resaltar que de conformidad con el literal c) del artículo 21 de los estatutos de SATENA, que trata sobre la constitución del patrimonio de la Empresa, uno de los literales contempla que este se encuentra constituido por las donaciones que se hagan a SATENA por parte de entidades públicas o personas naturales o jurídicas de derecho privado, nacionales o extranjeras, con autorización de la Junta Directiva.

CONCLUSIÓN

En virtud de las consideraciones antes mencionadas, se concluye que no es procedente hacer el traslado de los bienes objeto del contrato de comodato entre las dos entidades, empleando como único argumento la aplicación del numeral 25 del procedimiento contable para el reco-

nocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, que trata sobre los bienes de uso permanente sin contraprestación, toda vez que los tres incisos iniciales de dicho numeral le son aplicables únicamente a operación entre entidades de gobierno general, siendo lo pertinente efectuar el registro contemplado en el inciso cuarto para la Aeronáutica Civil y el quinto para SATENA, es decir, no debe generar ningún efecto patrimonial para las partes.

No obstante lo anterior, si la normatividad que le es aplicable a la Unidad Administrativa Especial de la Aeronáutica Civil se lo permite, y teniendo en cuenta razones de conveniencia de las dos entidades, se puede hacer dicho traslado; pero debe mediar en dicha operación un acto jurídico que reconozca la transferencia de propiedad de los bienes en cuestión, con todas las implicaciones legales, civiles, económicas y patrimoniales que implican dichos actos jurídicos. De darse esta situación, procedería aplicarse el numeral 24 – Traslado de bienes entre entidades contables públicas, del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.



d. CONCEPTO 200910-135912. Clasificación económica del Instituto de Financiación, Promoción y Desarrollo de Ibagué –INFIBAGUÉ

CONCEPTO 200910-135912 del 09-12-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Caracterización del entorno del sector público colombiano/Entorno económico
	Subtema	1.1.1	Clasificación económica del Instituto de Financiación, Promoción y Desarrollo de Ibagué (INFIBAGUÉ)
2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de depreciación y amortización de las Propiedades, planta y equipo en el Instituto de Financiación, Promoción y Desarrollo de Ibagué (INFIBAGUÉ)
3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4315 Servicio de energía
		1.2	7501 Energía
	Subtema		Reconocimiento de ingresos y costos por servicio de alumbrado público prestado por INFIBAGUÉ
4	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1901 Reserva Financiera actuarial
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la reserva financiera actuarial de INFIBAGUÉ

Doctora

NANCY VELOZA GUZMÁN

Profesional Universitario - Contador

Instituto de Financiación, Promoción y Desarrollo de Ibagué-INFIBAGUÉ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135912, en la cual consulta los siguientes temas:

- Clarificar qué tipo de entidad es el Instituto de Financiación, Promoción y Desarrollo de Ibagué-INFIBAGUÉ.
- Registrar en forma adecuada la depreciación y amortización en Propiedad, Planta y Equipo, que actualmente se registran en cuentas de gasto.
- Tratamiento contable para el servicio de alumbrado público.
- Tratamiento contable para registrar la reserva financiera actuarial con que cuenta el Instituto para cubrir el pasivo pensional.

CONSIDERACIONES

1.1. Clasificación económica del Instituto de Financiación, Promoción y Desarrollo de Ibagué (INFIBAGUÉ).

Los párrafos del 22 al 24 del Plan General de Contabilidad Pública -PGCP del Régimen de Contabilidad Pública definen la caracterización del entorno económico del Sector Público Colombiano en los siguientes términos:

“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 signifi-



cativos, 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 reierten 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".

En el caso específico del INFIBAGUÉ el Decreto 0183 del 23 de abril de 2001 "crea un Establecimiento Público de orden municipal y a la vez ordena la fusión con la empresa de Servicios Públicos de Ibagué ESPI-ESP".

El artículo tercero de los estatutos de INFIBAGUÉ define como objeto: "(...) el fomento, promoción y contribución al desarrollo administrativo, económico, financiero, comercial, industrial, minero, social, urbanístico, rural, educativo, cultural, deportivo, financiero, institucional, turístico, físico, ambiental, logístico, de transporte, de las comunicaciones, de la salud, la generación de conocimiento y de la prestación de servicios públicos del Municipio de Ibagué y su región de influencia (...)".

El párrafo transitorio del artículo 4 del mismo Decreto de las funciones define: "Asígnase a INFIBAGUÉ las funciones de alumbrado público, plazas de mercado, parques y zonas verdes y de aseo dentro del esquema operacional vigente, mientras se desarrollan los esquemas empresariales que cumplirán dichos objetos". (Subrayado fuera de texto).

El capítulo III de los estatutos, del Decreto referido, en su artículo quinto señala: "*El Patrimonio de INFIBAGUÉ está integrado por los bienes, rentas, acciones, cuotas de interés y demás activos que al momento de la expedición de los presentes Estatutos estén en cabeza de la Empresa de Servicios Públicos de Ibagué ESPI ESP y los que le sean cedidos o transferidos al Instituto por el Municipio de Ibagué*".

2.1. Depreciación y amortización de las Propiedades, planta y equipo

El párrafo 170 del PGCP del Régimen de Contabilidad Pública define el reconocimiento de la depreciación en los siguientes términos:

"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".

3.1. Prestación del servicio de alumbrado público - Reconocimiento de Ingresos y Costos

La Contaduría General de la Nación, mediante los expedientes 23782 del 1 de diciembre de 2003 y el 20076-95156 de junio de 2007 dirigido a INFIBAGUÉ, en el tema de registro contable que debe realizar por el concepto impuesto de Alumbrado Público, en ambas respuestas ha solicitado el acto administrativo del municipio por el cual se cede la renta a INFIBAGUÉ.

Mientras el acto administrativo de cesión del impuesto de Alumbrado Público no se haya otorgado, debe reclasificar para validar la información, lo que corresponde exactamente al llamado para que la entidad registre el ingreso basado en el derecho que le ha sido otorgado.

El Decreto 2424 del 18 de julio de 2006, por el cual se regula la prestación del servicio de alumbrado público, en los artículos del 1 al 4 define:

"Artículo 1°. Campo de Aplicación. El presente decreto aplica al servicio de alumbrado público y a las actividades que realicen los prestadores de este servicio". (Subrayado fuera de texto).

Artículo 2°. Definición Servicio de Alumbrado Público. Es el servicio público no domiciliario que se presta con el objeto de proporcionar exclusivamente la iluminación de los bienes de uso público y demás espacios de libre circulación con tránsito vehicular o peatonal, dentro del perímetro urbano y rural de un municipio o Distrito. El servicio de alumbrado público comprende las actividades de suministro de energía al sistema de alumbrado público, la administración, la operación, el mantenimiento, la modernización, la reposición y la expansión del sistema de alumbrado público". (Subrayado fuera de texto).

PARÁGRAFO. La iluminación de las zonas comunes en las unidades inmobiliarias cerradas o en los edificios o conjuntos residenciales, comerciales o mixtos, sometidos al régimen de propiedad respectivo, no forma parte del servicio de alumbrado público y estará a cargo de la copropiedad o propiedad horizontal. También se excluyen del servicio



de alumbrado público la iluminación de carreteras que no estén a cargo del municipio o Distrito.

Artículo 3°. Sistema de Alumbrado Público. Comprende el conjunto de luminarias, redes, transformadores de uso exclusivo y en general, todos los equipos necesarios para la prestación del servicio de alumbrado público, que no formen parte del sistema de distribución. (Subrayado fuera de texto).

Artículo 4°. Prestación del Servicio. Los municipios o distritos son los responsables de la prestación del servicio de alumbrado público. El municipio o distrito lo podrá prestar directa o indirectamente, a través de empresas de servicios públicos domiciliarios u otros prestadores del servicio de alumbrado público.

Parágrafo. Los municipios tienen la obligación de incluir en sus presupuestos los costos de la prestación del servicio de alumbrado público y los ingresos por impuesto de alumbrado público en caso de que se establezca como mecanismo de financiación”.

En el oficio de consulta manifiesta que el ingreso por el servicio de alumbrado público se constituyó en el mayor ingreso de INFIBAGUÉ y en la entrevista telefónica detalla que este se cobra mediante la factura de servicio de energía individualizado y por estratos que envía Electribagué y que corresponde a un porcentaje del consumo de energía. Una vez la entidad bancaria efectúa el recaudo inmediatamente traslada el recurso directamente a las cuentas de INFIBAGUÉ, entidad que dispone del recurso, de acuerdo a sus planes de servicio.

4.1. Reserva Financiera Actuarial

El numeral 8 del capítulo VIII del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados contempla lo siguiente:

“La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que han sido destinados por la entidad contable pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las anteriores consideraciones se concluye:

1.1. Clasificación económica del Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Ibagué (INFIBAGUÉ)

INFIBAGUÉ es un establecimiento público del orden municipal, que tiene como objeto “el fomento, promoción y contribución al desarrollo administrativo, económico, financiero, comercial, industrial, minero, energético, social, urbanístico, rural, educativo, cultural, deportivo, financiero, institucional, turístico, físico, ambiental, logístico, de transporte, de las comunicaciones, de la salud, la generación de

conocimiento, y de la prestación de servicios públicos del municipio de Ibagué y su región de influencia”, lo que ubica la entidad en el grupo de entidades del gobierno general, no obstante que dentro de sus funciones está la prestación del servicio de alumbrado público, lo cual no modifica la caracterización económica de la entidad.

2.1. Depreciación y amortización de las Propiedades, planta y equipo

Teniendo en cuenta que INFIBAGUÉ es una entidad contable pública del gobierno general, la depreciación y amortización de las propiedades, planta y equipo debe reconocerse afectando directamente el patrimonio. En el párrafo 16 del Procedimiento Contable del Régimen de Contabilidad Pública, detalla el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo en lo que refiere a depreciación y amortización:

“Para el caso de 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)”.

La depreciación y amortización correspondientes al servicio de alumbrado público deben ser registradas en el costo, como lo detalla el párrafo 17 del procedimiento contable “...

la depreciación y amortización 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).”

3.1. Prestación del servicio de alumbrado público - Reconocimiento de Ingresos y Costos

Desde la primera consulta atendida por la Contaduría General de la Nación en el año 2003, el pronunciamiento sobre este tema ha sido el mismo en el sentido de que mientras el impuesto de alumbrado público no sea cedido por el respectivo Concejo Municipal a INFIBAGUÉ, esta última entidad deberá registrar el ingreso por la venta de servicio de energía, debitando las subcuenta 140801-Servicio de energía, de la cuenta 1408-Servicios públicos, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4315-Servicio de Energía. En este caso, el reconocimiento del impuesto por alumbrado público le corresponde al municipio de Ibagué.

Si bien el servicio de alumbrado público no es el objeto principal de INFIBAGUÉ, sí genera unos ingresos representativos, por lo cual debe registrar los costos asociados al



suministro de energía, la administración de la operación, el mantenimiento, la modernización y la expansión. Dichos costos se registrarán en la cuenta 7501-Energía, del grupo 75 SERVICIOS PÚBLICOS de la clase 7 COSTOS DE PRODUCCIÓN, para lo cual deben implementarse sistemas de acumulación de costos ajustados a la naturaleza del proceso, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad. La contrapartida corresponde a las cuentas y subcuentas, dependiendo del concepto de costo, las cuales se encuentran relacionadas en la clase 7- Costos de Producción, del Catálogo General de Cuentas (CGC).

4.1 Reserva Financiera Actuarial

En relación con el tratamiento contable para registrar la reserva financiera actuarial con que cuenta INFIBAGUÉ para cubrir el pasivo pensional, se estableció telefónicamente que se trata del pasivo pensional por empleados que pertenecieron a la Empresa de Servicios Públicos. La reserva financiera actuarial se revela mediante un débito a las subcuentas de la cuenta 1901 según corresponda y un crédito a la subcuenta donde estaba registrado el activo destinado para atender las obligaciones pensionales.

1.4. Entorno Social

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina

1.5. Entorno y sistema nacional de Contabilidad Pública

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina

SISTEMA NACIONAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

2. ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

- a. CONCEPTO 20092-124966. Inviabilidad de considerar al Fondo Nacional para Defensa de la Libertad Personal –FONDELIBERTAD como entidad pública, que reporta información contable de manera independiente

CONCEPTO 20092-124966 del 23-02-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL - PGCP
	Tema	1.1	Entidad Contable Pública
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de considerar al Fondo Nacional para Defensa de la Libertad Personal –FONDELIBERTAD como entidad pública, que reporta información contable de manera independiente

Doctor
MIGUEL AUGUSTO MEDINA RAMÍREZ
Asesor Líder Gestión Fondelibertad
Ministerio de Defensa Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 1.2.30.0189/MDMDF radicada con el expediente 20092-124966, en la cual solicita replantear lo expuesto en el concepto expedido mediante el expediente 20086-115971, teniendo en cuenta que "La Dirección de Fondelibertad es una dependencia del despacho del señor Ministro de Defensa Nacional debidamente

reglamentada en el Decreto 1512 de 2000 y Decreto 3123 de 2007, que tiene las obligaciones legales de fungir como Secretario Técnico del Consejo Nacional de Lucha contra el Secuestro y demás Atentados contra la Libertad Personal, Conase, y donde una (1) de las 20 funciones legales es la administración del Fondo Nacional para la Defensa de la Libertad Personal, Fondelibertad, artículo 65 numeral 13 del Decreto 1512 de 2000.



En virtud de las disposiciones del Señor Ministro de Defensa Nacional y del CONASE, el Ministerio de Defensa Nacional a través de la Dirección de Fondelibertad realiza la adquisición de diferentes materiales y bienes, los cuales según las disposiciones legales, en especial el artículo 65 numerales 7, 8, 13 literal c y a4 del Decreto 1512 de 2000, la asignación, distribución, coordinación y uso se determina por la Dirección de Fondelibertad según las instrucciones del señor Ministro de Defensa Nacional los cuales nunca son entregados en forma permanente, y tampoco con independencia del plazo pactado para la restitución, (...).

Además, añade que "(...) la Dirección de Fondelibertad no existe ni cumple funciones de dotación y funcionamiento, por el contrario su obligación legal es de coordinación, administración, control, distribución, asignación y dirección, sobre los bienes que le pertenecen y su asignación corresponde a las instrucciones del señor Ministro según las circunstancias de utilidad, necesidad y eficacia de los mismos.

Bajo estas consideraciones, encontramos que los requisitos legales contables determinan que debe ser el Ministerio de Defensa Nacional-Dirección de Fondelibertad quien debe continuar cumpliendo los requisitos de mantenerlos en sus estados contables". Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 34 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública establece que "Para efectos del SNCP en Colombia, la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica y/o administrativa y/o económica, que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos; la propiedad pública o parte de ella le permite controlar o ejercer influencia importante; predomina la ausencia de lucro y que, por estas características, debe realizar una gestión eficiente; sujeta a diversas formas de control y a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. 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).

El párrafo 35 señala 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).

Ahora, Fondelibertad fue creado con el Decreto 1723 de 1995 producto de la declaración de un estado de conmoción interior, como un fondo cuenta adscrito inicialmente a la Presidencia de la República, el cual debía financiar al Programa Presidencial para la Defensa de la Libertad Personal y demás entidades estatales que dirigieran políticas estatales contra el secuestro. La Ley 282 de 1996 le dio creación legal, definiéndolo como una cuenta especial del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, sin personería jurídica, administrado como un sistema separado de cuentas por un gerente.

Con la expedición del Decreto 1182 de 1999, Fondelibertad y el Programa Presidencial para la Defensa de la Libertad Personal fueron suprimidos, pasando sus funciones al Ministerio del Interior y de Justicia. Luego, al expedirse el Decreto 1512 de 2000, fue creado de nuevo Fondelibertad, ahora adscrito al Ministerio de Defensa Nacional, quien asumió las funciones que venía desempeñando el otro Programa Presidencial para la Defensa de la Libertad Personal, convirtiéndose en la dependencia líder de la lucha contra el secuestro en Colombia. (Subrayado fuera de texto).

Actualmente, con la expedición del Decreto 3123 de 2007, Fondelibertad es una dirección que depende en forma directa del despacho del Ministro de Defensa Nacional, correspondiéndole las funciones de Secretaría Técnica del CONASE. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 4 del Decreto 3123 de 2007 establece que "A través del manejo de sus recursos, 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 atentan contra la libertad personal. (Subrayado fuera de texto).

1. Financiar o cofinanciar los gastos de dotación y funcionamiento de los Grupos de Acción Unificada por la Libertad Personal, Gaula, que no puedan ser atendidos directamente por las instituciones integrantes de los mismos.
2. Contribuir con los recursos necesarios para el pago de las recompensas monetarias que podrán reconocerse, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley 282 de 1996 y sus normas reglamentarias.



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.*
4. *Contratar el seguro colectivo a que se refiere el artículo 22 de la Ley 282 de 1996.*
5. *Atender los gastos operativos del funcionamiento y demás necesarios para el cumplimiento de las funciones de la Secretaría Técnica del Consejo Nacional de Lucha contra el Secuestro y demás Atentados contra la Libertad Personal, Conase.*
6. *Administrar los recursos destinados a la financiación de las funciones asignadas al Ministerio de Defensa Nacional para la defensa de la libertad personal, que disponga la ley o provenientes de créditos, de la cooperación internacional, de donaciones legalmente aceptadas, de aportes de instituciones integrantes del Conase y, en general, de los organismos comprometidos con la lucha por la erradicación de las conductas que atenten contra la libertad personal. (Subrayado fuera de texto)*
7. *Proveer los recursos que faciliten el cumplimiento de todas las funciones asignadas al Ministerio de Defensa Nacional en relación con la defensa de la libertad personal.*
8. *Adquirir en el país o en el exterior equipos, bienes, materiales y tecnología necesarios para el cumplimiento de los objetivos y operaciones del Fondo.*
9. *Enajenar, vender, realizar operaciones de mantenimiento y en general disponer de los bienes, equipos y materiales adquiridos.*
10. *Contratar la asesoría y la asistencia técnica nacionales o internacionales (sic) que se requieran para atender su objeto, desarrollar sus operaciones y facilitar el cumplimiento de los programas relacionados con la lucha por la erradicación de las conductas que atenten contra la libertad personal.*
11. *Celebrar los contratos que sean necesarios para el manejo de los recursos, dentro de los parámetros de mayor rentabilidad y seguridad de los mismos.*
12. *Girar, aceptar, endosar o negociar títulos valores. (...)*

De lo anotado, se colige que la naturaleza jurídica de Fondelibertad pasa a ser una Dirección del Ministerio de Defensa Nacional, razón por la cual no es una entidad contable pública. por lo tanto, la información financiera que genera en el desarrollo de sus funciones se debe registrar en la contabilidad del Ministerio de Defensa Nacional.

CONCLUSIÓN

De conformidad con el ordenamiento normativo expuesto, se concluye que los recursos administrados por Fondelibertad en ejercicio de sus funciones de conformidad con el Decreto 3123 de 2007, se debe de reconocer en la contabilidad Ministerio de la Defensa Nacional, y no a través de una contabilidad independiente.

- b. CONCEPTO 200910-135633. Inviabilidad de incluir a la Cámara de Comercio de Medellín y a COMCEL S.A. en el formulario denominado "CGN2005_002_OPERACIONES RECÍPROCAS"

CONCEPTO 200910-135633 del 26-11-09

	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1 2.1	Entidad Contable Pública Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
	Subtema		Inviabilidad de incluir a la Cámara de Comercio de Medellín y a COMCEL S.A. en el formulario denominado "CGN2005_002_OPERACIONES RECÍPROCAS"

Doctora
CLAUDIA PATRICIA SIERRA GAVIRIA
Unidad Contable y Financiera
Reforestadora Industrial de Antioquia (RIA) S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135633, en la cual consulta los códigos institucio-

nales utilizados para reportar a la Cámara de Comercio de Medellín y a COMCEL S.A. en el formulario denominado "CGN2005_002_OPERACIONES RECÍPROCAS". Al respecto, me permito informarle lo siguiente:



CONSIDERACIONES

El numeral 7 del capítulo III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, define operación recíproca como “(...) la transacción financiera que se realice entre diferentes entidades contables públicas por conceptos que pueden estar asociados con activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o costos, cualesquiera sea el nivel y sector al que pertenezcan”. (Subrayado fuera de texto).

En tal sentido, el párrafo 34 del Plan General de Contabilidad Pública indica: “(...) la entidad contable pública es la unidad mínima productora de información que se caracteriza por ser una unidad jurídica y/o administrativa y/o económica, que desarrolla funciones de cometido estatal y controla recursos públicos; la propiedad pública o parte de ella le permite controlar o ejercer influencia importante; predomina la ausencia de lucro y que, por estas características, debe realizar una gestión eficiente; sujeta a diversas formas de control y a rendir cuentas sobre el uso de los recursos y el mantenimiento del patrimonio público. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Instructivo 5 del 01 de diciembre de 2008, relativo a las instrucciones para el cierre contable de la vigencia 2008, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y la apertura del proceso contable del año 2009, indica en el numeral 1.6.1.1. Obligatoriedad y consistencia del reporte de operaciones recíprocas, lo siguiente: “Todas las entidades contables públicas deben reportar los saldos de operaciones recíprocas y garantizar que estos correspondan a transacciones que se hayan realizado de manera directa o indirecta con otras entidades contables públicas, las cuales se relacionan con cuentas del Balance General o con las del Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental”. (Subrayado fuera de texto).

En el numeral 1.6.1.2. Conciliación de operaciones recíprocas, señala: “Todas las entidades contables públicas deben efectuar permanentemente procesos de conciliación de los saldos de operaciones recíprocas entre sí, incluyendo los cortes trimestrales intermedios (...)”.

Y en el numeral 1.6.1.3. Consulta del instrumento de apoyo para el reporte de operaciones recíprocas, expresa “Para realizar el análisis, conciliación y reporte de las operaciones recíprocas, las entidades contables públicas pueden consultar las “reglas de eliminación” (sustituto de la tabla o matriz de correlaciones) que se encuentran publicadas en la página Web de la Contaduría General de la Nación en el link <http://www.contaduria.gov.co>”.

Ahora bien, sobre la naturaleza de las Cámaras de Comercio, la Corte Constitucional, mediante Sentencia C-144/93, expresó: “Las Cámaras de Comercio (...) no son entidades públicas, pues no se avienen con ninguna de las especies de esta na-

turalidad contempladas y reguladas en la Constitución y la ley. Si bien nominalmente se consideran “instituciones de orden legal” (C. de Co. Art. 78), creadas por el Gobierno, lo cierto es que ellas se integran por los comerciantes inscritos en su respectivo registro mercantil (C. de Co.). La técnica autorizatoria (sic) y la participación que ella reserva a la autoridad pública habida consideración de las funciones que cumplen las Cámaras de Comercio, no permiten concluir por sí solas su naturaleza pública. Excluida la función de llevar el registro mercantil, las restantes funciones de las cámaras, su organización y dirección, las fuentes de sus ingresos, la naturaleza de sus trabajadores, la existencia de estatutos que las gobiernan, extremos sobre los cuales no es necesario para los efectos de esta providencia entrar a profundizar, ponen de presente que sólo a riesgo de desvirtuar tales elementos no se puede dudar sobre su naturaleza corporativa, gremial y privada”.

Por su parte, atendiendo la naturaleza jurídica de COMCEL S.A. descrita en las notas a los estados financieros de la compañía, se estableció que se trata de “una sociedad anónima de economía mixta del orden nacional, constituida por escritura pública No 588 del 14 de febrero de 1992 de la Notaría 15 del Circuito de Bogotá, con una duración hasta el 14 de febrero de 2082. Su objeto social consiste en la prestación del servicio de telefonía móvil celular en las regiones oriental, occidental y costa de Colombia, de acuerdo con las concesiones otorgadas por el Ministerio de Comunicaciones”.

El accionista América Móvil tiene directa e indirectamente el número mínimo que constituye la mayoría decisoria tanto en la Junta Directiva como en la Asamblea General de Accionistas y ejerce una influencia dominante en las decisiones de estos órganos y ostenta una situación de control según lo dispuesto en el artículo 260 del Código de Comercio.” (Subrayado fuera de texto).

En tal sentido, el párrafo único del artículo 5º 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, 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”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, las operaciones recíprocas corresponden a transacciones realizadas entre entidades contables públicas por conceptos asociados a activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o costos.



Dado que entidades como la Cámara de Comercio de Medellín y COMCEL S.A. no se encuentran bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, y en consecuencia las operaciones en cuestión no se consideran recíprocas, la Reforestadora Industrial de Antioquia debe abstenerse de incluirlas en el formulario "CGN2005_002_OPERACIONES RECÍPROCAS".

Así mismo, para efectos del proceso que realiza la Contaduría General de la Nación (CGN) respecto a la consolidación de la contabilidad general de la Nación con la de sus entidades

descentralizadas territorialmente o por servicios, y la función de elaborar el Balance General de la Nación, se entiende por reglas de eliminación el conjunto de agrupaciones de sub-cuentas, que identifican las diferentes Operaciones Recíprocas efectuadas entre las entidades contables públicas. Estas operaciones se eliminan en el proceso de consolidación, con el fin de evitar la sobrestimación generada por la doble acumulación de valores, para lo cual las entidades deben realizar procesos permanentes de conciliación.

3. USUARIOS DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

4. PROCESO CONTABLE

- a. CONCEPTO 20097-132658. Mecanismos y herramientas que permitan evaluar la situación real de los Estados Financieros, dada la inexistencia de provisiones para las inversiones financieras

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.2. Literal g.

5. NORMALIZACIÓN Y REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

- a. CONCEPTO 200911-136742. Armonización contable internacional y modificaciones al Régimen de Contabilidad Pública

CONCEPTO 200911-136742 del 23-12-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normalización y regulación
		1.2	Caracterización del entorno del sector público colombiano
	Subtema		Armonización contable internacional y modificaciones al Régimen de Contabilidad Pública
2	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de aplicabilidad de la Ley 1314 del 13 de julio de 2009 a Teleantioquia

Doctor
 JUAN FERNANDO CASTRILLÓN BENJUMEA
 Gerente
 SOCIEDAD TELEVISIÓN DE ANTIOQUIA LTDA. (TELEANTIOQUIA)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136742 en la que consulta:

1. ¿Cuáles son las normas técnicas de contabilidad pública que han sido armonizadas con las normas internacionales?



2. ¿Es aplicable la Ley 1314 del 13 de julio de 2009 a Teantioquia?, ¿Le es aplicable en algunos aspectos?

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1.1. Armonización contable internacional y modificaciones al Régimen de Contabilidad Pública

El párrafo 3º del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala que *“La metodología utilizada en la construcción del Marco Conceptual ha sido la Lógico-deductiva. Esta metodología parte de un proceso lógico de reconocimiento del entorno por medio de la inducción, para identificar las necesidades y objetivos de los usuarios”* y el párrafo 5º del mismo texto normativo señala que *“El sector público está inmerso en un entorno definido por variables jurídicas, económicas y sociales”*.

El Párrafo 68 del PGCP indica que *“La normalización contable es la identificación de criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable de un sector, industria, región o país. En este caso, para el planteamiento de los criterios y prácticas contables que deben aplicar las entidades del sector público y los agentes que controlen o administren recursos públicos, a fin de consolidar la información para la medición de la masa patrimonial pública y permitir su comparabilidad, para efectos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia”*. (Subrayado fuera de texto).

En este sentido, el párrafo 72 del PGCP indica que *“(…) este Régimen ha sido armonizado con normas y prácticas de mayor aceptación a nivel internacional, en lo referente al Sector Público. Las normas locales han sido enriquecidas con los elementos internacionales aplicables al contexto local y estratégicos para la interacción del sector público en un entorno globalizado”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el actual Plan Indicativo de Gestión de la Contaduría General de la Nación incluye el proyecto *“Armonización a Estándares Internacionales (NIIF) de las normas contables de las empresas públicas”* (subrayado fuera de texto), el cual tiene como meta hacer las revisiones al Régimen de Contabilidad Pública en relación con las normas internacionales que apliquen a dichas entidades.

2.1. Ámbito de aplicación de la Ley 1314 de 2009

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, expedida por el Contador General de la Nación, determinó el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública señalando que:

“El Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las Ramas del Poder Público en sus diferentes niveles y sectores.

También debe ser aplicado por los órganos autónomos e independientes creados para el cumplimiento de las demás funciones del Estado. En el mismo sentido, el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública incluye a los Fondos de origen presupuestal, además de las Sociedades de Economía Mixta y las que se les asimilen, en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social. El ámbito de aplicación de dicho Régimen también incluye a las empresas de servicios públicos domiciliarios cuya naturaleza jurídica corresponda a empresas oficiales, y las mixtas en las que la participación del sector público, de manera directa o indirecta, sea igual o superior al cincuenta por ciento (50%) del capital social”.

De otra parte, el parágrafo del artículo 1º de la Ley 1314 de 2009 expresa que *“Las facultades de intervención establecidas en esta Ley no se extienden a las cuentas nacionales, como tampoco a la contabilidad presupuestaria, a la contabilidad financiera gubernamental, de competencia del Contador General de la Nación o la contabilidad de costos”* (subrayado fuera de texto) y, en ese mismo sentido, el artículo 6º de la misma Ley señala que *“Bajo la dirección del Presidente de la República y con respeto de las facultades regulatorias en materia de contabilidad pública a cargo de la Contaduría General de la Nación, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, obrando conjuntamente, expedirán principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, con el fundamento en las propuestas que deberá presentarles el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, como organismo de normalización técnica de normas contables, de información financiera y de aseguramiento de la información”*. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con los citados antecedentes se concluye que:

1.1. Armonización contable internacional y modificaciones al Régimen de Contabilidad Pública

El Régimen de Contabilidad Pública, como instrumento de Normalización y Regulación contable, es el resultado de la aplicación de una metodología lógico-deductiva que parte del reconocimiento del entorno jurídico, económico y social que caracteriza al sector público colombiano para definir los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, los objetivos y características cualitativas de la información, los Principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública.

El proceso de normalización contable identifica criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación,



presentación y conservación de la información contable, sentido en el cual el Régimen de Contabilidad Pública ha sido armonizado con criterios contenidos en los estándares emitidos por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por su sigla en inglés) y otros desarrollos normativos que interpretan las necesidades y objetivos de los usuarios de la información contable en el ámbito local.

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación tiene entre sus proyectos la armonización del Régimen de Contabilidad Pública con Estándares Internacionales de Información Financiera (NIIF) en lo relacionado con los criterios allí establecidos para las empresas públicas, proyecto que se desarrollará teniendo en cuenta la caracterización jurídica, económica y social del entorno local y, por ende, los objetivos y necesidades de los usuarios de la información contable pública.

2.1. Ámbito de aplicación de la Ley 1314 de 2009

La Ley 1314 de 2009 facultó al Ministerio de Comercio, Industria y Truismo y al Ministerio de Hacienda y Crédito Público para la expedición de normas contables en convergencia con estándares internacionales para el sector privado, respetando las facultades constitucionales y legales de la Contaduría General de la Nación respecto a la emisión de normas de contabilidad para el sector público.

Así, la normativa contable que debe observar la Sociedad Televisión de Antioquia Ltda. (TELEANTIOQUIA), como Empresa Industrial y Comercial del Estado de carácter societario, es la que expida el Contador General de la Nación, materializada en el Régimen de Contabilidad Pública, dado que se encuentra dentro de su ámbito de aplicación, razón por la cual no le es aplicable la ley 1314 de 2009.

- b. CONCEPTO 200912-138336. Armonización del Régimen de Contabilidad Pública con los estándares Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 18 sobre Información Financiera por Segmentos

CONCEPTO 200912-138336 del 29-12-09

	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL - PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1 2.1	Normalización y regulación Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable
	Subtema		Armonización del Régimen de Contabilidad Pública con los Estándares Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 18 sobre Información Financiera por Segmentos.

Licenciada

Adriana Chacón

Oficina Nacional de Contabilidad Pública

Av. Urdaneta, con esquina de Carmelitas

Edificio Sede del Ministerio de Finanzas

Caracas, Venezuela

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación, mediante correo electrónico, radicada con el expediente 200912-138336 en la que consulta si la Contaduría General de la Nación armonizó las normas de contabilidad pública colombianas con la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público número 18.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

La Constitución Política de Colombia 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 señala en su artículo 4º 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".

En virtud de su facultad constitucional y legal, el Contador General de la Nación expidió la Resolución 354 de 2007 por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de apli-



cación, la Resolución 355 de 2007 por la cual se adopta el Plan General de Contabilidad Pública y la Resolución 356 del mismo año, por la cual se adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

El numeral 73 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en relación con la normalización y Regulación de la Contabilidad Pública, señala que *“El Régimen de contabilidad pública contiene la regulación contable pública de tipo general y específico. La regulación contable pública de tipo general está contenida en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). La regulación de tipo específico está contenida en el Manual de procedimientos y en la Doctrina Contable Pública”*.

En relación con la armonización contable internacional, el párrafo 3º del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala que *“La metodología utilizada en la construcción del Marco Conceptual ha sido la Lógico-deductiva. Esta metodología parte de un proceso lógico de reconocimiento del entorno por medio de la inducción, para identificar las necesidades y objetivos de los usuarios”* y el párrafo 5º del mismo texto normativo señala que *“El sector público está inmerso en un entorno definido por variables jurídicas, económicas y sociales”*.

En ese contexto, el párrafo 68 del PGCP indica que *“La normalización contable es la identificación de criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable de un sector, industria, región o país. En este caso, para el planteamiento de los criterios y prácticas contables que deben aplicar las entidades del sector público y los agentes que controlen o administren recursos públicos, a fin de consolidar la información para la medición de la masa patrimonial pública y permitir su comparabilidad, para efectos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia”*. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la identificación de criterios homogéneos y transversales que consultan las necesidades locales, consecuente con la metodología Lógico-deductiva, el párrafo 72 del PGCP indica que *“(…) este Régimen ha sido armonizado con normas y prácticas de mayor aceptación a nivel internacional, en lo referente al Sector Público. Las normas locales han sido enriquecidas con los elementos internacionales aplicables al contexto local y estratégicos para la interacción del sector público en un entorno globalizado”* (Subrayado fuera de texto).

Según la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) número 18 *“Un segmento es una actividad o grupo de actividades de la entidad, que son identificables y para las cuales es apropiado presentar información financiera separada con el fin de evaluar el rendimiento pasado de la entidad en la consecución de sus objetivos, y para tomar decisiones respecto a la futura asignación de recursos”*.

El párrafo 387 del Plan General de Contabilidad Pública, relativo a 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”* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Manual de Procedimientos incluye el “Procedimiento Relacionado con las Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable”, el cual toma algunos criterios relacionados con la información financiera por segmentos.

CONCLUSIÓN

El Régimen de Contabilidad Pública, como instrumento de Normalización y Regulación contable, es el resultado de la aplicación de una metodología lógico-deductiva que parte del reconocimiento del entorno jurídico, económico y social que caracteriza al sector público colombiano para definir los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, los objetivos y características cualitativas de la información, los Principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública.

El proceso de normalización contable identifica criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable.

Para este propósito, el Régimen de Contabilidad Pública ha sido armonizado con criterios contenidos en los estándares emitidos por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por su sigla en inglés) y otros desarrollos normativos que interpretan las necesidades y objetivos de los usuarios de la información contable en el ámbito local.

La Contaduría General de la Nación ha armonizado el RCP con criterios internacionales que de acuerdo a las necesidades locales se han considerado transversales y homogéneos, entre ellos algunos elementos contenidos en la NISP 18 sobre Información Financiera por Segmentos.

Ahora bien, la Contaduría General de la Nación tiene entre sus proyectos la armonización del Régimen de Contabilidad Pública con Estándares Internacionales de Información Financiera (NIIF) en lo relacionado con los criterios allí establecidos para las empresas públicas, proyecto que se desarrollará teniendo en cuenta la caracterización jurídica, económica y social del entorno local y, por ende, los objetivos y necesidades de los usuarios de la información contable pública.



6. PROPÓSITOS DEL SNCP

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina.

7. OBJETIVOS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina.

8. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA

a. CONCEPTO 20093-127349. Determinación de sobreestimación de partidas

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.10. Literal b.

b. CONCEPTO 20099-134759. Reconocimiento de anticipos a favor de contratistas pactados y no desembolsados

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4110-No tributarios. Literal b.

8.1. Confiabilidad

a. CONCEPTO 20096-131177. Viabilidad de acreditar la clase 5-Gastos por corrección de errores en la misma vigencia/Corrección de errores de ejercicios anteriores

CONCEPTO 20096-131177 del 24-06-09			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	5815 Características cualitativas de la información contable pública/Confiabilidad Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema		Viabilidad de acreditar la clase 5-Gastos por corrección de errores en la misma vigencia/Corrección de errores de ejercicios anteriores

Doctor

HÉCTOR ALFONSO CUÉLLAR PULIDO

Contralor Municipal de Villavicencio

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20096-131177, en la cual consulta si es posible acreditar las cuentas de la clase 5-GASTOS, cuando se han registrado los gastos por mayores valores o cuando se han registrado en una cuenta que no corresponde. Lo anterior, teniendo en cuenta que la dinámica de estas cuentas solo permite que se acrediten al cierre del período contable. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 11 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala: *“Las características cualitativas de la información contable pública en su conjunto buscan que ella sea una representación razonable de la realidad económica de las entidades contables públicas. En la medida que incluye todas las transacciones, hechos y operaciones medidas en términos cualitativos o cuantitativos, atendiendo a los principios, normas técnicas y procedimientos, se*



asume con la certeza de que revela la situación, actividad y capacidad para prestar servicios de una entidad contable pública en una fecha o durante un periodo determinado.” (Subrayado fuera de texto).

Cada una de las características cualitativas de la información contable pública tiene condiciones que garantizan su expresión material. Así, para que la información sea Confiable, debe antes observar la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.

“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. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.

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.” (subrayado fuera de texto).

Con el propósito de dar cumplimiento a la característica cualitativa de la información contable pública de Confiable, los

errores en el registro de los gastos que se cometan y detecten en el mismo periodo contable deben ajustarse, con independencia de que las cuentas de gastos deban acreditarse.

Para la corrección de errores de ejercicios anteriores, existe la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, del Catálogo General de Cuentas, la cual *“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 dinámica establece que la citada cuenta se acredita con *“1-El valor de los ajustes por mayores valores causados”* y *“2-El valor de la cancelación de su saldo al cierre del periodo contable.”* (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Para cumplir con la característica cualitativa de Confiable, la información contable pública debe reflejar la situación y actividad de la entidad contable pública de manera ajustada a la realidad, debe prepararse y presentarse con fundamento en la aplicación homogénea de principios, normas técnicas y procedimientos, y debe ser verificable a través de diferentes mecanismos de comprobación. En ese sentido, cuando se registren gastos por mayores valores o se utilicen inadecuadamente las cuentas, se debe proceder a efectuar el ajuste correspondiente, acreditando las cuentas de gastos, siempre que el ajuste se produzca en el mismo periodo contable en el que se cometió el error. Lo anterior, con independencia de que las dinámicas de las cuentas de gastos no señalen expresamente que estas deben acreditarse en estos casos.

Por su parte, para la corrección de errores de periodos anteriores, debe utilizarse la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES.



b. CONCEPTO 20096-130384. Definición de las características cualitativas de confiabilidad, racionalidad y consistencia

CONCEPTO 20096-130384 del 07-07-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Características cualitativas de la información contable pública/ Confiabilidad/ Racionalidad/ Consistencia
	Subtema	1.1.1	Definición de las características cualitativas de confiabilidad, racionalidad y consistencia

Doctora
ANDREA MACHADO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20096-130384, en la cual consulta qué diferencia existe entre la confiabilidad, racionalidad y consistencia de la información contable pública, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) en su parte introductoria señala que "La información contable debe observar Características Cualitativas que constituyen atributos inherentes al producto del SNCP, otorgándole la identidad y especificidad que permiten diferenciarla de información contable preparada con otros propósitos. Para garantizar la satisfacción de los objetivos de la información contable pública, esta debe ser Confiable, Relevante y Comprensible".

Cada una de las características cualitativas de la información contable pública tiene condiciones que garantizan su consecución. Así, para que la información sea Confiable debe antes observar la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad; por su parte, para que la información sea Relevante debe satisfacer antes las condiciones de Oportunidad, Materialidad y Universalidad; finalmente, la información contable pública es Comprensible cuando está condicionada por la Racionalidad y la Consistencia.

Las características cualitativas de la información contable pública en su conjunto buscan que ella sea una representación razonable de la realidad económica de las entidades contables públicas. En la medida que incluye todas las transacciones, hechos y operaciones medidas en términos cualitativos o cuantitativos, atendiendo a los principios, normas técnicas y procedimientos, se asume con la certeza de que revela la situación, actividad y capacidad para prestar servicios de una entidad contable pública en una fecha o durante un período determinado".

En ese sentido, el numeral 7 del mismo texto normativo, expresa que "Las características cualitativas de la información contable pública constituyen los atributos y restric-

ciones esenciales que identifican la información provista por el SNCP y que permiten diferenciarla de otro tipo de información.

Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información.

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. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad 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".

En síntesis, las características de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones que permiten diferenciar este tipo de información de otra, tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), garantizar el cumplimiento de los objetivos de la información y la satisfacción de las necesidades de los distintos usuarios, y su interrelación asegura la calidad de la información contable pública.

Así las cosas, en relación con la confiabilidad de la información contable pública, el citado numeral 7 expresa que "La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad.

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



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. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP.

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".

En ese sentido, la información contable es confiable cuando refleja de forma razonable la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, así como los resultados de su actividad en un período determinado, bajo la aplicación homogénea de los principios, normas técnicas y procedimientos establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), teniendo en cuenta la realidad de la entidad y su entorno jurídico, económico y social; además la entidad debe permitir la comprobación de la información, para lo cual, la entidad debe aplicar las normas de tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad señaladas en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), garantizando así la legalidad, autenticidad, e integración de la información revelada en los estados informes y reportes contables, constituyéndose así la contabilidad en evidencia o medio probatorio de los hechos, operaciones y transacciones realizadas por la entidad.

Con respecto a la característica cualitativa de la comprensibilidad, el numeral 7° señalado anteriormente, establece que *"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.*

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.

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

Así, la normatividad contable pública contenida en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable pública, a fin de consolidar la información para la medición de la masa patrimonial pública y permitir su comparabilidad, para efectos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.

Así mismo, la información contable pública es racional por cuanto su preparación y presentación se fundamenta en la aplicación de los principios, normas técnicas y procedimientos señalados en el Régimen de Contabilidad Pública, en donde los principios se constituyen en las pautas básicas o macrorreglas que dirigen la producción de la información en función de los Propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) y de los Objetivos de la información Contable Pública; en donde las normas técnicas comprenden el conjunto de parámetros y criterios que precisan y delimitan el proceso contable y en donde los procedimientos contables definen los criterios y prácticas que permiten desarrollar las normas técnicas y contienen las pautas instrumentales para la construcción del SNCP.

A su vez, la información contable pública es consistente en la medida en que los principios, normas técnicas y procedimientos contables son aplicados mediante un orden lógico y un sentido coherente, y son aplicados de forma uniforme para el reconocimiento y revelación de un mismo hecho, operación o transacción, conduciendo así a reducir de manera significativa el grado de subjetividad que se pueda presentar en el momento de reconocer y revelar la información contable pública.

Cabe anotar que la información contable pública, además de ser confiable y comprensible, debe además ser relevante, para lo cual debe ser oportuna, en la medida en que debe influir a tiempo en la acción, objetivos y toma de decisiones por parte de la entidad y los demás usuarios de la información; material, en tanto que debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y universal, teniendo en cuenta que incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos.

CONCLUSIÓN

Las características de la información contable pública constituyen los atributos y restricciones que permiten diferenciar



este tipo de información de otra; tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP), garantizar el cumplimiento de los objetivos de la información y la satisfacción de las necesidades de los distintos usuarios. Su interrelación asegura la calidad de la información contable pública.

En ese sentido, la información contable es confiable cuando refleja de forma razonable la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, así como los resultados de su actividad en un período determinado, bajo la aplicación homogénea de los principios, normas técnicas y procedimientos establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), teniendo en cuenta la realidad de la entidad y su entorno jurídico, económico y social; además la entidad debe permitir la comprobación de la información, para lo cual, la entidad debe aplicar las normas de tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad señaladas en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), garantizando así la legalidad, autenticidad, e integración de la información revelada en los estados, informes y reportes contables, constituyéndose así la contabilidad en evidencia o medio probatorio de los hechos, operaciones y transacciones realizadas por la entidad.

Además, teniendo en cuenta que la normatividad contable pública contenida en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable pública, a fin de consolidar la información para la medición de la masa patrimonial pública y permitir su comparabilidad, para efectos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.

Así, la información contable pública es racional por cuanto su preparación y presentación se fundamenta en la apli-

cación de los principios, normas técnicas y procedimientos señalados en el Régimen de Contabilidad Pública, en donde los principios se constituyen en las pautas básicas o macrorreglas que dirigen la producción de la información en función de los Propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública (SNCP) y de los Objetivos de la información Contable Pública; en donde las normas técnicas comprenden el conjunto de parámetros y criterios que precisan y delimitan el proceso contable y en donde los procedimientos contables definen los criterios y prácticas que permiten desarrollar las normas técnicas y contienen las pautas instrumentales para la construcción del SNCP.

A su vez, la información contable pública es consistente en la medida en que los principios, normas técnicas y procedimientos contables son aplicados mediante un orden lógico y un sentido coherente, y son aplicados de forma uniforme para el reconocimiento y revelación de un mismo hecho, operación o transacción, conduciendo así a reducir de manera significativa el grado de subjetividad que se pueda presentar en el momento de reconocer y revelar la información contable pública.

Cabe anotar que la información contable pública, además de ser confiable y comprensible, debe además ser relevante, para lo cual debe ser oportuna, en la medida en que debe influir a tiempo en la acción, objetivos y toma de decisiones por parte de la entidad y los demás usuarios de la información; material, en tanto que debe contener los aspectos importantes de la entidad contable pública, de tal manera que se ajuste significativamente a la verdad, y universal, teniendo en cuenta que incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos.

8.2. Relevancia

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina.

8.3. Comprensibilidad

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina.

8.3.1. Racionalidad

a. CONCEPTO 2009-130384. Definición de las características cualitativas de confiabilidad, racionalidad y consistencia

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 8.1. Literal b.

8.3.2. Consistencia

a. CONCEPTO 2009-130384. Definición de las características cualitativas de confiabilidad, racionalidad y consistencia

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 8.1. Literal b.



9. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

9.1. Gestión continuada

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina.

9.2. Registro

- a. CONCEPTO 20096-130695. Inviabilidad de modificar la alícuota de depreciación, por razones de operatividad del sistema de gestión de información

CONCEPTO 20096-130695 del 10-07-09			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL - PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Principios de contabilidad Pública/Registro Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema		Inviabilidad de modificar la alícuota de depreciación, por razones de operatividad del sistema de gestión de información

Doctora

GLADYS GUERRERO FAJARDO

Subdirectora Administrativa y Financiera

Corporación Autónoma Regional de Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20096-130695 mediante la cual comenta sobre el manejo de los bienes de propiedad de la Corporación Autónoma de Nariño, a través del sistema de gestión de información denominado PCT adquirido para tal fin, y hace referencia a lo establecido en el procedimiento relativo manejo de las Propiedades, Planta y Equipo en cuanto a los activos de menor cuantía y/o que no superen el medio salario mínimo legal vigente, los cuales se pueden depreciar en el mismo año de su adquisición o llevados al gasto respectivamente.

Manifiesta sobre lo expuesto que aquellos bienes que no cumplen con dichas condiciones son depreciados por la entidad a 5 y 10 años, pero que llega un momento en que el valor en libros se constituye como de menor cuantía, por lo que el sistema toma automáticamente este saldo y lo deprecia en su totalidad, solicitando finalmente se les aclare si este procedimiento viola alguna norma contable específicamente relacionada con la depreciación.

CONSIDERACIONES

Para absolver el interrogante formulado es necesario referenciar la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

Antes que todo es necesario precisar que el principio denominado Registro, definido en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública define 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”* (Subrayados fuera texto).

De otra parte, en el numeral 4 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, con respecto a la depreciación y amortización se estableció que: *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”.

Con respecto a los activos de menor cuantía, el numeral 14 del referido procedimiento define que *“Los activos de menor cuantía son los que, con base en su valor de adquisición o incorporación, pueden depreciarse en el mismo año en que se adquieren o incorporan, teniendo en cuenta los montos que anualmente defina la Contaduría General de la Nación. La depreciación puede registrarse en el momento de la adquisición o incorporación del activo o durante los meses que resten para la terminación del período contable.*

Los registros contables relativos a la depreciación de las Propiedades, planta y equipo de la Corporación Autónoma Regional de Nariño deben realizarse con sujeción al principio de registro que busca que los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales se reconozcan cronológica y conceptualmente con el propósito de reflejar en los estados contables la realidad de su situación financiera y de resultados, para evitar que se sobreestimen los activos y se subestimen los gastos.

Se precisa, igualmente, que la depreciación de las Propiedades, planta y equipo debe realizarse teniendo en cuenta la vida útil durante la cual se estima que un bien pueda ser usado por la entidad para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, y tratándose de activos de menor cuantía podrá depreciarlos durante el mismo período de su adquisición, siendo esta una decisión discrecional de la entidad contable pública.

Así las cosas y dado que el método de depreciación en línea recta consiste en determinar una alícuota periódica

constante que se obtiene de dividir el costo histórico del activo entre su vida útil estimada, no es procedente que dicha alícuota se modifique de manera automática por criterios diferentes a situaciones tales como las adiciones y las mejoras y/o la nueva estimación de la vida útil del activo según se establece en el Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

La depreciación de las Propiedades, planta y equipo de la Corporación Autónoma Regional de Nariño debe reconocerse con sujeción al principio de registro, que busca que los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales se reconozcan cronológica y conceptualmente con el propósito de reflejar en los estados contables la realidad de su situación financiera y de resultados, para evitar que se sobreestimen los activos y se subestimen los gastos.

Dicha depreciación debe realizarse teniendo en cuenta la vida útil durante la cual se estima que los bienes puedan ser usados por la Corporación, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, y tratándose de activos de menor cuantía podrá depreciarlos durante el mismo período de su adquisición, siendo esta una decisión de carácter administrativo discrecional de la entidad.

Finalmente, dado que el método de depreciación en línea recta consiste en determinar una alícuota periódica constante que se obtiene de dividir el costo histórico del activo entre su vida útil estimada, no es procedente que dicha alícuota se modifique de manera automática por criterios diferentes a situaciones tales como las adiciones y las mejoras y/o la nueva estimación de la vida útil del activo definidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

9.3. Devengo o Causación

a. CONCEPTO 20092-126185. Base para la causación de ingresos en empresas de servicios públicos.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 7502-Acueducto. Literal a.

b. CONCEPTO 20092-126204. Reconocimiento y soportes contables para la causación mensual de tasas retributivas

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1695- Provisiones para protección de Propiedades, Planta y Equipo (Cr). Literal b.



- c. CONCEPTO 20093-126383. Reconocimiento de recaudos a través de planilla integrada de aportes por parte del Instituto de Seguros Sociales

CONCEPTO 20093-126383 del 12-03-09			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	2905 Principios de contabilidad pública/Devengo o causación Recaudos a favor de terceros
	Subtema		Reconocimiento de recaudos a través de planilla integrada de aportes por parte del Instituto de Seguros Sociales
2	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Marco normativo contable que regula al Instituto de Seguros Sociales

Doctor

RAFAEL EDUARDO GELVES RANGEL

Responsable de entidad

Contraloría Delegada Sector Social

Contraloría General de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20093-126383, mediante la cual consulta si el Instituto de Seguros Sociales "debe aplicar el principio de causación de ingresos para el caso de los aportes por cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social, o si el hecho del recaudo por autoliquidación le exonera del cumplimiento del citado principio contable" y, adicionalmente, el marco normativo contable que lo regula.

CONSIDERACIONES

El párrafo 13 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, establece la finalidad y definición de los Principios de Contabilidad Pública: "13. *Los Principios constituyen pautas básicas o macrorreglas que dirigen la producción de la información en función de los Propósitos del SNCP y de los Objetivos de la información Contable Pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas y del Manual de Procedimientos. Los principios hacen referencia (...); al momento en el cual se realiza el reconocimiento contable; (...), todo ello teniendo en cuenta las limitaciones propias que impone el entorno a las organizaciones*". (Subrayado fuera de texto).

En cuanto al reconocimiento, como etapa del proceso contable, el párrafo 62 del Marco Conceptual señala: "62. *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, (...). Esta etapa incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor. La información presupuestaria es un insumo básico de la etapa de reconocimiento en el proceso contable".

Respecto al entorno jurídico, el párrafo 20 del Marco Conceptual señala: "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*". (Subrayado fuera de texto).

De los párrafos precedentes puede inferirse que en la etapa de reconocimiento, en el proceso contable, la entidad contable pública captura los datos de la realidad económica y jurídica, determina su origen y procede a incorporarlos a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad, que le permita revelarla a través de los estados contables, con el fin de que esta información sirva como instrumento de gestión para toma de decisiones.

Esta labor está atada a unos entornos económicos, jurídicos y sociales que le imponen restricciones, entre ellos para la obtención y uso de los recursos, como en el caso de los Fondos de reservas administrados por el Instituto de Seguros Sociales, cuyos ingresos son conocidos por la entidad a través de las declaraciones realizadas por los empleadores y/o cotizantes independientes, lo que



le impide aplicar estrictamente el Principio de Deven-go o Causación definido en el párrafo 117 del Marco Conceptual: "117. Deven-go o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período". (Subrayado fuera de texto).

Como consecuencia de lo anterior, el tratamiento contable de dichas cotizaciones es el reconocimiento inicial de los recursos recibidos como un pasivo. Para ello el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, contiene la Cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, cuyas dinámicas establecen: "SE DEBITA CON: (...) 4.-El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda. SE ACREDITA CON: 3.- El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente".

Posteriormente, analizan dichos recaudos, determinan los que corresponden al Fondo de reservas, causan los ingresos por los diferentes conceptos, y finalmente, aplican los recaudos.

Lo anterior no obsta para que el Fondo de reservas aplique lo establecido en el numeral 3.3 de la Resolución 357 de 2008 que adopta el Procedimiento de control interno contable, el cual establece: "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".

Este numeral es complementario del 3.8 del procedimiento citado: "Conciliaciones de información. 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. (...)".

Los párrafos precedentes son concordantes con el artículo 24 de la Ley 100 de 1993, "Corresponde a las

entidades administradoras de los diferentes regímenes adelantar las acciones de cobro con motivo del incumplimiento de las obligaciones del empleador de conformidad con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional. Para tal efecto, la liquidación mediante la cual la administradora determine el valor adeudado, prestará mérito ejecutivo".

En ese orden de ideas, las dependencias encargadas de efectuar las confrontaciones entre las cotizaciones consignadas y los derechos del Fondo de reservas por este concepto, ejercerán su labor de cobro e informarán al responsable del proceso contable para su incorporación a la contabilidad de los valores adeudados, lo que permitirá que la información contable de los Fondos de reservas cuente con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.

Respecto al marco normativo contable que regula al Instituto de Seguros Sociales, como Empresa Industrial y Comercial del Estado, conforme al artículo 5º de la Resolución 354 de 2007 establece: "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. (...)", el instituto está sujeto al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, conforme al 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 Instituto de Seguros Sociales actúa en su doble condición de entidad contable pública empleadora y de Fondo de reservas.

El numeral 44 del procedimiento contable citado 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".

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. Estas entidades deben llevar contabilidad independiente de sus Fondos de reservas, atendiendo lo señalado en el artículo 132 de la Ley citada y teniendo en cuenta que estos recursos no forman parte del patrimonio de la entidad que los administra y, por ende, no pueden incluirse en su información contable, conforme lo expresa el literal m) del artículo 13 de la Ley 100 de 1993, adicionada por el artículo 2º de la Ley 797 de 2003.



CONCLUSIÓN

En la etapa de reconocimiento, en el proceso contable, la entidad contable pública debe capturar los datos de la realidad económica y jurídica, determinando su origen, para proceder a incorporarlos a la estructura sistemática de clasificación cronológica y conceptual de la contabilidad que le permita revelarla a través de los estados contables, con el fin de que esta información sirva como instrumento de gestión para toma de decisiones, pero se encuentra limitado por el entorno jurídico que le obliga a atender el régimen para la obtención de los recursos, que para el caso del Fondo de reservas del ISS es la autoliquidación de aportes.

Por tanto, para la aplicación del Principio de devengo o causación el Fondo de reservas debe reconocer los recaudos como un pasivo en la Subcuenta 290580-Recaudos por

clasificar, de la Cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCERO con contrapartida en la Subcuenta 111014- Depósitos de los fondos de reservas del régimen de prima media con prestación definida, de la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, determinar su origen y proceder a causar los ingresos por cotizaciones y luego, aplicar los recaudos.

Respecto al marco normativo contable que regula al ISS, atendiendo el artículo 5° de la Resolución 354 de 2007 que establece el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, este actúa en su doble condición de entidad contable pública empleadora, respecto de sus empleados, y de Fondo de reservas, respecto de los recursos del Sistema General de Pensiones que administra.

d. CONCEPTO 20094-127820. Reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1. Literal a.

e. CONCEPTO 20093-127262. Reconocimiento convenios interadministrativos para atención de campañas de prevención suscritos por la Policía Nacional y otras entidades/Reconocimiento de contratos de arrendamiento

CONCEPTO 20093-127262 del 22-05-09

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP	
	Tema	1.1	Principios de Contabilidad Pública/Devengo o causación	
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento convenios interadministrativos para atención de campañas de prevención suscritos por la Policía Nacional y otras entidades/Reconocimiento de contratos de arrendamiento	

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1	Activos
		1.2	5	Gastos
	Subtema		Reconocimiento de Arrendamientos pagados en especie	

Intendente
HÉCTOR JULIO SUESCA JUEZ
Analista Contable
Policía Nacional

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20093-127262, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

1. La Policía Nacional suscribe convenios con diferentes entidades de Gobierno General, donde estas destinan recursos (específicamente dinero) a la institución para la atención de campañas que tienen que ver con prevención del delito, consumo de estupefacientes, entre

otras. Estos convenios son respaldados por la entidad que dará los dineros con un certificado de disponibilidad presupuestal. Generalmente los convenios cubren un período de tiempo que abarca dos vigencias. En este sentido, los interrogantes son:

a) ¿Se debe causar el valor total en la vigencia en que se suscribe el convenio?, ¿o se debe causar por los meses que restan de la primera vigencia y posteriormente por el tiempo restante para la terminación de dicho convenio?



- b) ¿En el caso en que se registre el convenio “fraccionado”, el SIIF-Nación acepta “n” registros de causación con cargo al mismo número de convenio?
 - c) ¿Qué perfil y cuál es el procedimiento en el SIIF-Nación para la causación de los convenios?
 - d) ¿En caso en que el convenio no se suscriba con entidades del Estado, sino con particulares, el valor de la causación sería por el total o “fraccionado”, teniendo en cuenta que puede abarcar dos vigencias o más?
2. La Policía Nacional arrienda a terceros parte de instalaciones policiales para la prestación de servicios de cafetería, restaurante, etc., para lo cual suscribe un contrato de arrendamiento con todas las formalidades legales, donde se estipulan los cánones mensuales a pagar y demás pormenores. Generalmente los contratos cubren un período de tiempo que abarca dos vigencias. Por tanto, los interrogantes son:
- a) ¿Se debe causar el valor total en la vigencia en que se suscribe el contrato?, ¿o se debe causar por los meses que restan de la primera vigencia y posteriormente por el tiempo restante para la terminación de dicho contrato?
 - b) ¿En el caso en que se registre un contrato “fraccionado”, el SIIF-Nación acepta “n” registros de causación con cargo al mismo número de contrato?
 - c) ¿Qué perfil y cuál es el procedimiento en el SIIF-Nación para la causación de los contratos?
 - d) En el caso en que se pacte un valor de canon de arrendamiento en efectivo y un valor en especie, ¿cómo se registra la porción que tiene que ver con el pago en especie (bienes o mantenimiento a las instalaciones arrendadas)?

CONSIDERACIONES

En primer lugar, es preciso aclarar que las preguntas relacionadas con los registros en el SIIF Nación fueron trasladadas al doctor David Morales, Administrador del SIIF NACIÓN, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por considerarlo de competencia de dicha entidad.

Por tanto, a continuación se presentan las consideraciones de las preguntas relacionadas con la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública:

1. Tratamiento contable de convenios suscritos

Preguntas a. y d. Sobre el tema este Despacho emitió el Concepto 113134 de mayo 21 de 2008, del cual anexo copia.

El citado Concepto establece dentro de las conclusiones que “(...) 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”.

2. Tratamiento contable de contratos de arrendamiento

Preguntas a y d. Los principios contables de Devengo o Causación y Prudencia, definidos en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, expresan:

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

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

La norma técnica de Deudores, definida en el numeral 9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, dispone:

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

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

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.

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”.

En este sentido, considerando que el reconocimiento contable debe efectuarse cuando surjan los derechos y obligaciones, y que atendiendo el principio de Prudencia, en el caso de los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el periodo contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna, una vez se haga exigible cada uno de los pagos, según las condicio-

nes pactadas, debe reconocerse la cuenta por cobrar y el ingreso respectivo.

Si el pago se recibe en especie, la contrapartida corresponderá a un activo, en caso de recibir bienes, o a un gasto, en el caso del mantenimiento a las instalaciones arrendadas.

CONCLUSIÓN

1. Anexo copia del Concepto 113134 de mayo 21 de 2008, relacionado con el tratamiento contable de convenios suscritos.
2. Teniendo en cuenta que el reconocimiento contable debe efectuarse una vez surja el derecho o la obligación, y que no deben contabilizarse ingresos potenciales o sometidos a condición alguna, según lo establecen los principios de Causación y Prudencia, respectivamente, una vez surja el derecho de cobro por el arrendamiento de las instalaciones deberá reconocer la cuenta por cobrar y el ingreso correspondiente.

Si el pago se recibe en especie, la contrapartida corresponderá a un activo, en caso de recibir bienes, o a un gasto, en el caso del mantenimiento a las instalaciones arrendadas.

- f. CONCEPTO 20094-127591. Reconocimiento de convenios interadministrativos suscritos entre la Gobernación de Antioquia, el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y otras entidades

CONCEPTO 20094-127591 del 10-06-09

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL-PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1 2.1		Principios de contabilidad pública/Devengo o causación, asociación, prudencia 1424
Subtema			Reconocimiento de convenios interadministrativos suscritos entre la Gobernación de Antioquia, el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y otras entidades	

Doctora

ANA BEATRIZ GIL TORRES

Contadora General del Departamento de Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094 - 127591 mediante la cual hace referencia a los Convenios Interadministrativos suscritos entre la Gobernación de Antioquia y el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y otras entidades, y relaciona los registros contables que realiza la Gobernación de Antioquia en cumplimiento de dichos convenios. Al respecto consulta lo siguiente:

1. Cuáles serían los registros contables que debe realizar tanto la Gobernación de Antioquia como el IDEA en

las diferentes etapas, para su correcta revelación en los estados financieros.

2. ¿Cómo y en qué momento se afectaría la ejecución presupuestal del gasto, tanto en la gobernación como en el IDEA?

CONSIDERACIONES

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



Previo al registro contable de los hechos referidos en la consulta, es necesario hacer referencia a los términos del convenio suscrito entre la Gobernación de Antioquia, el IDEA y la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional (ACCIÓN SOCIAL), el cual anexaron a la comunicación objeto de esta consulta. Esto con el propósito de establecer con precisión el tipo y objeto del convenio, así como los derechos y obligaciones de las partes.

La cláusula primera de dicho convenio establece que *"El presente convenio tiene como objeto la Cooperación Interinstitucional, técnica y financiera entre Acción Social, el Departamento de Antioquia y el IDEA para el desarrollo de estrategias de generación de ingresos, orientados a apoyar a la población en situación de desplazamiento incluida en el Registro Único de Población Desplazada que administra la ACCIÓN SOCIAL, en su tránsito hacia la estabilización socioeconómica en el marco de los procesos de retorno y reubicación en los diferentes municipios de Antioquia"*.

En cuanto a las obligaciones de las partes, en la cláusula cuarta del convenio se define que: (...) *"(II) EL DEPARTAMENTO DE ANTIOQUIA DAPARD se compromete a: 1. Aportar los recursos contemplados en la cláusula quinta del presente convenio. (...) 3. Contratar con las entidades ejecutaras y autorizar los respectivos desembolsos ante el IDEA. 4. Abrir una cuenta para el manejo exclusivo de los recursos del convenio en el IDEA. 5. Ejecutar el presente convenio poniendo a disposición del mismo la infraestructura, experiencia y capacidad en el desarrollo de la línea de Intervención. 6. De ser necesario contratar los bienes y servicios para el desarrollo del presente convenio. (...) 8. Poner a disposición de ACCIÓN SOCIAL la información técnica, contable y financiera relacionada con el convenio (...) 10. Establecer, en los convenios o contratos que se realice con las entidades operadoras, la responsabilidad de registrar en el SIPOD las ayudas entregadas a la población en el marco de los proyectos desarrollados o, en su defecto asumir esta responsabilidad como propia (...)"* (Subrayado fuera de texto).

En la misma cláusula de dicho convenio, también se dice que: ... (III) El IDEA se compromete a: 1. Abrir una cuenta a nombre del convenio para el depósito de los recursos del mismo. 2. Mantener los recursos depositados en el IDEA separados de sus activos y de los demás que administre. 3. Llevar una contabilidad de los recursos entregados en forma independiente donde se especifique el monto de los recursos recibidos, conceptos, pagos y reintegros que se originen en virtud del presente convenio. 4. Efectuar los desembolsos correspondientes a los ejecutores del convenio, previa autorización de la dirección del DAPARD. 5. Enviar mensualmente un informe financiero sobre el manejo de la cuenta al Comité Organizador del Convenio.

En cuanto al monto del convenio y forma de realización de los aportes, la cláusula quinta define que el valor del convenio asciende a la suma de ocho mil millones de pesos m.cte,

los cuales son aportados por el Departamento de Antioquia y Acción Social en partes iguales, previo el cumplimiento de los requisitos de perfeccionamiento y ejecución señalados en el convenio. A su vez, en el párrafo tercero de dicha cláusula se determina que: *"Del valor aportado por las partes, el IDEA podrá deducir hasta el ocho por mil de cada pago efectivamente realizado para asumir los costos operativos que demande la ejecución del convenio"*.

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 contiene:

"(...) 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 (...).

2.9.1.4.2 Gastos

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."*

Por su parte, el Catálogo de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos, en lo que corresponde a su descripción y dinámicas, define para los grupos 14 y 24 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".

(...) 1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. DESCRIPCIÓN. 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.

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

1- El valor de los recursos entregados. 2- El valor de los rendimientos obtenidos.

SE ACREDITA CON:

El valor de los recursos reintegrados.

El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados.

3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo.

24 CUENTAS POR PAGAR. DESCRIPCIÓN.

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan las obligaciones que la entidad contable pública adquiere con terceros, relacionadas con las operaciones que lleva a cabo, en desarrollo de 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."

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 evitar que se sobreestimen los activos y los ingresos, y se subestimen los pasivos los gastos.

En este orden de ideas y toda vez que según se establece en el convenio interadministrativo suscrito entre la Gobernación de Antioquia, el IDEA y ACCIÓN SOCIAL, lo que se busca es la cooperación técnica y financiera de dichas entidades para el desarrollo de estrategias de generación de ingresos, orientados a apoyar a la población en situación de desplazamiento en el Departamento de Antioquia. Teniendo en cuenta que los recursos aportados por la Gobernación y ACCIÓN SOCIAL son entregados al IDEA únicamente para su administración, la Gobernación de Antioquia debe reconocer el valor de los recursos girados al IDEA, afectando un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez se haya desarrollado el objeto del convenio, y con la información suministrada por el IDEA, la Gobernación procederá a cancelar la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta del gasto respectiva.

Por su parte, el IDEA reconocerá los recursos recibidos por parte de la Gobernación, registrando un débito en 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, la cual se deberá cancelar con la legalización del giro de recursos a los operadores logísticos ejecutores del convenio, previo el cumpli-



miento de las formalidades señaladas en el convenio, sin perjuicio de las actividades de control de los recursos que debe realizar el IDEA en cumplimiento de las obligaciones señaladas en el convenio.

Finalmente, con respecto al interrogante relativo al momento en el que se afectaría la ejecución presupuestal del gasto, tanto en la Gobernación como en el IDEA, es preciso señalar que el literal f) del artículo 3° de la ley 298 de 1996, define que es función del Contador General de la Nación "*Impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la contabilidad pública*", lo cual significa que no es posible pronunciarnos al respecto, dadas las competencias asignadas al Contador General de la Nación, por lo tanto es recomendable buscar apoyo con la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONCLUSIÓN

Los registros contables originados como resultado de la ejecución del convenio suscrito entre la Gobernación de Antioquia, el IDEA y la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional (ACCIÓN SOCIAL), 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 evitar que se sobreestimen los activos y los ingresos y se subestimen los pasivos y los gastos.

Los recursos financieros entregados por la Gobernación de Antioquia al IDEA para su administración en cumplimiento de dicho convenio, deben reconocerse por parte de esta entidad, afectando un débito en la subcuenta que

corresponda, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y una vez se haya desarrollado el objeto del convenio, y con la información suministrada por el IDEA, la Gobernación procederá a cancelar la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta del gasto respectiva.

El IDEA reconocerá los recursos recibidos por parte de la Gobernación, registrando un débito en 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, la cual se deberá cancelar con la legalización del giro de recursos a los operadores logísticos ejecutores del convenio, previo el cumplimiento de las formalidades señaladas en el convenio, sin perjuicio de las actividades de control de los recursos que debe realizar el IDEA en cumplimiento de las obligaciones señaladas en el convenio.

En cuanto al momento en el que se afectaría la ejecución presupuestal del gasto, tanto en la Gobernación de Antioquia como en el IDEA es preciso señalar que, de acuerdo con las competencias asignadas por la Constitución y la Ley, el Contador General de la Nación imparte directrices de carácter general en materia de acciones relativas al proceso contable público, por lo cual se deben apoyar con la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

g. CONCEPTO 20095-130140. Inviabilidad de reconocimiento de la facturación masiva del impuesto predial como derecho tributario

CONCEPTO 20095-130140 del 25-06-09

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL - PGC
	Tema	1.1	Principios de contabilidad pública/Devengo o causación
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocimiento de la facturación masiva del impuesto predial como derecho tributario

Doctora
NELLE LETICIA GÓMEZ CATALÁN
Profesional Universitario
San Sebastián de Mariquita

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-130140, en la cual consulta si "*la facturación masiva del impuesto predial se puede tomar como cartera por*

cobrar y ser contabilizada dentro del cuerpo del balance o como cuentas deudoras de control" y aclaración respecto a "*qué se considera declaración tributaria, liquidación oficial y acto administrativo en firme en el caso del impuesto predial unificado*".



CONSIDERACIONES

El numeral 117 del Régimen de Contabilidad Pública, refiriéndose al Principio del Devengo o Causación, señala que *"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 numeral 149, en relación con la causación de las rentas por cobrar, señala que tales derechos *"Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos (...)"* (Subrayados fuera del texto).

En ese mismo sentido, el numeral 265 del Régimen de Contabilidad Pública 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 (...)"* y que *"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"* (Subrayados fuera de texto).

El numeral 148 del Régimen de Contabilidad Pública define las Rentas por Cobrar como *"derechos tributarios pendientes de recaudo"* y el citado numeral 149 estipula también que las rentas por cobrar *"deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención"* (Subrayados fuera de texto).

Así, las rentas por cobrar se reconocen cuando surjan los derechos tributarios para la entidad contable pública, esto es, cuando el contribuyente presente la respectiva declaración o cuando queden en firme las liquidaciones oficiales y los respectivos actos administrativos, según el caso.

Por su parte el Catálogo General de Cuentas describe el grupo 13 RENTAS POR COBRAR, que hace parte de la clase 1 ACTIVOS, determinando 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"*.

En ese sentido, las rentas por cobrar, por concepto de impuesto predial, se reconocen como activos en la cuenta 130507 Impuesto predial unificado, de la cuenta 1305 VIGENCIA ACTUAL, acreditando la cuenta 410507 Impuesto predial unificado, de la cuenta 4105 TRIBUTARIOS, y se revelan en el Balance General de la entidad, siempre que se cumplan las citadas disposiciones establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, es decir, que hayan surgido los derechos como consecuencia de las declaraciones tributarias o la firmeza de las liquidaciones oficiales y actos administrativos expedidos por la administración.

Ahora bien, respecto a los actos administrativos, el artículo 12 de la Ley 44 de 1990 indica que *"A partir del año 1991, los municipios podrán establecer la declaración anual del Impuesto Predial Unificado, mediante decisión del respectivo concejo municipal. La declaración tributaria se registrará por las normas previstas en el presente capítulo"*, por lo cual, los municipios tienen la opción de seleccionar el mecanismo para determinar los valores de impuesto predial por recaudar, es decir, mediante las declaraciones de los sujetos pasivos del tributo o mediante actos expedidos por la administración.

Cuando la autoridad tributaria del municipio determina directamente el valor del impuesto predial, sin que medie declaración, reconocerá las rentas por cobrar cuando el correspondiente acto administrativo haya quedado en firme, esto es cuando el contribuyente no puede interponer recursos ante la administración.

Al respecto, el artículo 64 del Código Contencioso Administrativo indica que *"Salvo norma expresa en contrario, los actos que queden en firme al concluir el procedimiento administrativo serán suficientes, por sí mismos, para que la administración pueda ejecutar de inmediato los actos necesarios para su cumplimiento. La firmeza de tales actos es indispensable para la ejecución contra la voluntad de los interesados"*.

Se concluye que la expedición masiva de facturas del impuesto predial no es un acto administrativo en firme si los contribuyentes pueden imponer recursos procesales ante la administración, pues el parágrafo del artículo 14 de la Ley 44 de 1990, refiriéndose al impuesto predial, establece que *"Los actos administrativos (...) podrán ser revisados a solicitud del contribuyente, en los términos establecidos en el artículo 9 de la Ley 14 de 1983"* y el artículo 9º de la Ley 14 de 1993 señala que *"El propietario o poseedor podrá obtener la revisión del avalúo en la Oficina de Catastro correspondiente, cuando demuestre que el valor no se ajusta a las características y condiciones del predio. Dicha revisión se hará dentro del proceso de conservación catastral y contra la decisión procederán por la vía gubernativa los recursos de reposición y apelación"*, por lo cual, una vez el acto administrativo se encuentre en firme, la entidad procederá reconocer las rentas por cobrar de acuerdo con el citado procedimiento a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública.

Para responder a la segunda pregunta planteada, en relación con los conceptos de declaración tributaria, liquidación oficial y acto administrativo en firme, citamos algunos conceptos generales de estas definiciones, los cuales pueden encontrarse en la legislación tributaria y administrativa que corresponda con el respectivo término.

El profesor Juan Rafael Bravo Arteaga, en su obra *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, define la declaración tributaria como *"una obligación formal mediante la cual el fisco puede conocer el acaecimiento de los hechos gravados, respecto de un determinado contribuyente, en un"*



lugar y en un tiempo dados (...) La declaración tributaria constituye una confesión hecha por el contribuyente al Fisco desde el punto de vista probatorio, que debe ser considerada como indivisible, salvo prueba en contrario, razón por la cual la declaración tributaria goza del privilegio de la presunción de veracidad. (Artículo 746 del E.T.N.)” y la página web de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales define que *“La declaración tributaria es un documento donde el declarante del impuesto plasma la información necesaria para poner en conocimiento de la Entidad, la ocurrencia de hechos que generan el tributo, cuantía y demás circunstancias imprescindibles para su correcta determinación y control”*.

En cuanto al concepto de acto administrativo, aunque el Código Contencioso Administrativo no lo define como tal, el Auto 3195 del 24 de febrero de 1995, del Honorable Consejo de Estado, señala que *“...según el concepto doctrinal y jurisprudencial tradicionalmente reconocido, se entiende por acto administrativo la expresión de la voluntad de una autoridad o de un particular en ejercicio de sus funciones administrativas (...) que por sí misma cree, extinga o modifique una situación jurídica (...)”*.

El concepto de liquidación oficial se refiere al acto mediante el cual la administración tributaria determina el valor a pagar e impone las sanciones a que hubiere lugar, de acuerdo con lo establecido en las normas sobre la materia.

En relación con los actos administrativos en firme, como se indicó en las normas citadas para dar respuesta a la primera pregunta, son los actos proferidos por la administración, debidamente ejecutoriados y sobre los cuales no procede ningún recurso en la vía gubernativa.

- h. CONCEPTO 20098-133970. Reconocimiento de los ingresos del contrato de explotación suscrito entre PARAPAT y Colombia Comunicaciones, en el cual se otorga el uso y goce de bienes garantizando la prestación del servicio de telecomunicaciones con contraprestación

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1. Literal b.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las disposiciones del Régimen de Contabilidad Pública, citadas en las consideraciones, se concluye que:

En cumplimiento del Principio de Devengo o Causación, los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales se reconocen cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período.

Las Rentas por Cobrar se reconocen y se revelan en el activo y en los ingresos cuando surjan los derechos para la entidad contable pública, es decir, cuando los contribuyentes presenten las respectivas declaraciones tributarias, o si es del caso, con las liquidaciones oficiales y demás actos administrativos en firme que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención.

La facturación masiva del impuesto predial es un acto administrativo que no está en firme para que permita el reconocimiento de los derechos tributarios pendientes de recaudo que constituyen las Rentas por Cobrar, pues el contribuyente puede interponer recursos en la vía gubernativa, siendo necesaria la firmeza de los actos de la administración para proceder a su reconocimiento.

Las normas tributarias y las que rigen la administración pública definen conceptos como “declaración tributaria”, “liquidación oficial” y “acto administrativo en firme”, referenciados en la normativa contable pública, entre otros, para el reconocimiento de las rentas por cobrar.



- i. CONCEPTO 20097-132691. Inviabilidad de reconocer provisiones por servicios públicos en la cuenta 5304-Provisión para deudores, por parte de entidades distintas de las prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios

CONCEPTO 20097-132691 del 19-08-09

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 1.2	Principios de contabilidad pública/Devengo o causación Normas técnicas relativas a los pasivos/Cuentas por pagar
	Subtema		Inviabilidad de reconocer provisiones por servicios públicos en la cuenta 5304-Provisión para deudores, por parte de entidades distintas de las prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios

2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de crear subcuentas para el reconocimiento del ingreso por concepto de donaciones para diferentes proyectos

Doctora

MARÍA BLEYDI CORTÉS HERRERA

Profesional Especializado

Ministerio del Interior y de Justicia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132691 en la cual solicita que sean habilitadas en el Sistema de Información Financiera, SIIF, las subcuentas 530414-Servicio de energía, 530415-Servicio de acueducto, 530416-Servicio de alcantarillado, 530418-Servicio de gas combustible y 530419-Servicio de telecomunicaciones, por cuanto se debe utilizar la subcuenta 530490-Otros deudores, para el registro de la provisión para servicios públicos. Asimismo, solicita la creación de una subcuenta en la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, para revelar la causación del ingreso por concepto de donaciones para diferentes proyectos. Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Habilitación códigos contables para registrar la provisión de servicios públicos en el SIIF

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).

El párrafo 224, en relación con las cuentas por pagar, indica que *“Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...) Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, como *“el valor de las estimaciones que debe efectuar la entidad contable pública para cubrir contingencias de pérdida como resultado del riesgo de incobrabilidad de los deudores.”*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1480-Provisión para Deudores (Cr).

Así las cosas, es oportuno indicarle que, con base en el principio de causación o devengo y las normas técnicas relativas a las cuentas por pagar, el pago por concepto de servicios públicos se hace exigible cuando se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes. En consecuencia, el valor de los gastos que se origina en los servicios públicos no es objeto de provisión.

Asimismo, la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, es utilizada por las empresas prestadoras de servicios públicos, para reconocer el valor de las estimaciones que deben efectuar para cubrir contingencias de pérdida como resultado del riesgo de incobrabilidad de los deudores que se estimen incobrables.



2. Creación de código contable para reconocer las donaciones

El inciso 2 del numeral 11 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 *“A falta de un concepto específico en el Catálogo General de Cuentas para el reconocimiento de una operación realizada, las entidades contables públicas harán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denominadas “Otros”. (...)”*.

Con base en lo anterior, en relación con la creación de una subcuenta en la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, para registrar el ingreso por concepto de donaciones para los diferentes proyectos, este Despacho se permite informarle que no es factible crear dicha subcuenta, en razón a que corresponde a un registro transitorio y automático habilitado dentro de la funcionalidad del sistema que se cancela con el recaudo.

Ahora, si a bien lo considera la entidad, puede habilitar códigos auxiliares para el control de estos dineros a partir del 7° dígito de la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye:

- j. CONCEPTO 20098-133481. Inviabilidad de reconocimiento y revelación de deudores por ingresos no tributarios de la vigencia anterior. Soporte legal

CONCEPTO 20098-133481 del 08-09-09

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 1.2 1.3 2.1	Principios de contabilidad Pública/ Devengo o Causación Principios de contabilidad Pública/ Revelación Normas técnicas relativas a los activos/Deudores Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
Subtema		Inviabilidad de reconocimiento y revelación de deudores por ingresos no tributarios de la vigencia anterior. Soporte legal.	

Doctor
JORGE ENRIQUE PÉREZ CASTILLO
Secretario de Hacienda Departamental
Departamento del Casanare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación, enviada por el doctor Luis Fernando Villota Quiñones, Subdirector de Fortalecimiento

1. Habilitación códigos contables para registrar la provisión de servicios públicos en el SIIF

Con base en el principio de causación o devengo y las normas técnicas relativas a las cuentas por pagar, el pago por concepto de servicios públicos se hace exigible cuando se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes. En consecuencia, el valor de los gastos que se origina en los servicios públicos no es objeto de provisión.

Asimismo, la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, es utilizada por las empresas prestadoras de servicios públicos, para reconocer el valor de las estimaciones que deben efectuar para cubrir contingencias de pérdida como resultado del riesgo de incobrabilidad de los deudores que se estimen incobrables.

2. Creación de código contable para reconocer las donaciones.

No es factible crear una subcuenta en la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, para registrar el ingreso por concepto de donaciones para los diferentes proyectos, en razón a que corresponde a un registro transitorio y automático habilitado dentro de la funcionalidad del sistema que se cancela con el recaudo.

Ahora, si a bien lo considera la entidad, puede habilitar códigos auxiliares para el control de estos dineros a partir del 7° dígito de la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL.

Institucional Territorial de la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, radicada con el expediente 20098-133481, en la cual consulta si los



recursos de la vigencia fiscal anterior deben registrarse y revelarse en el balance general como un reconocimiento de la vigencia fiscal anterior, y cuál es el soporte legal. Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

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).

El párrafo 265 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).

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; 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).

También, el párrafo 157 establece que *“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 Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, que contiene la estructura de cuentas que conforman el grupo de deudores, no considera como criterio la revelación de deudores por ingresos no tributarios de la vigencia anterior, así como su recaudo.

De lo anotado, se infiere que la entidad en su debido momento debió reconocer el derecho cierto de cobro con base en el acto administrativo que originó el ingreso, con independencia de que el recaudo se realice o no en la misma vigencia.

Ahora, teniendo en cuenta que el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública no considera como criterio la revelación de los deudores por ingresos no tributarios de la vigencia anterior, así como su recaudo, no es viable identificar en el balance general, los derechos reconocidos y recaudados en vigencias anteriores por dicho concepto. Sin embargo deberá tener presente que el principio de revelación indica que la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa y que no está contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas.

Con respecto al soporte legal de los registros, el párrafo 337, en referencia con los soportes de contabilidad, establece que comprenden: *“(...) las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivar y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos”*.

Asimismo, la Resolución 357 de 2008 en su inciso 1 del numeral 3.7, en lo referente a los soportes documentales, establece 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”*.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los derechos deben reconocerse con base en el principio de devengo o causación, con independencia de que el recaudo se realice o no en la misma vigencia.

No es viable identificar en el balance general, los derechos reconocidos y recaudados en vigencias anteriores, por concepto de deudores, en razón a que el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública no considera como criterio la revelación de deudores por ingresos no tributarios de la vigencia anterior, así como su recaudo. Pero atendiendo el principio de revelación, la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa y que no está contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas a los estados contables básicos.



La norma técnica señala, como soportes contables, 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, la Resolución 357 de 2008 indica

que las operaciones realizadas por la entidad contable pública deben estar respaldadas en documentos idóneos, susceptible de verificación y comprobación exhaustiva o aleatoria.

- k. CONCEPTO 20098-133497. Reconocimiento de gastos en ejecución de contratos, teniendo en cuenta que el contratista no ha presentado la respectiva cuenta de cobro

CONCEPTO 20098-133497 del 11-09-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 1.2	Principios de contabilidad Pública/ Devengo o Causación Normas técnicas relativas a los pasivos/Cuentas por pagar
	Subtema		Reconocimiento de gastos en ejecución de contratos, teniendo en cuenta que el contratista no ha presentado la respectiva cuenta de cobro
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Caracterización del entorno del sector público colombiano/Entorno general/Entorno Jurídico
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de obligaciones sin que se se hayan formalizado los documentos necesarios para el pago

Doctora

MARÍA ACEVEDO TAPIAS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133497, mediante la cual consulta:

- ¿En qué momento debe causarse el gasto en los contratos donde el objeto se ha cumplido? (...) cuando se establece el pago mensual a un contratista, previa presentación de la cuenta de cobro, pero este nunca presenta la cuenta de cobro aduciendo que quiere ahorrar, pero el interventor del contrato certifica que el contratista ha venido cumpliendo con el objeto contratado?
- (...) ¿Incide financieramente el hecho de que recibido el bien o el servicio el contratista no haya cumplido con el pago parafiscal, pero el contratista de todas maneras pagará algún día y se le debe pagar el servicio prestado?

CONSIDERACIONES

Para resolver su primera pregunta en relación con el momento en que se deben causar los gastos, es necesario remitirse al principio de Causación o Devengo contenido en el numeral 117 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), el cual señala que "Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El

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

Por su parte el numeral 119 del mismo texto normativo, acerca del principio de Medición, señala que "Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan (...)." (Subrayado fuera de texto).

En atención a dichos principios de contabilidad pública, el numeral 283 del PCGP, en las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, expresa 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. (...)." (Subrayado fuera de texto).

En ese mismo sentido, el numeral 224 del PGCP indica 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." (Subrayado fuera de texto).

De los párrafos transcritos se colige que el reconocimiento de los gastos del período contable y de las correspondientes cuentas por pagar, se realiza en el momento en que se



reciban los bienes o servicios de que se trate o cuando se formalicen los documentos, lo que suceda primero. Para tales efectos, la entidad puede utilizar soportes internos de contabilidad como informes de interventoría y demás evidencias que demuestren que los servicios han sido efectivamente prestados en los términos legales y contractuales.

En relación con la segunda pregunta planteada, esto es, si se debe pagar el servicio prestado sin que el contratista haya cumplido con los aportes parafiscales, el numeral 17 del Marco Concepto del PGCP señala 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"* y el numeral 20 especifica 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"*. (Subrayado fuera de texto).

El inciso segundo y el párrafo 1° del artículo 41 de la Ley 80 de 1993, modificado por la Ley 1150 de 2007, estipula que *"El proponente y el contratista deberán acreditar que se encuentran*

al día en el pago de aportes parafiscales relativos al Sistema de Seguridad Social Integral, así como los propios del Sena, ICBF y Cajas de Compensación Familiar, cuando corresponda".

Dado que las entidades contables públicas ejercen sus funciones de cometido estatal en un entorno jurídico determinado, es su responsabilidad tomar las decisiones que considere pertinentes en relación con el cumplimiento de las normas que le sean aplicables a los distintos casos y circunstancias en que opera.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, de conformidad con el principio de Causación o Devengo y con el principio de Medición, los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben registrarse en el momento en que sucedan, tomando en consideración los eventos y transacciones que los originan.

Los costos o gastos originados en el cumplimiento de contratos, así como las correspondientes cuentas por pagar se reconocen en el momento en que se reciban los bienes o servicios aunque aún no se hayan formalizado los documentos necesarios para el pago.

- I. CONCEPTO 20095-129912. Condiciones para el reconocimiento por parte del Consorcio FIDUFOSYGA del ingreso por comisión fiduciaria por recobros de medicamentos no pos y fallos de tutela

CONCEPTO 20095-129912 del 16-09-09			
1-2	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2 2.1	Principios de contabilidad/Devengo o Causación Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/Ingresos 4815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema		Condiciones para el reconocimiento por parte del Consorcio FIDUFOSYGA del ingreso por comisión fiduciaria por recobros de medicamentos no POS y fallos de tutela
3	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Oportunidad de los registros contables en los sistemas de información

Doctor

RUBÉN DARÍO CALDERÓN MARENTES

Director General para la Inspección y Vigilancia de los Administradores de Recursos de Salud
Superintendencia Nacional de Salud

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129912, en la cual solicita concepto en relación

con el resultado de la auditoría practicada al Consorcio FIDUFOSYGA, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:



Manifiesta en su consulta que como resultado de la Auditoría practicada al Consorcio FIDUFOSYGA, se establecieron los siguientes hallazgos:

1. Hallazgo No. 1° *"El valor de las comisiones por recobros de medicamentos no pos y fallos de tutela asciende a la suma de \$8.377.77 mil, mientras que en los registros contables por la suma de \$9.249.359 mil, presentando una diferencia de \$872.282 mil.*

De acuerdo con los registros contables, dicha diferencia correspondiente a las comisiones del mes de diciembre, lo que deja entrever que la contabilidad registra las operaciones bajo el sistema de caja y no el de causación determinado en el Régimen de Contabilidad Pública (...)".

2. Hallazgo No. 2° *"No existe un registro contable que permita satisfacer las demandas informativas de los usuarios individualmente considerados (...) toda vez que los registros que presenta el FOSYGA en MYT se argumentan en información estadística y extracontable, lo que no permite establecer la relación que se guarda entre lo reportado por la EPS y el Consorcio"*.
3. Hallazgo No. 3° *"Las normas establecen que el FOSYGA, llevará la contabilidad con base en el Plan General de la Contaduría Pública el cual determina que la información financiera debe cumplir con el principio contable del devengo o causación (...)*

De otra parte, el inventor ha señalado desde enero de 2008, que el FOSYGA NO CUMPLE el instructivo impartido por la Contaduría General de la Nación, el cual (sic) hace referencia al tratamiento contable del proceso de compensación aplicando el principio contable de causación, que debiera utilizar el Fosyga con la EPS y EOC".

CONSIDERACIONES

1. Ingreso por comisión fiduciaria

En relación con el procedimiento contable que se debe aplicar para reflejar en los estados contables la causación de los ingresos por comisión fiduciaria, es pertinente señalar, en primer lugar, que las entidades públicas, contenidas en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), están condicionadas 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, tal y como se describe en el párrafo 17 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del RCP, adoptado por la Resolución 354 de 2007.

La citada norma en su párrafo 20 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". (Subrayado fuera de texto).

Es importante considerar lo definido en el párrafo 110 del Marco Conceptual del PGCP del RCP, respecto a las características cualitativas de la información contable pública, el cual señala 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).

En cuanto a la causación de ingresos en las entidades contables públicas, el párrafo 117 del Marco Conceptual del PGCP 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"*. (Subrayado fuera de texto).

En lo correspondiente al principio de prudencia, definido en el párrafo 120 del Marco Conceptual del PGCP contenido en el RCP, se establece que *"En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna"*; por tal razón los ingresos no se podrán causar sobre la base de estimaciones o bases históricas, solamente los realizados y debidamente soportados, que para el caso de los ingresos por comisión fiduciaria, corresponde la facturación y órdenes autorizadas por el Ministerio de la Protección Social. (Subrayado fuera de texto).

En desarrollo del principio de devengo, la Norma Técnica de Ingresos, contenida en el párrafo 265 del PGCP, 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"*. (Subrayado fuera de texto).

Respecto al documento soporte, el párrafo 337 del numeral 9.2.1 del Marco Conceptual del PGCP dispone que *"comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse*



en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 338 del citado numeral, respecto a los tipos de soportes de contabilidad, dispone que *“Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican operaciones o hechos que no afectan directamente a terceros, tales como provisiones, reservas, amortizaciones, depreciaciones y operaciones de cierre. Son de origen externo los documentos que provienen de terceros y que describen transacciones tales como comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos que generen registros en la contabilidad”*. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que 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).

En ese sentido, y teniendo en cuenta que la comisión fiduciaria por recobros de medicamentos no POS y fallos de tutela, se causan con base en la facturación y órdenes autorizadas por el Ministerio de la Protección Social, el Consorcio FIDUFOSYGA debe garantizar, mediante la aplicación de medidas de control interno, que el ingreso por la comisión se cause en el período al cual corresponde a efectos de garantizar que la información financiera, económica, social y ambiental refleje la realidad de las operaciones y transacciones que realiza. No obstante, en el evento en que no se hayan causado ingresos en el período que corresponde, la entidad deberá reconocerlos afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

2. Recobro de medicamentos no POS y fallos de tutela

En respuesta a este hallazgo, el Consorcio FIDUFOSYGA señala: *“Respecto del hallazgo es importante precisar que si bien es cierto no se estaban registrando a la fecha de corte objeto de la auditoría, la totalidad de los valores inherentes a los recobros de medicamentos, el Consorcio FOSYGA, ha aplicado en su integridad el principio de prudencia establecido en los principios y procedimientos de la Contaduría General de la Nación, teniendo en cuenta que no debe registrar conceptos sometidos a condición alguna, como ocurre en este caso, con base en los resultados que surten los procedimientos de auditoría previas las aprobaciones de pago por este concepto a favor de las EPS-EOC o en su defecto, los rechazos correspondientes”*.

Como bien señala en su comunicación, mediante el concepto 20085-113563, del 1° de agosto de 2008, dirigido a la Doctora Luisa Fernanda Bellini Pérez, Directora General de Financiamiento del Ministerio de la Protección Social, este Despacho señaló el procedimiento contable que deben llevar a cabo las EPS y el administrador fiduciario del FOSYGA, para el reconocimiento de los recobros de medicamentos no POS y fallos de tutela, cuando las EPS presentan la solicitud de recobro y cuando la solicitud es rechazada, devuelta, aprobada condicionalmente o aprobada para pago por parte del FOSYGA. Por lo cual, la entidad deberá reconocer la totalidad de los recobros presentados por las EPS de conformidad con el concepto señalado.

3. Oportunidad de los registros contables

En respuesta a este hallazgo, el Consorcio FOSYGA señala: *“Respecto del tema de incumplimiento señalado sobre el registro del proceso de compensación de los estados financieros del FOSYGA, vale la pena aclarar que el Consorcio ha incorporado en la actualidad los registros inherentes a dicho proceso, dando cumplimiento a los establecido en el instructivo de la Contaduría General de la Nación”*.

De otra parte, se informó oportunamente a la Superintendencia que pese a que se estaban adelantando labores de implementación y/o parametrización de conceptos en el nuevo sistema de información, a efectos de garantizar la causación de la totalidad de las operaciones respectivas, el Consorcio estaba incorporando los registros dentro de la información financiera acorde a lo establecido por dicho organismo de control.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que los momentos en que se consolida el derecho al pago; y el recaudo del efectivo, son casi simultáneos, y, por lo tanto, los registros contables se incorporan en la misma forma”.

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”*.

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”*.

El artículo 2° de la Ley 87 de 1993 establece: *“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 orientarán 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;*
- 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 numeral 3.15 de la Resolución 357 de 2008, por 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 (CGN), expresa que "Con independencia de la forma que utilicen las entidades públicas para procesar la información, sea esta manual o automatizada, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia, eficacia y economía en el procesamiento y generación de la información financiera, económica, social y ambiental." (Subrayado fuera de texto).

Para la implementación y puesta en marcha de sistemas automatizados, las entidades observarán criterios de eficiencia en la adquisición de equipos y programas que contribuyan a satisfacer sus necesidades de información. Y atendiendo la naturaleza y complejidad del ente público de que se trate, se deberá procurar que los sistemas implementados integren adecuadamente los principales procesos que tienen a su cargo las dependencias". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 1.2 de la citada 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 Nacional de Contabilidad Pública. (...).*
- c) *Promover la cultura del autocontrol por parte de los ejecutores directos de las actividades relacionadas con el proceso contable. (...).*
- 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 9° de la Ley 87 de 1993 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan. (...).*
- j) *Garantizar la generación y difusión de información contable necesaria para el cumplimiento de los objetivos de gestión pública, control público, divulgación y cultura".*

Por consiguiente, le corresponde a la entidad implementar procedimientos y actividades de control interno en lo relacionado con la 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, así como las demás dependencias del ente público, con el fin de realizar los correctivos a que haya lugar a fin de que la información contable cumpla con las características cualitativas de la información contable pública como son la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Así las cosas, la entidad debe garantizar que los sistemas de información implementados permitan generar información suficiente para registrar en la contabilidad, de manera oportuna, los hechos, transacciones y operaciones que realiza de conformidad con los principios de causación y prudencia señalados en el numeral 1° de las consideraciones.

CONCLUSIÓN

1. Con base en las consideraciones señaladas, el Consorcio FIDUFOSYGA debe reconocer los ingresos por comisión fiduciaria con base en el principio de causación, para lo cual debe realizar las acciones de control interno necesarias, para que dichos ingresos se reconozcan en el período al que corresponden con base en la facturación y órdenes autorizadas por el Ministerio de la Protección Social. En el evento en que no se hayan causado ingresos en el período que corresponde, la entidad deberá reconocerlos afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.
2. Para el reconocimiento de los recobros de medicamentos no POS y fallos de tutela, el administrador fiduciario del FOSYGA debe seguir el procedimiento señalado en el numeral 2° de las consideraciones, con el fin de que la totalidad de las operaciones que se desprendan en



este proceso se reconozcan en cada una de sus etapas; bien sea cuando se presenta la solicitud de recobro por parte de las EPS, cuando la solicitud es rechazada, devuelta, aprobada condicionalmente o aprobada para pago por parte de FIDUFOSYGA.

3. Le corresponde a la entidad implementar procedimientos y actividades de control interno en lo relacionado con la 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, así como las demás dependencias del ente público, con el fin de realizar los

correctivos a que haya lugar a fin de que la información contable cumpla con las características cualitativas de la información contable pública como son la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Así las cosas, la entidad debe garantizar que los sistemas de información implementados permitan generar información suficiente para registrar en la contabilidad, de manera oportuna, los hechos, transacciones y operaciones que realiza de conformidad con los principios de causación y prudencia señalados en el numeral 1° de las consideraciones.

- m. CONCEPTO 200910-135613. Momento de causación del impuesto de cigarrillos, licores, vinos y cervezas nacionales, así como del ingreso por estampillas

CONCEPTO 200910-135613 del 30-11-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad pública/Devengo o causación
		1.2	Normas técnicas relativas a los activos/Rentas por cobrar
		1.3	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental
	Subtema		Momento de causación del impuesto de cigarrillos, licores, vinos y cervezas nacionales, así como del ingreso por estampillas.

Doctor
NORBEE VALENCIA ROA
Dirección Financiera
Departamento del Quindío

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135613, en la cual consulta el momento en que se debe causar el ingreso por el impuesto de cigarrillo, licores, vinos y cervezas nacionales, así como el ingreso por estampillas, teniendo en cuenta que en el Plan de Mejoramiento con la Contraloría General del Departamento se exige la causación de dichos ingresos, y en concepto del Departamento no existe un documento soporte con solidez suficiente que sirva de base cierta para reconocer el derecho, razón por la cual la causación del ingreso se hace simultáneamente con el recaudo. Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 188 de la Ley 223 de 1995 dispuso que, en el caso de productos nacionales, el impuesto al consumo de cerveza "(...) se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo".

El artículo 204 de la citada ley establece que el impuesto al consumo de licores y vinos nacionales "(...) se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo".

El artículo 209 de la mencionada ley señala que el impuesto al consumo de cigarrillos nacionales "(...) se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo".

En este mismo sentido se ha pronunciado la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, mediante Oficio 035333 de 2006, en el cual consideró lo siguiente:

"De la lectura del aparte normativo transcrito se colige sin equívocos que, para el caso de productos nacionales la causación del impuesto se presenta en el momento en que el productor los entrega en fábrica a cualquiera de los títulos señalados en la misma norma. De tal manera,



la causación hace referencia únicamente a dicha situación, sin que sea dado al intérprete presumir que tal causación se dé en otros momentos o circunstancias diferentes a la establecida por el legislador, que es, se repite, la entrega en fábrica. De lo anterior, también se evidencia que tal entrega bien podría demostrarse con diversos documentos, dependiendo del título al cual se entregó. (...)

Así podemos concluir que de una parte, la causación se presenta al momento de la entrega en fábrica (...). De tal forma que independientemente de la fecha de expedición de las tornaguías, lo relevante a efectos de determinar el valor a pagar por Concepto de impuesto o participación es la fecha de causación".

Con base en lo expuesto, el ingreso por concepto de impuesto de cigarrillo, licores, vinos y cervezas nacionales, deben causarse en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país.

Con respecto a las estampillas, la Corte Constitucional, en sentencia C-227 de 2002, por la cual declaró la exequibilidad de la Ley 645 de 2002, detalló los elementos esenciales de este tributo, en el siguiente sentido: "1) El sujeto activo es el departamento en su calidad de entidad territorial. Este hecho se evidencia en el artículo 7º de la Ley 645 donde se establece que los recaudos por la venta de las estampillas estarán a cargo de las secretarías de hacienda departamentales. 2) El hecho gravable está indicado en los artículos 3º, 5º y 6º en donde se dice que serán las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos y que impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales; 3) El sujeto pasivo tendrá que estar relacionado con las actividades y operaciones señaladas como hecho gravable; (...)". Así mismo, estableció sus características, entre otras:

- "Es un impuesto **de ejecución instantánea**; de ahí que no quepa, entre otras razones, la obligación de declarar.
- Es un tributo **documental**; por tratarse de estampillas que deben adherirse y anularse al acto gravado, éste tiene necesariamente que constar en un documento".

El Consejo de Estado, mediante el Expediente 16086 de junio 4 de 2009, expresó que "La obligación de declarar el impuesto de estampilla no constituye un elemento extraño, sino un mecanismo operativo necesario para el recaudo del tributo, cuya competencia le corresponde a la Asamblea. Así mismo, señalar un periodo para liquidar el impuesto no lo transforma de instantáneo en periódico, pues con la ocurrencia del hecho generador se da nacimiento a la obligación".

De otra parte, el párrafo 265 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública expresa: "El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del princi-

pio de Devengo o Causación, con base en las normas que los imponen, (...). Para el caso de los ingresos tributarios y no tributarios, (...), se reconocen una vez hayan quedado en firme".

El párrafo 117 del mismo texto normativo 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, (...)".

Asimismo, el párrafo 149 del texto normativo en referencia señala que "Las rentas por cobrar (...). Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. (...)".

El párrafo 150 de la misma norma indica que "Las liquidaciones oficiales deben reconocerse como derechos contingentes en las cuentas de orden, hasta tanto queden en firme".

El párrafo 309 de la mencionada norma contable define las cuentas de orden deudoras y acreedoras así: "(...) representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como el valor de los bienes, derechos y obligaciones que requieren ser controlados. (...)".

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

CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto en las consideraciones, se concluye que el ingreso por los conceptos de impuesto de cigarrillo, licores, vinos y cervezas nacionales se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país. Mientras que para las estampillas, por ser un impuesto de ejecución instantánea, nace la obligación tributaria con la ocurrencia del hecho generador.

Para efectos contables, el reconocimiento del ingreso por los conceptos de impuesto de cigarrillo, licores, vinos y cervezas nacionales sólo tendrá lugar cuando se encuentran en firme las liquidaciones y los actos administrativos que determina la ocurrencia del hecho generador del tributo. De lo contrario, se registran en cuentas de orden deudoras como posibles derechos de la entidad que requieren ser controlados.

El ingreso por estampillas se causa de manera simultánea con el recaudo por ser un tributo de ejecución instantánea.



- n. CONCEPTO 200910-135814. Reporte de operaciones recíprocas entre las entidades que actúan como agentes retenedores y la DIAN, teniendo en cuenta la disparidad en el momento de la causación de las retenciones en la fuente y el impuesto de timbre

CONCEPTO 200910-135814 del 09-12-09

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad pública/ Devengo o causación
	Subtema	1.1.1	Reporte de operaciones recíprocas entre las entidades que actúan como agentes retenedores y la DIAN, teniendo en cuenta la disparidad en el momento de la causación de las retenciones en la fuente y el impuesto de timbre

Doctora

MARIELA ALZATE VILLARRAGA

Jefe Coordinación de Contabilidad

Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135814, relacionada con operaciones recíprocas, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que *“La DIAN RECAUDADORA está recibiendo constantemente circularización de operaciones recíprocas de otras entidades, con el fin de que se certifiquen las operaciones del trimestre; estas operaciones por lo general corresponden a cuentas de Pasivos – Retenciones en la Fuente e Impuesto de Timbre.*

La entidad, hace las causaciones por Retención en la fuente, en el momento en que son presentadas las declaraciones mensuales por este concepto, mientras que las demás entidades obligadas a retener, hacen sus registros en el momento que efectúan la retención en la fuente. Estos dos momentos diferentes de registros contables impiden que haya reciprocidad en la transacción de entidades declarantes de retención y la DIAN”. Por lo anterior, solicita clarificación de este tema, dada la gran cantidad de solicitudes que al respecto tiene la DIAN-Recaudadora.

CONSIDERACIONES

El párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala, en relación con el principio contable público del 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.”* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 265 del mismo texto normativo establece que *“El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cum-*

plimiento 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).

De otra parte, el artículo 382 del Estatuto Tributario, relacionado con la obligación de declarar, señala que *“Los agentes de retención en la fuente deberán presentar declaración mensual de las retenciones que debieron efectuar durante el respectivo mes, de conformidad con lo establecido en los artículos 604 al 606, inclusive”.*

El artículo 376 establece que *“Las personas o entidades obligadas a hacer la retención, deberán consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional”.*

A su vez, el artículo 580 expresa, respecto de las declaraciones que se tienen por no presentadas, que *“No se entenderá cumplido el deber de presentar la declaración tributaria, en los siguientes casos:*

(...)

e) Cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago.

Parágrafo. No se configurará la causal prevista en el literal e) del presente artículo, cuando la declaración de retención en la fuente se presente sin pago por parte de un agente retenedor que sea titular de un saldo a favor susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración de retención en la fuente. Para tal efecto el saldo a favor debe haberse generado antes de la presentación de la declaración de retención en la fuente, por un valor igual o superior al saldo a pagar determinado en dicha declaración”. (Subrayado fuera de texto).



CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que se presenta una disparidad en el momento de la causación de las retenciones en la fuente y el impuesto de timbre por parte de la entidad que actúa como agente retenedor y la DIAN, en la medida en que el agente retenedor lo hace en el momento de la causación de la obligación principal, y la DIAN lo realiza en el momento de la presentación de la declaración tributaria, se concluye que cuando el agente retenedor presenta la declaración tributaria y realiza el pago de

la misma no se genera una operación recíproca; por su parte, cuando el agente retenedor presenta la declaración tributaria sin pago, por ser titular de un saldo a favor susceptible de compensar con el saldo a pagar de la respectiva declaración, se genera una operación recíproca entre la entidad contable pública que actúa como agente retenedor y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la cual se debe reportar a la Contaduría General de la Nación en el formulario GN_2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS.

o. CONCEPTO 200911-137271. Aplicación del principio de causación en compras de contado

CONCEPTO 200911-137271 del 24-12-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 1.2	Principios de Contabilidad pública/ causación o devengo Normas técnicas relativas a los pasivos
	Subtema		Aplicación del principio de causación en compras de contado

Doctor

HÉCTOR J. FLÓREZ DUQUE

Auditor Contraloría de Manizales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-137271, en la cual consulta si al realizar una compra de contado esta se debe o no causar contra la cuenta por pagar, y si la factura o documento equivalente es el único documento soporte para registrar una causación. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 8° del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala en relación con el principio de Medición que “Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

El mismo numeral expresa en referencia al 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”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 9.1.2.3 de las Normas técnicas relativas a los pasivos 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”. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, en relación con los documentos soporte, el numeral 9.2.1 de las Normas técnicas relativas a los soportes de contabilidad, del PGCP, señala que “Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivar y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos”.

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).

En ese sentido, el numeral 3.7 de la Resolución 357 de 2008 expresa 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". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, el principio de causación se refiere a que los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben registrarse en la contabilidad en el momento en que surjan derechos y/u obligaciones o se afecten los resultados, independientemente del momento en que se produzca la corriente de efectivo.

Así las cosas, de conformidad con los principios de causación o devengo y de medición, el reconocimiento de las compras del periodo contable y de las correspondientes cuentas por pagar, se realiza en el momento en que se reciban los bienes o servicios de que se trate, lo cual debe estar debidamente soportado, con independencia de que el pago de la obligación se realice de manera simultánea.

De otra parte, el PGCP establece, como documento soporte de los registros contables, todo escrito o relación que le permita a la entidad sustentar la razonabilidad de sus operaciones, así como el origen y desarrollo de cada una de ellas. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo. Los documentos soporte son indispensables 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.

En ese sentido, es responsabilidad de la entidad determinar los documentos soporte idóneos que permitan el adecuado reconocimiento de los hechos, transacciones y operaciones realizadas y que faciliten los procesos de control interno y externo. Así las cosas, dependiendo de la transacción, hecho u operación realizada, pueden existir distintos documentos soporte idóneos que posibiliten la causación de los ingresos, gastos y costos de la entidad.

- p. CONCEPTO 200911-136791. Aspectos a considerar para el reconocimiento por parte la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) de la devolución de excedentes financieros realizada por el Fondo Empresarial

CONCEPTO 200911-136791 del 24-12-09

	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
1	Tema	1.1	Principios de Contabilidad Pública /Devengo o causación
	Subtema	1.1.1	Aspectos a considerar para el reconocimiento por parte la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA) de la devolución de excedentes financieros realizada por el Fondo Empresarial

Doctor

PEDRO LUIS BOHÓRQUEZ RAMÍREZ

Subdirector Administrativo y Financiero

Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136791, en la cual solicita apoyo técnico-contable para atender las observaciones realizadas por la Contraloría General de la República a la liquidación de excedentes financieros y que en reunión del día 25 de noviembre de 2009 fueron precisadas en lo siguiente:

1. ¿Cuál sería el tratamiento contable para registrar la devolución que el Fondo Empresarial debe hacer a la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, de los mayores valores girados por excedentes de la vigencia de 2003 con Resolución 034 de enero de 2006?
2. ¿Cuál sería el tratamiento contable para el registro de los excedentes pendientes de giro de la vigencia de 2002?



CONSIDERACIONES

1.1. Excedentes Financieros – Devolución del Fondo Empresarial

El artículo 132 de la Ley 812 de 2003 creó el Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y dispuso: *“Si en algún momento las comisiones de regulación o la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios tuvieran excedentes, deberán transferirlos al Fondo Empresarial de que trata el presente artículo”.*

Con relación al hallazgo H8D4F2, el informe de la CGR (página 18) indica: *“De los Excedentes liquidados a 31 de diciembre de 2003 por un valor de \$2.869.363.015, mediante Resolución 284 de abril de 2004, la Comisión decidió aplicar la suma de \$2.710.880.081, es decir (PARTE) a la tarifa de contribuciones de 2004, luego en enero de 2006 mediante Resolución 034 de (Sic), la Comisión decidió transferir al Fondo Empresarial de la Superintendencia de Servicios Públicos, la suma de \$2.710.880.081, que inicialmente había aplicado”.*

En comunicación 20093010052421 de 13 de octubre de 2009 dirigida a la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos, el Subdirector Administrativo y Financiero de la CRA confirma lo observado por la Contraloría en los siguientes términos: *“Sobre este particular, se puede concluir que una vez revisados los soportes y las conclusiones a que llegó el Grupo de Reacción Inmediata de la Contraloría General de la República (anexos a la presente), la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico (CRA), efectuó doblemente al Fondo Empresarial, giro y aplicación de excedentes por valor de \$2.710.880.081”.*

En respuesta a la anterior comunicación, la Secretaria General de la Superintendencia de Servicios Públicos afirma: *“(…) Así las cosas, bajo el entendido que los recursos ingresados al Fondo tienen como sustento un mandato de carácter legal, para proceder a su eventual devolución, es menester contar con una disposición del mismo nivel que así lo establezca en forma expresa, ordenado (sic) a esta entidad efectuar el reembolso respectivo (…)”.*

Con respecto a la normativa contable, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala que los principios de contabilidad pública constituyen pautas básicas o macroreglas que dirigen el proceso para la generación de información en función de los propósitos del SNCP y de los objetivos de la información contable pública; es así que el de la Prudencia, numeral 120, indica: *“En relación con los ingresos deben contabilizarse únicamente los realizados durante el periodo contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. Con referencia a los gastos deben contabilizarse no solo en los que se incurre en el periodo contable, sino también los potenciales, desde cuando se tenga conocimiento, es decir, los que supongan riesgos*

previsibles o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el periodo actual o en periodos anteriores. 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 (…)”.

De otra parte el principio de Devengo o causación, numeral 117, señala: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento 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”.*

Las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, párrafos 128 y 129 precisan: *“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” y “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”.* (Subrayado fuera del texto).

1.2. Excedentes Financieros – Reembolso a contribuyentes

El numeral 85.3 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 dice: *“Si en algún momento las Comisiones o la Superintendencia tuvieran excedentes, deberán reembolsarlos a los contribuyentes, o abonarlos a las contribuciones del siguiente periodo, o transferirlos a la Nación, si las otras medidas no fueran posibles”.*

Con relación al hallazgo H7D3 el informe de la CGR indica: *“De los excedentes del 2002 por un valor de \$4.980.518.861, mediante Resolución 244 de abril de 2003, la Comisión decidió aplicar la suma de \$3.340.396.081, es decir (PARTE) a la tarifa de 2003, la diferencia entre el valor de los excedentes y el valor aplicado a la tarifa es de \$1.640.122.780, suma que dejó de aplicar a la tarifa de contribuciones del 2004 y que no reconoció en la contabilidad como un PASIVO (Cuentas por pagar) a favor de las empresas contribuyentes ni se han cancelado. Incumpliendo lo establecido en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y 132 de la Ley 812 de 2003”.*

En comunicación 200930010014613 dirigida a la Jefe de Oficina Asesora Jurídica de la CRA, el Subdirector Administrativo y Financiero de la misma, con relación a esta observación, informa: *“(…) Respecto de este particular la Comisión mediante resolución No. 244 de abril de 2003, decidió aplicar la suma de \$3.340.396.081, parte a la tarifa de 2003, y la diferencia entre el valor de los Excedentes y el valor aplicado, esto es \$1.640.122.780, suma que se dejó (de) aplicar a la*



tarifa de contribución de 2004, y que tampoco se devolvió a los sujetos contribuyentes; los que tampoco a la fecha se han cancelado, inobservando lo establecido en los artículos 85 de la Ley 142 y 132 de la Ley 812 de 2003”.

El Catálogo General de Cuentas del PGCP, en la descripción de la cuenta 2425-ACREEDORES, indica: “Representa el valor de las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública, en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, por concepto de (...) excedentes financieros (...)”.

CONCLUSIÓN

1.1. Excedentes Financieros – Devolución del Fondo Empresarial

Con base en las normas técnicas indicadas para el reconocimiento y revelación de los hechos financieros, en aplica-

ción de los principios de prudencia y devengo o causación y dada la exigencia para el reconocimiento de partidas contenida en el párrafo 129 del Marco Conceptual, una vez la Comisión tenga certeza de la restitución de los valores reclamados al Fondo, la CGN indicará el tratamiento contable para el registro del debido cobrar.

1.2. Excedentes Financieros – Reembolso a contribuyentes

Así mismo, por los excedentes pendientes de giro de la vigencia de 2002, cuando las instancias de decisión correspondientes determinen a quién se hará el reembolso, la Comisión lo indicará a la CGN con el fin de poder establecer el tratamiento contable a realizar conforme a la decisión tomada y jurídicamente soportada.

9.4. Asociación

- a. CONCEPTO 20094-127591. Reconocimiento de convenios interadministrativos suscritos entre la Gobernación de Antioquia, el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y otras entidades

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal f.

9.5. Medición

- a. CONCEPTO 20094-128191. Reconocimiento de partidas sin centavos

CONCEPTO 20094-128191 del 09-06-09

	TÍTULO		MARCO CONCEPTUAL PGCP
1	Tema	1.1	Principios de contabilidad pública /Medición
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de partidas sin centavos

Doctor

JOSÉ NEFTALY DÁVILA LEAL

Jefe Oficina Asesora Jurídica

EPS CONVIDA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-128191, en la cual consulta el procedimiento que debe adelantar la entidad en los casos de ajuste de centavos por el método de efecto o defecto en los diferentes procesos de contabilización.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud es pertinente observar el concepto radicado con el número 07823 del 12 de abril de 2006, emitido por el Banco de la República, autoridad monetaria del país, en el cual señala que “A partir de la Ley 31 de 1992 no existen jurídicamente los centavos, y por ende,

tampoco se acuñan monedas metálicas ni se imprimen billetes en dichas denominaciones”.

Por su parte, la Contaduría General de la Nación, basada en el citado concepto del Banco de la República, determinó incluir en el principio de medición contenido en el párrafo 119 del Plan General de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 354 de 2007, lo siguiente: “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).

Así las cosas, el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas susceptibles de ser cuantificadas monetariamente, se debe realizar en pesos sin subdivisiones en centavos.

Por su parte, el numeral 3.2 del Procedimiento de Control Interno Contable adoptado por la Resolución 357 de 2008, en lo relacionado con los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, establece que "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". (Subrayado fuera de texto).

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, para preparar y presentar sus estados contables básicos. (Subrayado fuera de texto).

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. (Subrayado fuera de texto).

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. (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. 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".

En este sentido, la entidad, en desarrollo del Sistema de Control Interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus procesos, razón por la cual dentro del Manual de Políticas Contables, Procedimientos y Funciones, podrá establecer que para efectos del reconocimiento de sus diferentes transacciones, hechos y operaciones, las cifras cuantificadas en centavos se aproximen a pesos en observancia del principio contable de medición. Asimismo, podrá diseñar e implementar un procedimiento en el cual se indique la forma de llevar a cabo dicha aproximación, con el fin de garantizar la razonabilidad, relevancia y comprensibilidad de su información contable.

CONCLUSIÓN

De conformidad con el Principio Contable de Medición, el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones realizadas por las entidades contables públicas susceptibles de ser cuantificadas monetariamente, se debe realizar en pesos sin subdivisiones en centavos. Por tanto, la entidad, dentro del Manual de Políticas Contables, Procedimientos y Funciones, podrá establecer que para efectos del reconocimiento de sus operaciones en la contabilidad, las cifras cuantificadas en centavos se aproximen a pesos. Asimismo, podrá diseñar e implementar un procedimiento en el cual se indique la forma de llevar a cabo dicha aproximación con el fin de garantizar la razonabilidad, relevancia y comprensibilidad de su información contable.



- b. CONCEPTO 20095-129999. Inviabilidad de reconocer en la contabilidad del Ministerio de Educación Nacional los recursos del Fondo de Cooperación del Centro Regional para el Fomento del Libro en América Latina y el Caribe (CERLALC)

CONCEPTO 20095-129999 del 26-08-09

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1 2.1	3125	Principios de contabilidad pública/Medición Patrimonio público incorporado
	Subtema		Inviabilidad de reconocer en la contabilidad del Ministerio de Educación Nacional los recursos del Fondo de Cooperación del Centro Regional para el Fomento del Libro en América Latina y el Caribe (CERLALC)	

Doctor

MIGUEL F. GODOY

Subdirección de Fortalecimiento a las Secretarías de Educación

Ministerio de Educación Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129999, relacionada con los recursos del Fondo de Cooperación del Centro Regional para el Fomento del Libro en América Latina y el Caribe (CERLALC), y en la cual consulta si el Ministerio de Educación Nacional debe o no incorporar los recursos del fondo de cooperación en su presupuesto y en su contabilidad, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Manifiesta en su consulta que "El Ministerio suscribió el *Convenio de Cooperación y Asistencia Técnica No. 108/01 con el Centro Regional para el Fomento del Libro en América Latina y el Caribe (CERLALC)*. El CERLALC es un organismo internacional y, dada esta condición, tiene privilegios relacionados con el tratamiento tributario, arancelario y aduanero que se establecen en el artículo 5° de la Ley 65 de 1985 (En esta Ley se aprobó el acuerdo de cooperación entre la UNESCO y el Gobierno de Colombia relativo al CERLALC), y en el Decreto 2470 de 1993.

En la propuesta que presentó el CERLALC al Ministerio en la convocatoria mencionada, incluyó, como parte de su oferta de asistencia técnica, poner a disposición del PNSE un fondo especial de cooperación, el cual se alimentaría con los recursos producto de la gestión tributaria que el organismo adelantara ante las autoridades nacionales, con base en los privilegios tributarios mencionados. Es de anotar que los recursos de la gestión tributaria se generan, en particular, cuando las autoridades tributarias reintegran al CERLALC recursos del impuesto al valor agregado (IVA) correspondientes a contratos, objeto de este impuesto, suscritos en ejecución de los recursos del PNSE.

Los recursos del fondo de cooperación se destinan a financiar acciones del PNSE-Ministerio o a actividades propias

del CERLALC, en proporciones que se definen, de común acuerdo entre las dos entidades (...).

Los recursos del Fondo de Cooperación se manejan en cuentas separadas a las del PNSE.

Para la ejecución de los recursos del fondo puestos a disposición del Ministerio de Educación en el CERLALC, los cuales se manejan en cuentas separadas de las del PNSE, el organismo celebra, de acuerdo con sus normas y reglamentos propios, los contratos y realiza los pagos correspondientes, con base en las solicitudes que le plantea el Ministerio (a través de la Secretaría General).

De acuerdo con lo expuesto, los recursos del fondo son recursos autónomos del CERLALC, cuya ordenación está a cargo de ese organismo, y, por ello, en el concepto del Ministerio, no se pueden incorporar al presupuesto de ingresos y egresos del Ministerio, ni tampoco contabilizar en los estados financieros del PNSE.

Sin embargo, en una visita que realizó recientemente la Contraloría General de la República para auditar los estados financieros del PNSE, planteó un hallazgo según el cual, los recursos del fondo habrían tenido que incorporarse al presupuesto del Ministerio y a los estados financieros del PNSE, planteamiento que no comparte el Ministerio de Educación".

En ese sentido, el numeral 8° del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), referente a los principios de contabilidad pública, señala en relación con el principio de medición que "Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas". (Subrayado fuera de texto).

De lo anterior, se colige que si bien es cierto que los recursos del fondo especial de cooperación se destinan a financiar



actividades del Programa Nuevo Sistema Escolar (PNSE), del Ministerio de Educación Nacional, estos no son de propiedad del Ministerio, sino que son de propiedad del Centro Regional para el Fomento del Libro en América Latina y el Caribe (CERLALC), siendo este organismo internacional quien realiza los contratos y ordena los gastos a partir de las solicitudes efectuadas por el Ministerio; por lo anterior, estos recursos no deben incorporarse como ingresos en la contabilidad del Ministerio de Educación Nacional teniendo en cuenta que no representan una erogación real para esta entidad.

Ahora, es de anotar que si producto de la aplicación de los recursos por parte del CERLALC se adquieren activos cuya propiedad pasa a ser del Ministerio de Educación Nacional, este último debe incorporarlos en su contabilidad, registrando un débito a la subcuenta respectiva, del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

De otra parte, en relación con la incorporación de los recursos del Fondo de Cooperación en el presupuesto de ingresos y gastos del Ministerio de Educación Nacional, me permito manifestarle que 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, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; de donde se desprende que los actos normativos por medio de los cuales se desarrollan tales facultades, tienen la jerarquía de todos los actos jurídicos que se expidan en ejercicio directo de la Constitución y/o la Ley; razón por la cual, pronunciarse sobre temas relacionados con la preparación del presupuesto de las entidades públicas, excede la competencia del Contador General de la Nación.

No obstante lo anterior, teniendo en cuenta que 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"*, se da traslado a la Dirección General de Presupuesto Nacional, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), por ser de su competencia este tema.

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas, se colige que si bien es cierto que los recursos del fondo especial de cooperación

se destinan a financiar actividades del Programa Nuevo Sistema Escolar-PNSE, del Ministerio de Educación Nacional, estos no son de propiedad del Ministerio, sino que son de propiedad del Centro Regional para el Fomento del Libro en América Latina y el Caribe (CERLALC), siendo este organismo internacional quien realiza los contratos y ordena los gastos a partir de las solicitudes efectuadas por el Ministerio; por lo anterior, estos recursos no deben incorporarse como ingresos en la contabilidad del Ministerio de Educación Nacional teniendo en cuenta que no representan una erogación real para esta entidad.

Ahora, es de anotar que si producto de la aplicación de los recursos por parte del CERLALC se adquieren activos cuya propiedad pasa a ser del Ministerio de Educación Nacional, este último debe incorporarlos en su contabilidad, registrando un débito a la subcuenta respectiva, del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

De otra parte, en relación con la incorporación de los recursos del Fondo de Cooperación en el presupuesto de ingresos y gastos del Ministerio de Educación Nacional, me permito manifestarle que 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, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; de donde se desprende que los actos normativos por medio de los cuales se desarrollan tales facultades, tienen la jerarquía de todos los actos jurídicos que se expidan en ejercicio directo de la Constitución y/o la Ley; razón por la cual, pronunciarse sobre temas relacionados con la preparación del presupuesto de las entidades públicas, excede la competencia del Contador General de la Nación.

No obstante lo anterior, teniendo en cuenta que 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"*, se da traslado a la Dirección General de Presupuesto Nacional, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), por ser de su competencia este tema.



9.6. Prudencia

- a. CONCEPTO 20092-125007. Reconocimiento de pérdidas en la actualización de portafolios de inversión, teniendo en cuenta que según el Decreto 1525 de 2008, las entidades estatales no pueden registrar pérdida por concepto de capital

CONCEPTO 20092-125007 del 25-02-09

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1 2.2	Principios de contabilidad pública/Prudencia Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos Decretados y Ejecutados sobre las Cuentas Bancarias
Subtema		Reconocimiento de pérdidas en la actualización de portafolios de inversión, teniendo en cuenta que según el Decreto 1525 de 2008, las entidades estatales no pueden registrar pérdida por concepto de capital	

Doctora

DIANA ROCÍO RÍOS GRIJALBA

Contadora Municipio de Palmira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20092-125007, en la cual consulta el registro contable que se debe efectuar, considerando que el Municipio de Palmira tiene actualmente con la Compañía Profesionales de Bolsa un portafolio de inversiones compuesto por un número de operaciones simultáneas, el cual asciende a \$8.042.379.897. Este portafolio no ha sido actualizado conforme a lo dispuesto en el capítulo I del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, y según informe de la Compañía Profesionales de Bolsa, su valoración al 31 de diciembre de 2008, es de -\$1.391.198.034.78. Lo anterior, teniendo en cuenta que conforme al Decreto 1525 de 2008, las entidades estatales no pueden registrar pérdida por concepto de capital. 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 49 del Decreto 1525 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 indexada a la UVR, del mercado primario directamente ante

la DGCPTN 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 o en entidades con regímenes especiales contempladas en la parte décima del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero. (...).”

El artículo 55 del Decreto 1525 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 56 del mismo Decreto establece: *“Las entidades estatales a las que va dirigido el presente decreto, así como las entidades financieras que manejen excedentes de liquidez de estas entidades mediante contratos de administración delegada de recursos, negocios fiduciarios o patrimonios autónomos, no podrán utilizar dichos excedentes para celebrar operaciones de crédito, repos o simultáneas ni transferencia temporal de valores, salvo las entidades estatales a que se refiere el Capítulo III del presente decreto.”* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 57 señala lo siguiente: *“Las entidades estatales a que se refiere el presente decreto que requieran liquidez podrán ofrecer los títulos, en primera*



opción, a la DGCPTN del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, salvo las entidades estatales a que hace referencia el Capítulo I del presente decreto las cuales están obligadas a realizar tal ofrecimiento. Para tales efectos, la DGCPTN del Ministerio de Hacienda y Crédito Público 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 DGCPTN deberá manifestar por escrito su autorización para que la entidad acuda al mercado secundario para la negociación de los respectivos títulos. (...).

Cuando las entidades estatales a que se refiere el presente decreto requieran vender la respectiva inversión en valores, no podrán registrar pérdidas por concepto de capital y las negociaciones deberán efectuarse en condiciones de mercado. No obstante, los recursos manejados a través de carteras colectivas, se sujetarán a las disposiciones propias de este tipo de instrumentos. (Subrayado fuera de texto).

Conforme al artículo 61 del Decreto, *“Las inversiones a que se refiere el presente decreto deberán estar valoradas y contabilizadas a precio de mercado”.*

En cuanto al régimen de transición, el artículo 63 del Decreto 1525 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 alicuotas 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 que no cumplan con lo establecido en el presente decreto deberán ser desmontadas de manera inmediata. (Subrayado fuera de texto).

Con relación al tratamiento contable, el párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece el principio de 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. 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 previsible 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 sobrees-*

timar 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 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”.

Con respecto a la actualización, el numeral 6 del procedimiento citado señala 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.*

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”.

CONCLUSIÓN

Las entidades territoriales deben invertir sus excedentes de liquidez de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto 1525 de 2008, debiendo desmontar, conforme al respectivo régimen de transición, las inversiones que no cumplan con los requisitos establecidos en el citado Decreto, como es el caso de las operaciones simultáneas efectuadas por el Municipio de Palmira a través de la Compañía Profesionales de Bolsa.



Ahora, si bien el Decreto 1525 de 2008 señala que cuando las entidades estatales requieran vender la respectiva inversión, no pueden registrar pérdidas por concepto de capital, las negociaciones se efectúan en condiciones de mercado y en consecuencia deben valorarse a precios de mercado.

Para el efecto, conforme al Régimen de Contabilidad Pública, deben aplicarse las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables, vigentes al momento de la actualización.

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.

En todo caso, y con base en el principio de Prudencia deben reconocerse las pérdidas a que haya lugar.

Finalmente, en caso de que el Municipio de Palmira decida instaurar una demanda contra la Compañía Profesionales de Bolsa, debe aplicar lo establecido en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos Decretados y Ejecutados sobre las Cuentas Bancarias, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

- b. CONCEPTO 20094-127591. Reconocimiento de convenios interadministrativos suscritos entre la Gobernación de Antioquia, el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y otras entidades

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal f.

**9.7. Periodo contable**

a. CONCEPTO 20093-126909. Definiciones de período contable, cierre contable, ejecución de un cierre y operación contable de ajuste

CONCEPTO 20093-126909 del 31-03-09			
1	TÍTULO	1. 2. 3.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE INSTRUCTIVOS CONTABLES
	Tema	1.1 2.1 3.1	Principios de Contabilidad Pública/Periodo contable Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos Instructivo 5 de 2008-instrucciones para el cierre contable de la vigencia 2008, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y la apertura del proceso contable del año 2009
	Subtema		Definiciones de período contable, cierre contable, ejecución de un cierre y operación contable de ajuste
2	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables Procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP)
	Subtema		Inviabilidad y repercusiones de efectuar modificaciones a la información, después del envío de reportes contables a los organismos competentes.
3	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas Técnicas Relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	Subtema		Debida forma de diligenciar los libros de contabilidad

Doctor

JAIME HUMBERTO ZULUAGA ÁNGEL

Subgerente Funcionario Investigador

ESE Hospital La María

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-126909, la cual me permito atender en el sentido en que la misma fue formulada:

1. ¿En términos contables qué significa período contable, cierre contable, ejecución de un cierre y operación contable de ajuste?
2. ¿Los informes trimestrales enviados a antes de control son definitivos y se constituyen en la ejecución de un cierre? ¿Se les puede hacer ajustes o modificaciones por información posterior a su envío y de qué manera se puede hacer, o el único informe definitivo e inmodificable es el anual? Cuando el informe trimestral en-

viado a antes de control es modificado posteriormente en el mismo período por hechos posteriores, ¿se está incurriendo con esta conducta en violación de políticas o principios expedidos en materia de contabilidad pública?

3. ¿En qué consiste llevar en debida forma los libros de contabilidad financiera y de ejecución presupuestal de ingresos para efectos del numeral 26, del artículo 48 de la Ley 734 de 2002 Código Disciplinario Único?

CONSIDERACIONES**1. Cierre contable y reconocimiento de ajustes**

En relación con su primer interrogante, me permito relacionar las definiciones solicitadas, a la luz de la normatividad contable pública:



Período contable: El numeral 8º del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala que el principio de período contable *“Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.”* (Subrayado fuera de texto).

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”.

Cierre contable: El numeral 1º 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, señala que *“Los estados contables básicos son el Balance General; el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos.*

Los estados contables básicos se preparan al finalizar el período contable, efectuando los ajustes y cierre de las operaciones en los libros de contabilidad. (Subrayado fuera de texto).

Los estados contables de períodos intermedios corresponden a los que se preparan durante el transcurso del período contable, sin que esto signifique el cierre de las operaciones. Para este propósito, se deben usar métodos alternativos que permitan calcular los resultados y que no alteren la razonabilidad de los mismos”. (Subrayado fuera de texto).

Por lo cual, el cierre contable consiste en el registro que se elabora al final del período contable, con el fin de cancelar las cuentas de ingresos, gastos y costos, y trasladar sus saldos a la cuenta correspondiente de resultados.

Ejecución de cierre contable: El cierre contable de las operaciones, para la preparación de los estados financieros básicos a 31 de diciembre, consiste en debitar las subcuentas de las cuentas de la Clase 4-INGRESOS y acreditar las subcuentas de las cuentas de las 5-GASTOS y 6-COSTOS, utilizando como contrapartida las subcuentas de la cuenta 5905-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS. El saldo neto del cierre se traslada a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO o 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO.

Operación contable de ajuste: En relación con los ajustes contables previos al cierre de la contabilidad, me permito manifestarle que mediante el Instructivo 5 de 2008

se establecieron las instrucciones para el cierre contable de la vigencia 2008, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y la apertura del proceso contable del año 2009, el cual puede consultar en el link “Régimen de Contabilidad Pública” de la página web de la Contaduría General de la Nación (CGN) www.contaduria.gov.co.

De otra parte, existen ajustes de tipo contable que deben realizarse y que corresponden a reglas contables necesarias para que la información revelada en los estados contables refleje la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad; tales ajustes corresponden a hechos no transaccionales tales como el cálculo de depreciaciones, amortizaciones, provisiones o valorizaciones, agotamiento, entre otros. Así mismo, se requiere realizar ajustes cuando la información reconocida en la contabilidad presenta errores aritméticos en el reconocimiento de bienes, derechos, obligaciones, ingresos, gastos y costos, ajustes por hechos realizados y no reconocidos en la contabilidad en vigencias anteriores, o en la incorrecta aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública.

2. Reportes contables

El numeral 9.3.5 de las Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, señala que *“Son informes de propósito específico que suministran datos e información necesaria para el proceso de consolidación desarrollado por la Contaduría General de la Nación (CGN). Estos reportes constituyen el insumo básico para la preparación de informes requeridos por diferentes usuarios estratégicos. Son informes preparados por la entidad contable pública con carácter obligatorio para su reporte a la CGN”.*

El numeral 1º del Capítulo I, del Título III, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), relacionado con el procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), señala que *“Los formularios constituyen el mecanismo a través del cual, las entidades reportan la información financiera, económica, social y ambiental de naturaleza cuantitativa y cualitativa, es decir, son las diferentes estructuras informáticas que se obtienen a partir de las categorías de información y se integran por la agrupación de conceptos y variables”.*

Por lo cual, los reportes contables son el documento por medio del cual las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) reportan la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación (CGN), a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).



En ese sentido, y con base en el principio de período contable, se debe tener especial cuidado cuando se preparen los reportes contables para envío de la información a la Contaduría General de la Nación (CGN); toda vez que, por ser los reportes el mecanismo a través del cual se envía la información, no se hace necesario un cierre contable; para su preparación debe realizarse un cierre extracontable, es decir mediante mecanismos que permitan calcular los resultados, sin que esto signifique que deban realizarse registros en la contabilidad.

Una vez enviados los reportes contables, si se requiere realizar ajustes a la información enviada, estos pueden realizarse y reenviarse la información siempre y cuando no se superen los plazos establecidos en la Resolución 375 de 2007, para el envío de la información, los demás ajustes a que haya lugar y posteriores a la fecha de envío deben reportarse en el trimestre siguiente de conformidad con los plazos de envío de la información.

Es de resaltar que el numeral 52 del artículo 48 de la Ley 734 de 2002 (Código Disciplinario Único) establece que es falta gravísima *"No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz"*.

3. Libros de contabilidad

En relación con la debida forma de llevar los libros de contabilidad, me permito manifestarle que en el numeral 9.2 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), encontrará las Normas Técnicas Relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, normas que definen criterios uniformes para que las entidades contables públicas realicen el registro de las transacciones, hechos y operaciones relacionados con sus actividades, normas que 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. La anterior normatividad puede hallarla en el link *"Régimen de Contabilidad Pública"* de la página web de la Contaduría General de la Nación (CGN) www.contaduria.gov.co, en donde encontrará además los conceptos emitidos sobre el tema objeto de su consulta.

De otra parte, en relación con la información presupuestal de ingresos y gastos en los libros de contabilidad, me

permito manifestarle que este Despacho se pronunció en este tema mediante el concepto 20078-101201, del 18 de septiembre de 2007, dirigido al Doctor Édgar José Viloria Nieto, del cual anexo copia.

CONCLUSIÓN

1. Período contable: Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre.

Cierre contable: El cierre contable consiste en el registro que se elabora al final del período contable, con el fin de cancelar las cuentas de ingresos, gastos y costos, y trasladar sus saldos a la cuenta correspondiente de resultados.

Ejecución de cierre contable: El cierre contable de las operaciones, para la preparación de los estados financieros básicos a 31 de diciembre, consiste en debitar las subcuentas de las cuentas de la Clase 4-INGRESOS y acreditar las subcuentas de las cuentas de las 5-GASTOS y 6-COSTOS, utilizando como contrapartida las subcuentas de la cuenta 5905-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS. El saldo neto del cierre se traslada a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3110-RESULTADO DEL EJERCICIO o 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO.

Operación contable de ajuste: En relación con los ajustes contables previos al cierre de la contabilidad, me permito manifestarle que mediante el Instructivo 5 de 2008 se establecieron las instrucciones para el cierre contable de la vigencia 2008, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y la apertura del proceso contable del año 2009, el cual puede consultar en el link *"Régimen de Contabilidad Pública"* de la página web de la Contaduría General de la Nación (CGN) www.contaduria.gov.co.

De otra parte, existen ajustes de tipo contable que deben realizarse y que corresponden a reglas contables necesarias para que la información revelada en los estados contables refleje la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad; tales ajustes corresponden a hechos no transaccionales tales como el cálculo de depreciaciones, amortizaciones, provisiones o valorizaciones, agotamiento, entre otros. Así mismo, se requiere realizar ajustes cuando la información reconocida en la contabilidad presenta errores aritméticos en el reconocimiento de bienes, derechos, obligaciones, ingresos, gastos y costos, ajustes por hechos realizados y no reconocidos en la contabilidad en vigencias anteriores, o en la incorrecta aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos de contabilidad pública.

2. Los reportes contables son el documento por medio del cual las entidades sujetas al ámbito de aplicación del Régi-



men de Contabilidad Pública (RCP) reportan la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación (CGN), a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP).

En ese sentido, y con base en el principio de período contable, se debe tener especial cuidado cuando se preparen los reportes contables para envío de la información a la Contaduría General de la Nación (CGN), toda vez que por ser los reportes el mecanismo a través del cual se envía la información, no se hace necesario un cierre contable; para su preparación debe realizarse un cierre extracontable, es decir mediante mecanismos que permitan calcular los resultados, sin que esto signifique que deban realizarse registros en la contabilidad.

Una vez enviados los reportes contables, si se requiere realizar ajustes a la información enviada, estos pueden realizarse y reenviarse la información siempre y cuando no se superen los plazos establecidos en la Resolución 375 de 2007, para el envío de la información, los demás ajustes a que haya lugar y posteriores a la fecha de envío deben reportarse en el trimestre siguiente de conformidad con los plazos de envío de la información.

Es de resaltar que el numeral 52 del artículo 48 de la Ley 734 de 2002 (Código Disciplinario Único) establece que es falta gravísima "No dar cumplimiento injustificadamente a la exigencia de adoptar el Sistema Nacional de Contabilidad Pública de acuerdo con las disposiciones emitidas por la Contaduría General de la Nación y no observar las

políticas, principios y plazos que en materia de contabilidad pública se expidan con el fin de producir información confiable, oportuna y veraz".

3. En relación con la debida forma de llevar los libros de contabilidad, me permito manifestarle que, el numeral 9.2 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública, encontrará las Normas Técnicas Relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, normas que definen criterios uniformes para que las entidades contables públicas realicen el registro de las transacciones, hechos y operaciones relacionados con sus actividades, normas que 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.

De otra parte, en relación con la información presupuestal de ingresos y gastos en los libros de contabilidad, me permito manifestarle que este Despacho se pronunció en este tema mediante el concepto 20078-101201, del 18 de septiembre de 2007, dirigido al Doctor Édgar José Viloria Nieto, del cual anexo copia.

9.8. Revelación

- a. CONCEPTO 20092-126022. Reconocimiento de mantenimiento de bienes con extinción de dominio, por parte de la Dirección Nacional de Estupefacientes

CONCEPTO 20092-126022 del 13-03-09			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL - PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Principios de Contabilidad Pública/Revelación- En notas a los estados financieros 1470 Otros deudores
	Subtema		Reconocimiento de mantenimiento de bienes con extinción de dominio, por parte de la Dirección Nacional de Estupefacientes

Doctora
TULIA ANDREA PERDOMO
Contadora
Consejo Nacional de Estupefacientes

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20092-126022 en el cual informa que mediante la

Resolución 1806 de 2007, la Dirección Nacional de Estupefacientes "(...) autorizó el giro de unos recursos para cubrir gastos de administración y conservación de bienes con extinción de dominio y otros aún sin fallo judicial, ba-



sados en el artículo (SIC) 5 y 6 del decreto 4320 del 2008". Por lo anterior se consulta si debe reconocer la erogación como un gasto o una cuenta por cobrar.

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

CONSIDERACIONES

El artículo 5° del Decreto 4320 de 2007, establece que "La Dirección Nacional de Estupefacientes, con cargo a los recursos del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado (Frisco), podrá efectuar los gastos que sean necesarios para la protección, administración, conservación y mantenimiento de los bienes a su cargo, en el porcentaje y cuantía que para el efecto disponga el Consejo Nacional de Estupefacientes.

El Director Nacional de Estupefacientes ordenará, mediante acto administrativo motivado, el reconocimiento y pago de gastos recuperables o reintegrables, que, debidamente soportados en estudio técnico, se estimen sean necesarios para proteger, administrar, conservar o mantener el bien incautado. (Subrayado fuera de texto).

Si se ordena la devolución del bien al propietario y no hubieren retornado los dineros invertidos, el Director Nacional de Estupefacientes, mediante acto administrativo motivado, el cual presta mérito ejecutivo, ordenará al propietario el pago de estos dineros.

La Dirección Nacional de Estupefacientes velará por que la totalidad de los recursos requeridos para cada bien sea reintegrada al Frisco, una vez estos sean productivos, enajenados o se ordene su devolución por parte del operador judicial".

De otra parte, 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 periodo". (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; (...)".

El párrafo 282 establece que "Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario".

El párrafo 152, 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. (...)".

Ahora bien, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1470-OTROS DEUDORES como "el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores. (...)".

Asimismo, la dinámica de la cuenta establece que esta cuenta se debita con "El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos".

De lo expuesto, se colige que los desembolsos corresponden a pagos recuperables o reintegrables, y que por lo tanto no se pueden considerar como gastos susceptibles de reducir el patrimonio de la entidad, hecho económico que se reconoce efectuando un registro débito en la subcuenta 147090-OTROS DEUDORES de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, en atención a los principios contables de Devengo o Causación y Revelación e informar en Notas a los Estados Contables cuando este valor supere el 5% del valor de la cuenta.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que los desembolsos no son un gasto susceptible de reducir el patrimonio, sino que corresponde a pagos recuperables o reintegrables, y se reconocen efectuando un registro débito en la subcuenta 147090-OTROS DEUDORES de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, en atención a los principios contables de Devengo o Causación y Revelación; e informar en Notas a los Estados Contables cuando este valor supere el 5% del valor de la cuenta.



- b. CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento y provisión de bienes recibidos en dación de pago

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuentas 1401-Ingresos no tributarios. Literal a.

- c. CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento en la Comisión Nacional de Televisión, de anticipos pendientes de aplicar a la cartera de ingresos no tributarios, teniendo en cuenta que carecen del documento soporte

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Numeral 1. Activos. Cuentas 1401-Ingresos no tributarios. Literal a.

- d. CONCEPTO 20097-132244. Obligación de revelar en notas a los estados contables los valores registrados en la subcuenta. "Otros" que superan el 5% de la cuenta

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal. Literal j.

- e. CONCEPTO 20097-131911. Inviabilidad de reconocer el material audiovisual como activo, en el balance de RTVC

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5808- Otros gastos ordinarios. Literal f.

- f. CONCEPTO 20098-133481. Inviabilidad de reconocimiento y revelación de deudores por ingresos no tributarios de la vigencia anterior. Soporte legal

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal j.

- g. CONCEPTO 200911-136383. Procedimiento contable para el reconocimiento de los procesos judiciales sin pretensión económica y valor del registro. Reconocimiento de la provisión para Acciones populares

CONCEPTO 200911-136383 del 09-12-09

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Principios de contabilidad pública/Revelación Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias.
	Subtema		Procedimiento contable para el reconocimiento de los procesos judiciales sin pretensión económica y valor del registro. Reconocimiento de la provisión para Acciones populares.

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5211 Generales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las costas procesales

Doctor
DIEGO LUIS CANO MASSO
Jefe División Financiera
Procuraduría General de la Nación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136383, en la cual consulta el tratamiento contable

a seguir para los procesos judiciales sin pretensión económica y el valor por el cual se registran. También consulta si debe reconocer la provisión para las Acciones populares y



cuál sería dicho valor, teniendo en cuenta que el criterio legal definido es el valor que el juez determinen; así mismo, consulta la cuenta para registrar las costas del proceso. Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para responder su inquietud relacionada con el tratamiento contable para los procesos judiciales sin pretensión económica y por qué valor se registran, es oportuno indicar que, tratándose de las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, el párrafo 130 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, establece la siguiente: *“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 de la citada norma 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 valuarán al costo histórico y serán objeto de actualización, sin perjuicio de aplicar criterios técnicos alternativos que se requieran en la actualización y revelación. (...) Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas”*. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el párrafo 122 de la mencionada norma contable define el principio de Revelación en los siguientes términos: *“(...); 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).

El párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala en cuanto al principio de la Prudencia: *“(...) 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 previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, el numeral 9.1.2.6 de las Normas técnicas relativas a los pasivos, establece 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”. (Subrayado fuera de texto).

También, el numeral 9.1.4.2 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, expresa en relación con el reconocimiento de los gastos estimados, que *“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”*. (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 308 del referido Régimen, en lo relacionado a las normas técnicas relativas a las cuentas de orden, establece que *“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”*. (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, el numeral 3º del Capítulo V del Título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual señala 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, determina que *“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. (...)”*

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, (...)”. (Subrayado fuera de texto).

En relación con la utilización de las subcuentas para reconocer las costas procesales, es de anotar que el párrafo 286 del Plan General de Contabilidad Pública, relativo a la norma técnica de gastos, establece que *“Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”*.

CONCLUSIÓN

Con base en el principio de medición, en la contabilidad se reconocen los hechos cuyo valor es susceptible de determinarse de manera confiable; en caso contrario, para una adecuada presentación cualitativa de la realidad económica y una interpretación prospectiva de la entidad contable pública, deben hacerse las revelaciones cualitativas en notas a los estados contables.

No obstante lo anterior, dispone el principio de prudencia que los gastos que supongan riesgos previsible deben re-



conocerse por el valor estimado, soportado en criterios técnicos que permitan su medición confiable, toda vez que las provisiones representan el valor de las estimaciones para cubrir contingencias de pérdidas o gastos futuros.

Así las cosas, el valor a reconocer en relación con los procesos litigiosos en contra de la entidad deben corresponder al estado de cada proceso, bien sea como una obligación contingente en Cuentas de Orden Acreedoras o una provisión por contingencia en las cuentas de pasivos estimados. Si como resultado de la evaluación del riesgo en cada etapa del proceso judicial se determina que la contingencia es probable, se reconoce un pasivo estimado, siempre y cuando estén enmarcados en los criterios dados en la Norma Técnica y el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

En aras de suministrarle alguna orientación que le permita más información relacionada con la cuantificación monetaria de los procesos litigiosos, le informo que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público expidió un "Manual para la valoración de pasivos contingentes por actividad litigiosa", el cual puede consultarse en la página web de este Ministerio (www.minhacienda.gov.co).

Los criterios contables antes señalados también le son aplicables a las "Acciones Populares" por tratarse de procesos litigiosos.

Con respecto al reconocimiento de las costas procesales, estas se revelan en la subcuenta 521168-Costas procesales de la cuenta 5211-GENERALES.

9.9. No compensación

- a. CONCEPTO 20098-133724. Inviabilidad de compensación de ingresos y gastos no operacionales en la presentación de las notas a los estados contables

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.3. Literal I.

9.10. Hechos posteriores al cierre

- a. CONCEPTO 20092-125382. Reconocimiento de la inversión privada en los contratos de concesión en la contabilidad de INCO/ Inclusión del registro de inversión privada en la vigencia 2008

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 1.1. Literal b.

- b. CONCEPTO 20093-127349. Reconocimiento de operaciones posteriores al cierre

CONCEPTO 20093-127349 del 19-05-09

	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
1	Tema	1.1	Principios de Contabilidad Pública/Hechos posteriores al cierre
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de operaciones posteriores al cierre

	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL-PGCP
2	Tema	1.1	Características cualitativas de la información contable pública/Confiabilidad
	Subtema	1.1.1	Determinación de sobreestimación de partidas

Doctor

RAFAEL ALFONSO PORTILLO DE LA ROSA

Coordinador Grupo Control Interno

MINISTERIO DE COMUNICACIONES

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-127349 mediante la cual indica que la Contraloría General de la Nación dentro de la auditoría regular adelantada al Fondo de Comunicaciones para la vigencia de 2007 reportó el hallazgo 18 con posible incidencia disciplinaria en el cual indica: "Revisadas

las Notas específicas a los Estados Financieros al 31 de diciembre de 2007 no se evidenció como hecho posterior al cierre, el registro de los 13 retiros por \$770.6 millones no autorizados por el Fondo el día 28 de diciembre, de acuerdo con las conciliaciones Bancarias pendientes Extractos Bancarios, valor que no se registró ni fue objeto de revelación de acuerdo con los Principios de Contabilidad. La anterior situación representa una sobreesti-



mación en la cuenta Bancos y un posible detrimento patrimonial en la medida en que a la fecha la entidad no puede disponer de estos recursos e igualmente podría tener consecuencias disciplinarias”, por lo cual la Entidad ordenó la Apertura de la Indagación Preliminar No. 042, para establecer las circunstancias de tiempo, modo y lugar de ocurrencia de los hechos y determinar la responsabilidad de los funcionarios encargados del tema (sic).

Por lo anterior solicita concepto para establecer si efectivamente ante los hechos enunciados en su comunicación, el Fondo de Comunicaciones presenta una sobreestimación en la cuenta de Bancos y si se incumplieron los principios de Contabilidad.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos referirnos al párrafo 124 del Régimen de Contabilidad Pública, el cual, en relación con el principio de contabilidad pública de Hechos Posteriores al Cierre, dispone que: *“La información conocida entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que suministre evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, así como la indicativa de hechos surgidos con posterioridad, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser registrada en el período objeto de cierre o revelada por medio de notas a los estados contables, respectivamente”*.

Por su parte el párrafo 122, respecto al principio de Revelación, establece que: *“Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información contable también revela hechos presupuestarios que han sido interpretados por el SINCP. 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 366, en lo relativo a las Notas Explicativas a los Estados Contables, establece que: *“Los estados contables básicos revelan información cuantitativa en la estructura de su informe y cualitativa en las notas a los mismos. Los estados contables básicos son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables básicos forman parte integral de los mismos”*.

El párrafo 375 del numeral 9.3.1.5 del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a las Notas a los estados contables, establece 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).

El párrafo 378, en lo concerniente a las notas relativas a la consistencia y razonabilidad de las cifras, dispone que: *“Estas notas deben prepararse cuando existan limitaciones o deficiencias que afecten la consistencia y razonabilidad de la información contable, tales como bienes, derechos y obligaciones no reconocidos o no incorporados; hechos sucedidos con posterioridad a la fecha de cierre del período contable que pueden tener efectos futuros importantes o saldos pendientes de depurar, conciliar o ajustar”*. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, y una vez realizado el análisis normativo, cuando en una entidad contable pública se conoce información entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, la cual aporta evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, debe ser registrada en el período objeto de cierre.

Ahora bien, si se conoce información que da cuenta de hechos surgidos con posterioridad a la fecha de cierre, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser revelada por medio de notas a los estados contables, y de esta manera aportar información adicional necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública.

En relación con la sobreestimación, el párrafo 102 del Régimen de Contabilidad 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”*. (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la Característica de Confianza, el párrafo 103 dispone que *“La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio públicos. Para ello, la Confianza es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad”*. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la Razonabilidad, el párrafo 104 establece que *“La información contable pública es razonable cuando refle-*



ja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad."(subrayado fuera de texto).

Así las cosas, se considera que una cifra revelada en los estados contables se encuentra sobre o subestimada, en la medida en que esta no refleje de manera ajustada la realidad, la situación financiera y la actividad de la entidad contable pública para una fecha de corte.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. Si para efectos de la elaboración y presentación de los estados contables, y en la aplicación del principio contable de hechos posteriores al cierre, una entidad contable pública conoce información entre la fecha de cierre y la de emisión o presentación de los estados contables, que aporte evidencia adicional sobre condiciones existentes antes de la fecha de cierre, dicha información debe ser reconocida en el período objeto de cierre.

Si la información conocida da cuenta de hechos surgidos con posterioridad a la fecha de cierre, que por su materialidad impacten los estados contables, debe ser revelada por medio de notas a los estados contables, y de esta manera

aportar información adicional necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública.

En caso de que la información que se conozca no afecte la situación financiera de la entidad contable pública, esta no debe ser objeto de reconocimiento, sin que lo anterior implique la inobservancia de los principios contables públicos.

2. Para determinar si la información revelada por un ente público se encuentra sobre o subestimada, se requiere establecer si en su preparación se observaron las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, específicamente, la relacionada con la razonabilidad, caso en el cual se deduce que esta presenta la situación financiera y la actividad de la entidad contable pública, ajustada a la realidad.

En ese orden de ideas, se considera que una cifra revelada en los estados contables se encuentra sobre o subestimada, en la medida en que esta no refleje de manera ajustada a la realidad, la situación financiera y la actividad de la entidad contable pública para una fecha de corte.

10. NORMAS TÉCNICAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

10.1. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

- a. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento Impuestos asumidos por compras en el exterior

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5101-Sueldos y salarios. Literal c.

- b. CONCEPTO 200911-137041. Reconocimiento de gastos del periodo actual, y los incurridos en periodos anteriores por concepto de sensibilización a la comunidad

CONCEPTO 200911-137041 del 29-12-09

CONCEPTO 200911-137041 del 29-12-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL-PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de gastos del periodo actual, y los incurridos en periodos anteriores por concepto de sensibilización a la comunidad

Doctora

Martha Cecilia Pirabán González

Profesional Especializada –Contabilidad–

Metrocali S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 200911-137041,

mediante la cual solicita "se considere la respuesta del 19 de octubre de 2009 en el punto No. 3.1 Sensibilización a la comunidad, de acuerdo con la consulta elevada por Metrocali S. A", refiriéndose al concepto 20099-134759.



Sobre el particular me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Mediante concepto 20099-134759, la Contaduría General de la Nación estableció que *"Los gastos incurridos en periodos anteriores por concepto de sensibilización a la comunidad se deben reconocer como gastos del periodo contable actual dado que no cumplen la definición de activos intangibles ni se pueden asociar con los ingresos futuros obtenidos por Metrocali S. A."*

Si bien es cierto que mediante concepto 20032-5426 de 2003, la Contaduría General de la Nación estableció para Metrocali S. A. la posibilidad de reconocer algunas erogaciones como gastos o como cargos diferidos, la decisión depende de la evaluación de la situación que en todos los casos deben hacer las entidades contables públicas.

Para cuando se expidió el mencionado concepto, la dinámica de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS establecía el reconocimiento del *"valor de los costos y gastos incurridos para la adquisición de bienes o servicios, que con razonable seguridad proveerán beneficios futuros"*.

En el caso de reconocer cargos diferidos, la norma requería su amortización sistemática para efectos de reconocer los gastos asociados con los respectivos ingresos. No obstante, la entidad no reconoció tales partidas como gastos ni las amortizó durante los años 2003 a 2007.

De manera posterior a la emisión del concepto, entró en vigencia el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) a que se refieren las Resoluciones 354, 355 y 356 expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Esta norma prescribió las respectivas homologaciones de cuentas que permitieran aplicar los Principios, Normas y Procedimientos emitidos mediante una metodología lógico-deductiva que parte del reconocimiento del entorno económico, social y jurídico en el que las entidades públicas llevan a cabo sus funciones de cometido estatal.

Uno de los criterios establecidos en el RCP es la no capitalización de erogaciones que no presenten medición económica confiable, además de otros requisitos señalados expresamente en los párrafos 128 a 130 del Plan General de Contabilidad Pública, así:

"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".

La consulta realizada por Metrocali S. A. en septiembre de 2009, en relación con los plazos para su amortización, motivó el análisis por un equipo de trabajo de la Contaduría General de la Nación, el cual concluyó que en cumplimiento de los Principios de Causación, Asociación y Prudencia, la correspondiente partida debe reconocerse como gastos del periodo actual, dado que no cumple con la definición de activo.

El reconocimiento de activos requiere, entre otros requisitos, que los "beneficios económicos" se puedan medir con fiabilidad en virtud de la existencia de contratos o del control de los respectivos derechos que permitan probar que tales beneficios se generarán en el futuro, características que no se cumplen para las erogaciones incurridas por Metrocali S. A. por concepto de publicidad y por los programas de sensibilización a la comunidad.

En este caso, tales erogaciones cumplen la definición de gastos y no pueden asociarse con beneficios económicos futuros, medibles confiablemente y sobre los cuales Metrocali S. A. tenga el control, pues se trata de gastos y no de activos, desde el punto de vista eminentemente técnico.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se reitera la posición técnica expresada mediante el concepto 20099-134759 en relación con el punto 3.1 el cual manifiesta que *"Los gastos incurridos en periodos anteriores por concepto de sensibilización a la comunidad se deben reconocer como gastos del periodo contable actual dado que no cumplen la definición de activos intangibles ni se pueden asociar con los ingresos futuros obtenidos por Metrocali S. A."*

Costo Histórico

a. CONCEPTO 20092-125716. Definición de costo capitalizable y su aplicación para la reposición de bienes

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 10. Literal b.



- b. CONCEPTO 20099-134862. Reversión de los ajustes por inflación causados por el Parque Tecnológico de Antioquia durante los años 2002 al 2006

CONCEPTO 20099-134862 del 06-11-09

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas Técnicas de Contabilidad Pública/Costo Histórico
	Subtema	1.1.1	Reversión de los ajustes por inflación causados por el Parque Tecnológico de Antioquia durante los años 2002 al 2006.

Doctor
ALFONSO MONSALVE SOLÓRZANO
Gerente
Parque Tecnológico de Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134862, en la cual consulta si se deben revertir los ajustes por inflación causados por el Parque Tecnológico de Antioquia durante los años 2002 al 2006.

Lo anterior de acuerdo con la observación formulada por la Auditoría Externa contratada por la Entidad. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 133 del Plan General de Contabilidad Pública establece que "(...). *Los criterios de actualización son: costo reexpresado, valor presente neto, costo de reposición, valor de realización y valor razonable.*"

Tratándose del costo reexpresado, el párrafo 134 del mismo texto normativo define que dicho criterio de actualización "*Está constituido por el costo histórico actualizado a valor corriente, mediante el reconocimiento de cambios de valor, ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Son aceptados como índices específicos de reexpresión la*

tasa representativa del mercado (TRM), los pactos de ajuste, la unidad de valor real (UVR) o cualquier otra modalidad admitida formalmente. (...)" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

El Plan General de Contabilidad Pública sólo acepta para el costo reexpresado, como criterio de actualización, índices específicos de reexpresión.

Teniendo en cuenta que el sistema de ajustes por inflación fue eliminado para todas las entidades del sector público, mediante las resoluciones 351 y 364 de 2001, no es correcto que la entidad efectuara los ajustes por inflación en los años 2002, 2003, 2004, 2005 y 2006 mediante la aplicación del Porcentaje de Ajuste del Año Gravable (PAAG).

Por lo anterior, el Parque Tecnológico de Antioquia debe proceder a revertir los ajustes correspondientes de los años 2002, 2003, 2004, 2005 y 2006 por el valor con el cual se afectaron las subcuentas respectivas de los activos, pasivos y patrimonio que fueron objeto de reexpresión.

- c. CONCEPTO 200910-135421. Viabilidad de la reversión de los ajustes por inflación contra el patrimonio

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 1. Literal h.

Costo Reexpresado

- a. CONCEPTO 200910-135421. Viabilidad de la reversión de los ajustes por inflación contra el patrimonio

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 1. Literal h.

**10.1.1. Normas técnicas relativas a los activos**

a. CONCEPTO 20094-127820. Inviabilidad de reconocimiento de derechos y obligaciones que no generan flujo de recursos

CONCEPTO 20094-127820 del 13-05-09

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1 1.2	Norma técnica relativa a los activos Norma técnica relativa a los pasivos
	Subtema		Inviabilidad de reconocimiento de derechos y obligaciones que no generan flujo de recursos

2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad pública /Devengo o causación
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales

3	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocimiento de obligaciones sin el debido soporte

Doctora

MARÍA ESTHER BETANCUR GONZÁLEZ

Secretaria

Juzgado Tercero Civil del Circuito Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-127820, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. ¿El Estado, las Entidades Públicas y las Sociedades de Economía Mixta pueden tener cuentas por cobrar o por pagar a los ciudadanos sin existir una causa onerosa?
2. ¿La contabilidad pública requiere de una causación y cuáles son los sistemas de causación?
3. ¿Son legales los pasivos reconocidos en la contabilidad cuando no existen registros contables, notas a los estados contables o no se encuentran los contratos celebrados?
4. ¿Las entidades antes mencionadas pueden ejercer abusos de poder o abusos de la posición dominante sobre los ciudadanos, con el fin de, por ejemplo, hacerle firmar y responder por obligaciones de contratistas o licitantes adjudicatarios de concesiones?
5. ¿Si las entidades antes mencionadas, en caso de que los contratistas o licitantes adjudicatarios de concesiones incumplan sus contratos u obligaciones, sea de forma individual o a través de consorcios, están exentas de ser perseguidas o ejecutadas por la respectiva entidad pública?

CONSIDERACIONES**1. Cuentas por cobrar y por pagar sin causa onerosa**

El numeral 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 *“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 la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”.

El numeral 9.1.1 de las Normas técnicas relativas a los activos, del mismo texto normativo, 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". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral de las Normas técnicas relativas a los pasivos, señala que *"Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal".* (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, 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 y con particulares; operaciones que pueden generar derechos u obligaciones dependiendo de la naturaleza y del tipo de operación de que se trate en cada caso; así las cosas, los derechos y obligaciones en los que existan flujos de recursos financieros y económicos deben ser reconocidos en la contabilidad por el monto que señale el valor del derecho u obligación de que se trate.

De otro lado, los derechos y obligaciones que no generen flujos de recursos no son susceptibles de ser reconocidos en la contabilidad, toda vez que no tienen una cuantía atribuible, y en consecuencia no significan para la entidad una erogación o recaudo efectivo, sino que reflejan una situación o condición difícil de reconocer cuantitativamente en la contabilidad; en este caso, basta con llevar sobre ellos un control administrativo de los mismos, y revelar tal situación en notas a los estados contables o en informes cualitativos.

2. Principio de Causación

El numeral 8° de las Normas técnicas relativas a 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".* (Subrayado fuera de texto).

Por lo tanto, de conformidad con el principio de causación o devengo, los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben registrarse en la contabilidad en el momento en que surjan derechos y/o obligaciones o se

afecten los resultados, independientemente del momento en que se produzca la corriente de efectivo.

3. Soportes contables

El numeral 9.2.1 de las Normas técnicas relativas a los soportes de contabilidad, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala que *"Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivar y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.*

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".

Por lo anterior, el PGCP establece, como documento soporte de los registros contables, todo escrito o relación que le permita a la entidad sustentar la razonabilidad de sus operaciones, así como el origen y desarrollo de cada una de ellas. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo. 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.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que la información contable pública está orientada a satisfacer las necesidades informativas de los usuarios, la información contable debe ser confiable, relevante y comprensible, en donde los soportes, comprobantes y libros de contabilidad garantizan la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública.

Por lo tanto, las entidades, conocedoras de su operatividad, deben implementar los procedimientos administrativos de acuerdo a sus necesidades, a través de los manuales de procedimientos, mediante los cuales determinen los documentos soportes requeridos para garantizar la objetividad y verificabilidad de los registros contables en aplicación del Sistema de Control Interno Contable de la entidad, estableciendo adicionalmente los requisitos internos que requieran para el cumplimiento de la finalidad propuesta. Así las cosas, la entidad es autónoma en determinar cuáles son los documentos más idóneos que permitan soportar los registros en la contabilidad y faciliten los procesos de control interno y externo.



En ese orden de ideas, los hechos financieros, económicos y sociales que no se encuentren debidamente soportados no podrán ser reconocidos en la contabilidad; por lo cual, la entidad debe verificar que los saldos reconocidos en la contabilidad en la Clase 2-PASIVOS existen, que todas las obligaciones que posee la entidad han sido reconocidas en la contabilidad y han sido reveladas de forma adecuada en los estados contables, de conformidad con lo señalado en el Plan General de Contabilidad Pública.

Ahora, si la entidad evidencia, con base en documentos idóneos, que posee obligaciones que no se encuentran reconocidas en la contabilidad, debe incorporarlas mediante un crédito a la subcuenta de la cuenta correspondiente del pasivo, y un débito a la subcuenta de la cuenta del activo, gasto o costo según corresponda a la naturaleza de la operación, hecho o transacción que dejó de reconocer en su momento.

Si por el contrario, la entidad evidencia que en su contabilidad se encuentran reconocidas obligaciones inexistentes, debe retirarlas de la contabilidad una vez establecida la forma en que el pasivo se disminuyó cuando se canceló la obligación, es decir, si esta se disminuyó en su momento mediante el pago en efectivo o mediante la constitución de una nueva obligación.

4 y 5. Mecanismos de cobro

En relación con la forma, los mecanismos, los medios de cobro administrativos y judiciales que tienen las entidades para llevar a cabo el recaudo de sus deudores, me permito manifestarle que dadas las funciones constitucionales y legales asignadas al Contador General de la Nación, excede su competencia pronunciarse sobre este tema, toda vez que excede el ámbito contable y corresponde a procesos administrativos y jurídicos de cobro; no obstante lo anterior, me permito manifestarle que mediante la Ley 1066 de 2006, el Congreso de la República expidió las normas para la normalización de la cartera pública, la cual se refiere entre otras cosas, a la gestión del recaudo de cartera pública, las obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor y la facultad de cobro coactivo y procedimiento para las entidades públicas.

CONCLUSIÓN

1. 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 y con particulares; operaciones que pueden generar derechos u obligaciones dependiendo de la naturaleza y del tipo de operación de que se trate en cada caso; así las cosas, los derechos y obligaciones en los que existan flujos de recursos financieros y económicos deben ser reconocidos en la contabilidad por el monto

que señale el valor del derecho u obligación de que se trate.

De otro lado, los derechos y obligaciones que no generen flujos de recursos no son susceptibles de ser reconocidos en la contabilidad, toda vez que no tienen una cuantía atribuible, y en consecuencia no significan para la entidad una erogación o recaudo efectivo, sino que reflejan una situación o condición difícil de reconocer cuantitativamente en la contabilidad; en este caso, basta con llevar sobre ellos un control administrativo de los mismos y revelar tal situación en notas a los estados contables o en informes cualitativos.

2. El principio de causación se refiere a que los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben registrarse en la contabilidad en el momento en que surjan derechos y/u obligaciones o se afecten los resultados, independientemente del momento en que se produzca la corriente de efectivo.
3. El PGCP establece, como documento soporte de los registros contables, todo escrito o relación que le permita a la entidad sustentar la razonabilidad de sus operaciones, así como el origen y desarrollo de cada una de ellas. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo. 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.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que la información contable pública está orientada a satisfacer las necesidades informativas de los usuarios, la información contable debe ser confiable, relevante y comprensible, en donde los soportes, comprobantes y libros de contabilidad garantizan la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública.

Por lo tanto, las entidades, concededoras de su operatividad, deben implementar los procedimientos administrativos de acuerdo a sus necesidades, a través de los manuales de procedimientos, mediante los cuales determinen los documentos soporte requeridos para garantizar la objetividad y verificabilidad de los registros contables en aplicación del Sistema de Control Interno Contable de la entidad; estableciendo adicionalmente los requisitos internos que requieran para el cumplimiento de la finalidad propuesta. Así las cosas, la entidad es autónoma en determinar cuáles son los documentos más idóneos que permitan soportar los registros en la contabilidad y faciliten los procesos de control interno y externo.

En ese orden de ideas, los hechos financieros, económicos y sociales que no se encuentren debidamente soportados no podrán ser reconocidos en la contabili-



dad; por lo cual, la entidad debe verificar que los saldos reconocidos en la contabilidad en la Clase 2-PASIVOS existen, que todas las obligaciones que posee la entidad han sido reconocidas en la contabilidad y han sido reveladas de forma adecuada en los estados contables, de conformidad con lo señalado en el Plan General de Contabilidad Pública.

Ahora, si la entidad evidencia, con base en documentos idóneos, que posee obligaciones que no se encuentran reconocidas en la contabilidad, debe incorporarlas mediante un crédito a la subcuenta de la cuenta correspondiente del pasivo, y un débito a la subcuenta de la cuenta del activo, gasto o costo según corresponda a la naturaleza de la operación, hecho o transacción que dejó de reconocer en su momento.

Si por el contrario, la entidad evidencia que en su contabilidad se encuentran reconocidas obligaciones inexistentes, debe retirarlas de la contabilidad una vez establecida la forma en que el pasivo se disminuyó cuando se canceló la obligación, es decir, si esta se dis-

minuyó en su momento mediante el pago en efectivo o mediante la constitución de una nueva obligación.

4 y 5. En relación con la forma, los mecanismos, los medios de cobro administrativos y judiciales que tienen las entidades para llevar a cabo el recaudo de sus deudores, me permito manifestarle que dadas las funciones constitucionales y legales asignadas al Contador General de la Nación, excede su competencia pronunciarse sobre este tema, toda vez que excede el ámbito contable y corresponde a procesos administrativos y jurídicos de cobro; no obstante lo anterior, me permito manifestarle que mediante la Ley 1066 de 2006, el Congreso de la República expidió las normas para la normalización de la cartera pública, la cual se refiere entre otras cosas, a la gestión del recaudo de cartera pública, las obligaciones de las entidades públicas que tengan cartera a su favor y la facultad de cobro coactivo y procedimiento para las entidades públicas.

- b. CONCEPTO 20098-133970. Inviabilidad de reconocer en cuentas de balance el contrato de explotación suscrito entre PARAPAT y Colombia Comunicaciones, en el cual se otorga el uso y goce de bienes garantizando la prestación del servicio de telecomunicaciones con contraprestación

CONCEPTO 20098-133970 del 30-10-09

1-2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP	
	Tema	1.1	Normas Técnicas relativas a los Activos	
		2.1	Principios/Devengo o causación	
1-2	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer en cuentas de balance el contrato de explotación suscrito entre PARAPAT y Colombia Comunicaciones, en el cual se otorga el uso y goce de bienes garantizando la prestación del servicio de telecomunicaciones con contraprestación.	
		2.1.1	Reconocimiento de los ingresos del contrato de explotación suscrito entre PARAPAT y Colombia Comunicaciones, en el cual se otorga el uso y goce de bienes garantizando la prestación del servicio de telecomunicaciones con contraprestación	
3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	2720	Provisión para pensiones
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de PARAPAT de la actualización del cálculo actuarial del pasivo pensional	

Doctor
CARLOS HERNÁN VILLARREAL
Analista-Fiduagraría
PARAPAT

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20098-133970, mediante el cual informa que el

PARAPAT tiene un contrato de explotación con Colombia Telecomunicaciones, el cual consiste en pagar al fideicomiso la suma de \$79.000 millones de pesos bimestrales por el uso de los bienes afectos al servicio de telecomunicaciones.



Dicha contraprestación está destinada al pago del pasivo pensional de la extinta Telecom en Liquidación. Con estos recursos se fondea mensualmente el Patrimonio Autónomo de Pensiones (PAP) existente en Fiduprevisora para el pago de dichas pensiones. Es de anotar que el contrato está vigente hasta el año 2021, que bimestralmente se genera una cuenta de cobro a Colombia Telecomunicaciones y que esta gira los recursos al PARAPAT.

Por lo anterior consulta:

1. ¿Se debe contabilizar y reflejar en los Estados Financieros el valor total del contrato? ¿En qué cuentas?
2. ¿Qué valor se debe registrar como ingreso?
3. ¿Cómo se debe registrar la actualización del pasivo pensional?

CONSIDERACIONES

1.1. Contrato de explotación - Tratamiento contable

El numeral 4.2 del artículo 4º del Decreto 1615 de 2003, "Por el cual se suprime la Empresa Nacional de Telecomunicaciones - Telecom y se ordena su liquidación", establece que la entidad deberá: "Garantizar la continuidad en la prestación del servicio mediante la celebración de los contratos que se requieran (...)".

Para el efecto, el numeral 12.2 del decreto referido, modificado por el artículo 3 del Decreto 4781 de 2005, estableció como función del liquidador: "Celebrar un contrato de fiducia mercantil para la administración y enajenación de los bienes afectos al servicio. Una vez suscrito el contrato de fiducia mercantil mencionado, los bienes afectos a la prestación del servicio público de telecomunicaciones se transferirán automáticamente al patrimonio autónomo constituido para tal fin, el cual se denominará PARAPAT, (...)". (Subrayado fuera de texto).

Conforme a lo anterior, Telecom en liquidación transfiere los bienes afectos al servicio al Patrimonio autónomo PARAPAT, entidad que debe administrarlos y enajenarlos, funciones que realiza a través del Contrato de explotación mediante el cual otorga el uso y goce de estos bienes garantizando la prestación del servicio de telecomunicaciones y obteniendo una contraprestación.

Por tanto, para determinar si el PARAPAT debe contabilizar y revelar en los Estados financieros el valor total del contrato, es necesario revisar la noción de Activos, contenida en el párrafo 141 del numeral 9.1.1 Normas Técnicas relativas a los Activos: "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. (...)".

2.1. Ingresos - Reconocimiento de la contraprestación

Respecto al valor que debe contabilizarse como Ingreso, el párrafo 117 contenido en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, respecto al principio de Causación o Devengo 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".

3.1. Pasivo Pensional - Actualización del cálculo actuarial

Respecto a la actualización del pasivo pensional, 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 el registro del cálculo actuarial, que cuantifica el pasivo pensional, mediante registros débitos y créditos a las subcuentas correspondientes de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Por su parte, el inciso 4º del numeral 5º del procedimiento contable referido establece la afectación a resultados del ejercicio en curso cuando el cálculo actuarial se encuentra amortizado en su totalidad.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expuestas, se concluye:

1.1. Contrato de explotación - Tratamiento contable

Dado que la titularidad de los bienes afectos al servicio de telecomunicaciones corresponde al PARAPAT, a través de la Sociedad Fiduciaria y que estos bienes son los que generan la renta que reciben de Colombia Telecomunicaciones, el Contrato de explotación no constituye un nuevo activo que genere beneficios económicos futuros, ni el incremento de los pasivos o el patrimonio, ni la realización de ingresos.

Por lo anterior, el Contrato de explotación no debe ser reconocido en Cuentas de Balance.

2.1. Ingresos - Reconocimiento de la contraprestación

Atendiendo el Principio de Causación o Devengo, contenido en el Marco Conceptual del Plan General de Contabili-



dad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, la entidad debe reconocer el ingreso mensualmente, en la medida en que este se causa por el uso y goce de los bienes afectos al servicio. Comoquiera que de conformidad con el contrato, la cuenta de cobro es realizada bimestralmente, el valor corresponderá a la mitad de la contraprestación pactada.

3.1. Pasivo Pensional - Actualización del cálculo actuarial

La actualización del cálculo actuarial, que cuantifica el pasivo pensional, se realiza mediante registros débitos y cré-

ditos a las subcuentas que correspondan, al interior de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, de la misma forma que el registro del cálculo actuarial señalado en el numeral 2º del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.

Cuando la entidad ya tiene amortizado totalmente el cálculo actuarial, el mayor o menor valor resultante de la actualización afectará los resultados del ejercicio en curso.

10.1.1.1. Inversiones e instrumentos derivados

a. CONCEPTO 20097-132658. Criterios para el reconocimiento de inversiones e instrumentos derivados de corto plazo

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.2. Literal g.

b. CONCEPTO 200910-135782. Aplicabilidad del procedimiento para el reconocimiento y revelación de las Inversiones del RCP, frente a lo preceptuado por la Superintendencia Financiera a través de la Circular Externa 030 de 2009

CONCEPTO 200910-135782 del 02-12-09

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los activos/inversiones Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema		Aplicabilidad del procedimiento para el reconocimiento y revelación de las Inversiones del RCP, frente a lo preceptuado por la Superintendencia Financiera a través de la Circular Externa 030 de 2009

Doctora

EVANGELINA RODRÍGUEZ CONTRERAS

Directora financiera de Contabilidad

Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (EAAB)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200910-135782, en la cual se hace referencia a la expedición por parte de la Superintendencia Financiera de la Circular Externa 030 de 2009, mediante la cual se modifica la metodología en la clasificación, valoración y contabilización de inversiones y en particular trata sobre la eliminación del índice de bursatilidad como referente de valoración y los ajustes a la valoración de acciones no inscritas en bolsa. Además, se indica que la EAAB – ESP, se ajusta a lo contemplado en el numeral 20 del 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.

Por lo anterior, se solicita indicar si la EAAB debe aplicar el contenido de la circular de la Superintendencia a partir de la fecha de expedición o por el contrario continuar con el procedimiento contable establecido para tal fin.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 68 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece que

“La normalización contable es la identificación de criterios homogéneos, transversales y comparables para la preparación, presentación y conservación de la información contable de un sector, industria, región o país. En este caso, para el planteamiento de los criterios y prácticas contables



que deben aplicar las entidades del sector público y los agentes que controlen o administren recursos públicos, a fin de consolidar la información para la medición de la masa patrimonial pública y permitir su comparabilidad, para efectos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia." (Subrayado fuera de texto).

Con relación al tema consultado, la norma técnica relativa a las inversiones e instrumentos derivados del mismo PGCP en el párrafo 144, determina 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).

En este contexto, 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, en el numeral 3, al referirse a la actualización de las inversiones clasificadas como administración de liquidez determina que

"Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al momento de la actualización." (Subrayado fuera de texto).

Siendo esta la única mención a la normatividad expedida por la Superintendencia Financiera que hace el RCP, en lo relacionado con el tratamiento contable para las entidades del sector público, aplica exclusivamente para la actualización de las inversiones de administración de liquidez y no para las inversiones clasificadas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas, a las que les aplica el numeral 20 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, mencionado en su comunicado, que establece

"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".

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye que

Los criterios contables que deben aplicar las entidades del sector público y los agentes que controlen o administren recursos públicos sujetos al ámbito de aplicación son los establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

En lo pertinente al tratamiento contable de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, procede la aplicación de la norma técnica relativa a las Inversiones e instrumentos derivados del Plan General de Contabilidad Pública, y 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.

La norma técnica estableció que la actualización de las inversiones se realiza 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, lo cual es tenido en cuenta en el procedimiento.

El 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 la cotización en bolsa, si las inversiones se clasifican como de alta y media bursatilidad. Cuando no existe disponibilidad de información en la bolsa como consecuencia de ser inversiones de baja o mínima bursatilidad o sin ninguna cotización la comparación se debe realizar con el valor intrínseco.

10.1.1.2. Rentas por cobrar

- a. CONCEPTO 20097-132251. Inviabilidad de reconocer provisiones de las rentas por cobrar de una entidad de gobierno general, al finalizar la vigencia 2007

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.6. Literal a.

- b. CONCEPTO 200910-135613. Momento de causación del impuesto de cigarrillos, licores, vinos y cervezas nacionales, así como del ingreso por estampillas

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal m.



10.1.1.3. Deudores

- a. CONCEPTO 20093-126489. Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General/Retiro de los saldos reconocidos en la subcuenta 148090-Otros deudores.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuentas 1401-Ingresos no tributarios. Literal a.

- b. CONCEPTO 20094-127499. Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General - Fondo Nacional de Calamidades

CONCEPTO 20094-127499 del 21-04-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/deudores
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General - Fondo Nacional de Calamidades

Doctor

LUIS FELIPE CAÑÓN A.

Vicepresidente Financiero

FIDUPREVISORA S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20094-127499, en la cual consulta si la provisión de deudores del Patrimonio Autónomo del Fondo Nacional de Calamidades se debe homologar como gasto o afectando el patrimonio. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 1º del Decreto 1547 de 1984, modificado por el artículo 70 del Decreto 919 de 1989, señala: *“Créase el Fondo Nacional de Calamidades como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística, con fines de interés público y asistencia social y dedicado a la atención de las necesidades que se originen en situaciones de desastre o de calamidad o de naturaleza similar.”*

En relación con el manejo del Fondo, el artículo 3º del mismo Decreto, modificado por el artículo 70 del Decreto 919 de 1989, establece: *“El Fondo Nacional de Calamidades será manejado por la Sociedad Fiduciaria La Previsora Limitada, empresa industrial y comercial del Estado, vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.”*

Los bienes y derechos de la Nación integrantes del Fondo Nacional de Calamidades constituyen un patrimonio autónomo destinado específicamente al cumplimiento de las finalidades señaladas por el presente decreto. (...)

El Fondo Nacional de Calamidades se tendrá como un fideicomiso estatal de creación legal. En consecuencia, la administración de los bienes y recursos que lo conforman

se regirán, en todo lo aquí no previsto, por las reglamentaciones que para el efecto expida el Gobierno Nacional.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 5º del Decreto 2378 de 1997 señala: *“La capacidad de ordenación del gasto y de determinar los contratos a celebrarse con cargo a los recursos del fondo a través de la fiduciaria La Previsora S.A., está radicada en cabeza del director nacional para la prevención y atención de desastres, quien deberá ejercerla teniendo en cuenta la destinación y el orden de prioridades determinados por la junta consultora del fondo nacional de calamidades, con sujeción a las orientaciones y directrices que establezca el plan nacional para la prevención y atención de desastres o a las previsiones especiales que contemplen los planes de acción específicos para la atención de desastres y calamidades declaradas.”* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) agrupa las entidades del sector público, según su función económica, en Gobierno General y Empresas Públicas. Esta clasificación tiene efectos en el establecimiento de tratamientos contables diferenciales para la aplicación de las normas técnicas y los procedimientos contables.

Conforme al párrafo 23 del PGCP, *“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. (...)”.

El párrafo 152 del PGCP señala “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.”

Por su parte, el párrafo 156 del PGCP indica que “(...) 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).

CONCLUSIÓN

Los deudores del Patrimonio Autónomo del Fondo Nacional de Calamidades no son objeto de provisión. Cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se debe afectar directamente el patrimonio.

Lo anterior, debido a que el Fondo Nacional de Calamidades se crea como una cuenta especial de la Nación, con fines de interés público y asistencia social y dedicado a la atención de las necesidades que se originen en situaciones de desastre o de calamidad o de naturaleza similar, agrupándose, por su función económica, en entidades del gobierno general.

En consecuencia, para efectos del reporte a la Contaduría General de la Nación, no hay lugar a la homologación de los gastos reconocidos por concepto de provisión, con base en las normas expedidas por la Superintendencia Financiera. En tal sentido, el saldo de la provisión debe sumarse al valor del derecho y el valor de los gastos al capital fiscal.

- c. CONCEPTO 20094-128031. Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General que NO prestan servicios individualizables - Fondo de Comunicaciones

CONCEPTO 20094-128031 del 30-04-09

	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
1	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/deudores
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General que NO prestan servicios individualizables-Fondo de Comunicaciones

Doctora
YENCY ESPERANZA CASTILLO
Coordinadora Grupo de Contabilidad
Fondo de Comunicaciones
Ministerio de Comunicaciones

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20094-128031, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

De acuerdo con la reunión sostenida el 25 de marzo del presente año en las instalaciones de la Contaduría General de la Nación, respecto a si el Fondo de Comunicaciones debe o no realizar Provisión de Cartera, se estableció que la norma técnica de Deudores, definida en el numeral 2.9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa: “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”.

¿El Fondo de Comunicaciones como entidad del Gobierno General, cuyos deudores no están relacionados con la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, está procediendo correctamente al no realizar provisión?

CONSIDERACIONES

La norma técnica de deudores, definida en el numeral 9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad, establece:

“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”.



Por su parte, la norma técnica de Costos de Producción, definida en el numeral 9.1.4.4 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

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

En estos términos, si la entidad pertenece al Gobierno General y los deudores reconocidos no están asociados con la

producción de bienes y prestación de servicios individualizables, no serán objeto de provisión, y por tanto cuando se extinga el derecho por una causa diferente al pago debe afectar directamente el patrimonio.

CONCLUSIÓN

Considerando que la entidad pertenece al Gobierno General, sus deudores no serán objeto de provisión porque no se encuentran relacionados con la producción de bienes y prestación de servicios individualizables y, por lo tanto, cuando se extinga el derecho por una causa diferente al pago debe afectar directamente el patrimonio.

d. CONCEPTO 20094-127809. Determinación del porcentaje de provisión para deudores

CONCEPTO 20094-127809 del 11-05-09			
	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los activos/deudores Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Determinación del porcentaje de provisión para deudores

Doctora
ESPERANZA GARZÓN BERMÚDEZ
Oficina de Control Interno
Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-127809, en la cual consulta *“¿Cuál es el porcentaje aplicado y el método de establecer la provisión (sic) de cartera en las entidades del Estado?”*

CONSIDERACIONES

El párrafo 155 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en lo relacionado con la norma técnica de activos, específicamente con deudores, señala que *“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”. Así mismo, el numeral 156 establece que *“El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión”;* y el numeral 157 especifica que *“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”.* (Subrayados fuera de texto).

El numeral 3.2 de la Resolución 357 de 2008, refiriéndose a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, expresa que *“Deben documentarse las políticas y demás prácticas contables que se han implemen-*



tado en el ente público y que están en procura de lograr una información confiable, relevante y comprensible" y el numeral 3.7 de la Resolución en comento indica que "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 lo cual, es la entidad contable pública la que determina y documenta los criterios de medición de la provisión de cartera aplicando el método general o el individual. (Subrayados fuera de texto).

Es de anotar que la medición, reconocimiento y revelación de las provisiones y otras estimaciones contables corresponden a la aplicación de políticas, manuales y criterios técnicos que garanticen la razonabilidad de las cifras y demás datos contenidos en los estados contables y no solamente a la aplicación de porcentajes establecidos en las normas de carácter tributario, pues la entidad contable pública debe propender en todo momento al cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública, esto es su confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Así las cosas, cuando se presenten diferencias entre los criterios técnicos utilizados para efectos contables y los establecidos en normas tributarias, estas últimas deberán aplicarse únicamente para efectos de las respectivas declaraciones de impuestos, realizando las conciliaciones a que haya lugar con respecto a la información contable. Para tal fin, los numerales 422 del RCP, refiriéndose a las cuentas de orden deudoras señala que estas incluyen las necesarias para "(...) conciliar las diferencias entre los registros contables de los activos, costos y gastos, y la información tributaria" y el numeral 423 indica que las cuentas de or-

den acreedoras permiten conciliar las diferencias entre los registros contables de los pasivos, patrimonio e ingresos, y la información tributaria".

Por su parte el Catálogo General de Cuentas describe el grupo 82 "Deudoras Fiscales" indicando que "En esta denominación se incluyen las cuentas que representan las diferencias entre el valor de los activos, gastos y costos registrados en la contabilidad y los determinados para propósitos de información tributaria" y el grupo 92 "Acreedoras Fiscales", en las cuales "... se incluyen las cuentas que representan las diferencias entre el valor de los pasivos, patrimonio e ingresos registradas en la contabilidad y las de igual naturaleza utilizadas en la información tributaria".

CONCLUSIÓN

De acuerdo con los antecedentes citados, se concluye que es la entidad contable pública la que debe establecer el valor de la provisión de deudores y demás estimaciones contables, de acuerdo a la realidad financiera, económica, social y ambiental, garantizando en todo momento la producción de información que cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública. Cuando los criterios de medición, reconocimiento y revelación utilizados por las entidades en cumplimiento del Régimen de Contabilidad Pública, disten de los establecidos en las normas tributarias, estos últimos deberán aplicarse únicamente para los efectos pertinentes, de manera supletiva, revelando las conciliaciones que sean necesarias en las respectivas cuentas de orden fiscales.

- e. CONCEPTO 20091-124374. Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General - Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.

Ver: IV. Procedimientos Contable y de Control Interno. Numeral 3. Literal f.



- f. CONCEPTO 200812-121960. Inviabilidad de reconocimiento en la subcuenta 242590-Otros deudores, el préstamo de folios de Registro Civil de Nacimiento.

CONCEPTO 200812-121960 del 6-02-09			
1-2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/deudores
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocimiento en la subcuenta 242590-Otros deudores, el préstamo de folios de Registro Civil de Nacimiento
		1.1.2	Inviabilidad de provisionar los derechos por aportes ordinarios y recaudos notariales en una entidad de gobierno general
3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2425 Acreedores varios
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer en la subcuenta 242590-Otros deudores, los subsidios en dinero y en especie entregados a Notarios de insuficientes ingresos

Doctores

WILSON ÁLVARO CALVACHE

Director Financiero

DIEGO FARFÁN GUÁQUETA

Coordinador Grupo de Recaudos y Subsidios Notariales

Superintendencia de Notariado y Registro

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200812-121960 mediante la cual solicita orientación respecto a la subcuenta a utilizar para reclasificar los saldos de las subcuentas 147090, en la cual registra el préstamo de "500.000 Folios de Registro Civil de Nacimiento en calidad de préstamo a la Registraduría Nacional del Estado Civil"; 147590 y 148090 en las que registra las Deudas de difícil recaudo por "cuentas por cobrar constituidas, de las obligaciones que tenían los EX NOTARIOS con el Fondo Cuenta Especial de Notariado por concepto de Aportes Ordinarios y Recaudos Notariales" y su respectiva provisión; la subcuenta 242590 en la que registra "la causación de los subsidios en dinero y en especie enviados a los Notarios de Insuficientes Ingresos, para el buen funcionamiento de las notarias subsidiadas" y la subcuenta 511190 en la que registra el gasto por los subsidios mencionados.

Según informa el Dr. Álvaro Calvache telefónicamente los folios de registro civil de nacimiento son las hojas en las que se transcriben los registros civiles, los cuales se elaboran en un papel especial producido por la Imprenta Nacional y que no tienen una valoración especial sino únicamente el costo que se paga por ellos.

CONSIDERACIONES

La norma técnica de Deudores contenida en el numeral 9.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 355 de 2007 señala que "Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)".

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". (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que en relación con la utilización de la Subcuenta 147090-OTROS DEUDORES, la entidad debe tener en cuenta que el préstamo de las hojas en las cuales se transcriben los registros civiles no constituye en sí mismo un deudor por cuanto estos elementos no se adquieren para la venta sino para el uso de la entidad en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Por lo tanto, la entidad puede realizar un control administrativo sobre dichos elementos para su recuperación, pero no reconocer en su información contable un deudor.

En relación con los aportes ordinarios y recaudos notariales, estos corresponden a Ingresos no tributarios para cuyo reconocimiento el Catálogo General de Cuentas contiene la Subcuenta 411061-CONTRIBUCIONES, de la Cuenta 4110-INGRESOS NO TRIBUTARIOS con contrapartida en la Subcuenta 140160-CONTRIBUCIONES, de la Cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, como le fue expresado a la entidad a través del concepto 20071-85752.

Sobre la provisión de estos derechos, el párrafo 156 de la norma técnica de Deudores señala: "Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso/ cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio".



De tal manera que los aportes ordinarios y recaudos notariales no son objeto de provisión ni de reclasificación a deudas de difícil cobro. Por lo tanto, la entidad no debe hacer uso de las Subcuentas 147590 y 148090-OTROS DEUDORES. Mientras el derecho no se extinga, por cualquier forma diferente al pago, se mantendrán revelado en la subcuenta original en que se realizó su causación.

Por lo tanto, la entidad debe proceder a cancelar la provisión mediante un débito a las subcuentas 148090-OTROS DEUDORES y un crédito a la subcuenta 581588 GASTOS DE ADMINISTRACIÓN, de la Cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, por el valor provisionado correspondiente a los años 2007 y anteriores, y un crédito a la subcuenta 530490-OTROS DEUDORES, de la Cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, por el valor correspondiente al año 2008.

Respecto a los subsidios enviados a los Notarios de insuficientes ingresos, el artículo 2° de la Ley 29 de 1973 establece que "La remuneración de los Notarios la constituyen las sumas que reciban de los usuarios por la prestación de sus servicios, de acuerdo con las tarifas legales/ y por subsidios que les fije el Fondo Nacional del Notariado o la Superintendencia de Notariado y Registro cuando fuere el caso". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Concepto No. 075070 del 4 de septiembre de 2006 emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en el que estudia si "Las retribuciones por la actividad del notario/ tanto por los servicios prestados a sus usuarios como las originadas en subvenciones del Fondo Cuenta Especial de Notariado (o de la Superintendencia de Notariado y Registro), se encuentran sujetas a retención en la fuente" concluye que "la retribución por la actividad del notario se enmarca bajo el concepto de honorarios".

- g. CONCEPTO 200812-121960. Inviabilidad de provisionar los derechos por aportes ordinarios y recaudos notariales en una entidad de gobierno general.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.3. Literal f.

- h. CONCEPTO 20092-126103. Reconocimiento y revelación de deudas de difícil recaudo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1475-Deudas de difícil recaudo. Literal c.

- i. CONCEPTO 200910-135648. Inviabilidad de que el Ministerio de Hacienda reclasifique a la cuenta 1475-Deudas de difícil recaudo, los saldos de deudores por préstamos gubernamentales catalogados como incobrables

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 1.3. Literal a.

- j. CONCEPTO 20097-132251. Inviabilidad de reconocer provisiones de los deudores de una entidad de gobierno general que no se encuentran relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables al finalizar la vigencia 2007

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.6. Literal a.

De tal manera que los subsidios otorgados a los notarios constituyen un gasto a título de honorarios que debe ser reconocimiento en la información contable de la entidad utilizando la subcuenta 511111-HONORARIOS, de la Cuenta 5111-GENERALES, con contrapartida en la Subcuenta 242552-HONORARIOS de la Cuenta 2425-ACREEDORES VARIOS.

CONCLUSIÓN

El préstamo de las hojas en las cuales se transcriben los registros civiles no constituye en sí mismo un deudor por cuanto estos elementos no se adquieren para la venta sino para el uso de la entidad en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Por lo tanto, la entidad puede realizar un control administrativo sobre dichos elementos para su recuperación, pero no reconocer en su información contable un deudor.

En aplicación de la norma técnica de Deudores, la entidad no debe provisionar los derechos por aportes ordinarios y recaudos notariales. Cuando estos se extingan por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio.

Mientras esto no suceda deben seguir siendo reconocidos en la subcuenta original en la que se realizó su causación.

En cuanto a los subsidios entregados a los notarios de insuficientes ingresos constituyen para estos parte de su remuneración; por lo tanto, la entidad reconocerá en su información contable el pasivo correspondiente utilizando la Subcuenta 242552-HONORARIOS; de la Cuenta 2425-ACREEDORES VARIOS causando el respectivo gasto mediante un débito a la Subcuenta 511111-HONORARIOS, de la Cuenta 5111-GENERALES.



- k. CONCEPTO 20098-133481. Inviabilidad de reconocimiento y revelación de deudores por ingresos no tributarios de la vigencia anterior. Soporte legal

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal j.

- l. CONCEPTO 20098-133724. Viabilidad de reclasificación de saldos de la cuenta 1475-Deudas de difícil cobro a la cuenta original de deudores, producto de la celebración de un acuerdo de pago entre Isagén y Emcali00

CONCEPTO 20098-133724 del 22-09-09			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1 2.2	Normas Técnicas relativas a los activos/Deudores 14 Deudores 1475 Deudas de difícil cobro
	Subtema		Viabilidad de reclasificación de saldos de la cuenta 1475-Deudas de difícil cobro a la cuenta original de deudores, producto de la celebración de un acuerdo de pago entre Isagén y Emcali
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5805 Financieros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de intereses a favor de la Bolsa de Energía
3	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Manejo de cuentas auxiliares discriminadas por terceros
4	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	4806 Ajuste por diferencia en cambio
		1.2	5803 Ajuste por diferencia en cambio
		2.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado
Subtema		Reconocimiento de ajustes por diferencia en cambio e inviabilidad de compensación entre ingresos y gastos por dicho concepto	
5	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad pública/no compensación
		1.2	Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables
Subtema		Inviabilidad de compensación de ingresos y gastos no operacionales en la presentación de las notas a los estados contables	

Doctora

ELVIA LUZ RESTREPO SALDARRIAGA

Directora Gestión Contable y Fiscal

ISAGÉN S.A. ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133724, en la cual solicita concepto en relación con

los hallazgos presentados en el informe final de la Contraloría General de la República (CGR), correspondiente a la auditoría practicada a los saldos contables de la vigencia



fiscal 2008, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su consulta que como resultado de la Auditoría practicada por la Contraloría General de la República, se recibieron las siguientes observaciones:

1. *"Provisión Para Deudores: El párrafo 5 del numeral 4 de la Guía Administrativa 234 de 2002 estipula: Toda factura o cuenta por cobrar que tenga un período de vencimiento superior a ciento ochenta (180) días, deberá informarse a Gestión Contable Tributaria para efectuar la provisión de cartera correspondiente. A diciembre 31 de 2008 no se presentan Deudas de Difícil cobro que correspondan a la provisión de \$16.270,02 millones en las cuentas 1480190100 Provisión y 1480900000 Provisión otros deudores a nombre del tercero con NIT 8903990034, debido a la incorrecta clasificación de las cuentas, lo que generó sobrevaloración de las cuentas 1408 'Deudores Servicios Públicos' y subvaloración de la cuenta 1475 'Deudas de Difícil recaudo' en dicho valor".*
2. *Otros Gastos Ordinarios: "La dinámica del Catálogo de Cuentas del PGCP estipula que la cuenta 5808 'Otros Gastos Ordinarios' representa el valor de los gastos de la empresa contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas. Durante la vigencia 2008 se contabilizaron en la cuenta 5805 'Financieros' \$24,65 millones a nombre del tercero 900042857Y por concepto de actualización ajuste energía Bolsa generada en agosto de 2007, debido a deficiencias en el control interno contable de la empresa, lo que conlleva a la sobrevaloración de la cuenta 5805 y subvaloración de la cuenta 5808".*
3. *Cuentas auxiliares discriminadas por terceros: "El numeral 3.15 de la Resolución 357 de 2008 de la CGN define la eficiencia de los sistemas de información en los siguientes términos: Con independencia de la forma que utilicen las empresas públicas para procesar la información, sea esta manual o automatizada, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia, eficacia y economía en el procesamiento y generar de la información financiera, económica, social y ambiental. El reporte ZRCT de SAP discrimina las cuentas de resultados por terceros y qué se utiliza para elaborar algunos informes oficiales presentados por Isagén, por cuanto al comparar los saldos con los del balance de prueba arroja las siguientes diferencias (...).*
4. *Ajustes por diferencia en cambio: "De conformidad con la dinámica de las cuentas 4806 Ajustes por Diferencia en Cambio y 5803 Ajustes por Diferencia en Cambio, estas se acreditan o debitan según corresponda con el valor causado por diferencia en cambio, previa disminución del gasto o ingreso por el mismo concepto, si lo hubiere, no obstante, al cierre de la vigencia 2008, se observa que no se realizó la compensación correspondiente entre las cuentas de ingreso y gastos por ajustes de diferencia en cambio por conceptos iguales, así: Situaciones presentadas por deficiencias del Sistema en la parametrización de los ajustes automáticos por diferencia en cambio, lo que generó sobrevaloración de la cuenta 4806 y subvaloración de la cuenta 5803 en \$29.183,57 y \$20.909,76 millones respectivamente".*
5. *Ingresos (Gastos) no operacionales: "El párrafo 123 del PGCP "No Compensación" determina que en ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental. La nota de carácter específico N° 29 de los Estados Financieros vigencia 2008, presenta como partidas netas la información relacionada con los ingresos y gastos no operacionales diversos de la vigencia, debido a una inadecuada estructuración de las notas a los estados contables, situación que no refleja el comportamiento de cada una de esas partidas".*

Debido a que el informe ZRCT no se constituye en una herramienta adecuada para conciliar las cuentas de ingresos y gastos a nivel de tercero, situación que pone en riesgo la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información".

CONSIDERACIONES

1. Provisión para deudores

En su comunicación señala que en respuesta a este hallazgo se manifestó a la entidad de control que "En el mes de diciembre de 2004 se firmó un Convenio de Ajuste Financiero, Operativo y Laboral con Emcali, para la reestructuración de una obligación contraída en años anteriores.

Contablemente se trasladó de la cuenta por cobrar de difícil cobro que se tenía constituida desde que se provisionó la obligación a una cuenta por cobrar exigible. Es importante tener presente que este es un acuerdo de pago a largo plazo, que Emcali es una empresa que continúa bajo la intervención de la Superintendencia de Servicios Públicos, y que dadas las condiciones de esta empresa, se considera prudente mantener el registro de la provisión de esta cartera debido a que el ingreso de estos valores continúan con algún grado de incertidumbre sobre su recuperación".

En ese sentido, el numeral 8° del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), referente a los principios de contabilidad pública, señala en relación con el principio de la medición que "Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los



originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas". (Subrayado fuera de texto).

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

A su vez, el numeral 2.9.1.1.3 de las Normas Técnicas relativas a los activos, del mismo texto normativo, 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.* (Subrayado fuera de texto).

Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable". (Subrayado fuera de texto).

Por lo tanto, los acuerdos de pago se constituyen en derechos ciertos para la entidad contable pública, toda vez que el deudor continúa reconociendo la obligación y la intención de pago; el efecto de la celebración de este tipo de acuerdos es que se pactan unas nuevas formas y condiciones de pago entre quien tiene el pasivo ya reconocido y quien tiene causado el derecho real.

En ese orden de ideas, reclasificar los saldos reconocidos en las subcuentas de la cuenta 1475-DEUDAS DE DÍFICIL RECAUDO, a la cuenta original de deudores, producto de la firma del acuerdo de pago, no contraría la norma técnica de deudores contenida en el Plan General de Contabilidad Pública, toda vez que dicha reclasificación refleja la realidad del hecho económico y financiero.

2. Otros gastos ordinarios

En relación con este hallazgo, la entidad señala que *"Este registro se originó en el trámite de cuentas por pagar a favor de la Bolsa de energía, como resultado de valores que surgen de actualizaciones en mediciones correspondientes a consumos de períodos anteriores, porque hasta el momento no han sido cobrados por la Bolsa. Cuando el mercado tiene todos los elementos para cobrar un valor originado en años anteriores, presenta una refacturación,*

con la actualización financiera por el no cobro de dichos valores.

El valor correspondiente al capital se registra en la cuenta 5815 Gastos de Ejercicios Anteriores debido a que la venta de la energía era del período 2007. La actualización del capital se registra en la cuenta 5805 por ser intereses solo conocidos en el momento de recibida la nueva factura".

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece que la cuenta 5805-FINANCIEROS *"Representa el valor de los gastos incurridos por la entidad contable pública originados en el manejo del portafolio de inversiones y en la amortización del descuento en colocación de bonos y títulos, entre otros".*

Así mismo, expresa que la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS *"Representa el valor de los gastos de la entidad contable pública originados en el desarrollo de actividades ordinarias que no se encuentran clasificadas en otras cuentas".*

Por lo anterior, y con base en el principio de la medición, señalado en el numeral anterior, los gastos por concepto de intereses a favor de la Bolsa de Energía deben reconocerse en la subcuenta 580590-Otros gastos financieros, de la cuenta 5805-FINANCIEROS; lo anterior, teniendo en cuenta que estos corresponden a la actualización de valores por la refacturación.

3. Cuentas auxiliares discriminadas por terceros

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".*

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".*

El artículo 2º de la Ley 87 de 1993 establece: *"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 orientarán 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;

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;"

Así mismo, el numeral 1.2 de la citada 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 Nacional de Contabilidad Pública. (...)

c. Promover la cultura del autocontrol por parte de los ejecutores directos de las actividades relacionadas con el proceso contable. (...)

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. (...)

j. Garantizar la generación y difusión de información contable necesaria para el cumplimiento de los objetivos de gestión pública, control público, divulgación y cultura".

El numeral 3.15 de la Resolución 357 de 2008, por 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 (CGN), expresa que "*Con independencia de la forma que utilicen las entidades públicas para procesar la información, sea esta manual o automatizada, el diseño del sistema implementado deberá garantizar eficiencia, eficacia y economía en el procesamiento y generación de la información financiera, económica, social y ambiental.* (Subrayado fuera de texto).

Para la implementación y puesta en marcha de sistemas automatizados, las entidades observarán criterios de efi-

ciencia en la adquisición de equipos y programas que contribuyan a satisfacer sus necesidades de información. Y atendiendo la naturaleza y complejidad del ente público de que se trate, se deberá procurar que los sistemas implementados integren adecuadamente los principales procesos que tienen a su cargo las dependencias". (Subrayado fuera de texto).

Por lo cual, la entidad debe llevar a cabo todas las acciones que se requieran para que los sistema de información generen los datos suficientes y de manera oportuna, que permitan registrar de manera adecuada todos los hechos, operaciones y transacciones que realiza. En ese sentido, le corresponde a la entidad implementar los procedimientos y actividades de control interno necesarios para que exista un adecuado soporte documental de los registros contables, así como la realización de conciliaciones entre la información registrada en la contabilidad, con los datos que tienen las demás dependencias, aplicativos o bases de datos, a fin de que la información contable refleje razonablemente la información financiera, económica, social y ambiental de la entidad.

Con base en lo anterior, la entidad debe adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos u obligaciones, valores respecto de los cuales no haya sido legalmente posible su imputación a alguna persona o entidad, incorpore derechos que, no obstante su existencia, no sea posible ejercer su cobro, u operaciones que carezcan de documentos soportes idóneos. Cuando alguna de estas situaciones se presenten, deberán llevarse a cabo las acciones pertinentes para su depuración.

4. Ajuste por diferencia en cambio

El numeral 134 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, refiriéndose a las bases de valuación, expresa que el costo reexpresado "*Está constituido por el costo histórico actualizado a valor corriente, mediante el reconocimiento de cambios de valor, ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Son aceptados como índices específicos de reexpresión la tasa representativa del mercado (TRM), los pactos de ajuste, la unidad de valor real (UVR) o cualquier otra modalidad admitida formalmente. Cuando se contraigan obligaciones o se adquieran bienes o servicios en moneda extranjera, el valor de la transacción debe reexpresarse en moneda nacional, según las normas y procedimientos aplicables".* (Subrayado fuera de texto)

En desarrollo del numeral anterior, el Manual de Procedimientos, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, en su capítulo XI contiene el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reex-



presado, cuyo numeral 1° define el tratamiento contable cuando se utiliza la Tasa Representativa del Mercado (TRM), así: *"Cuando las normas técnicas de activos o pasivos no consideren metodologías específicas de actualización, 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). (...) 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"*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 8° del procedimiento contable referido señala, refiriéndose al registro contable de reexpresiones sucesivas, que *"la entidad contable pública no debe reconocer en un mismo período ingresos o gastos financieros por concepto de la reexpresión de activos o pasivos, que correspondan a un mismo hecho económico, por tanto, debe revelar un solo valor acumulado de la reexpresión, que puede ser ingreso o gasto"*. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, el procedimiento contable referido regula que los derechos y obligaciones en moneda extranjera deben reexpresarse con el índice específico señalado con una periodicidad mensual.

Adicionalmente, que un mismo hecho económico debe revelar un solo valor acumulado de la reexpresión produciendo un solo efecto en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental de la entidad contable pública, bien sea ingreso o gasto, de tal manera que el texto transcrito guarda consonancia con el Principio de Contabilidad Pública de la no compensación descrito en el numeral 123 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, el cual determina que *"En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental"*.

Por lo anterior, el Catálogo General de Cuentas, en la dinámica de la Cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, indica que se debita con *"El valor causado por diferencia en cambio, previa disminución del ingreso por el mismo concepto, si existiere"*, entendiéndose tal disminución del ingreso, previamente registrado, como un débito a la cuenta 4806 AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO y un crédito por la reducción del activo o el aumento del pasivo que esté siendo objeto de reexpresión (o de aquellos previamente registrados, según sea el caso) y no como una compensación entre ingresos y gastos. El tratamiento descrito se refiere a un mismo hecho económico, esto es cuando un activo o un pasivo inicialmente reexpresado sufre sucesivos ajustes dentro del mismo período contable,

de manera que los efectos de la TRM en su costo sean contrarios a los efectos reconocidos inicialmente dentro del mismo período.

Se infiere entonces que, tratándose de hechos económicos distintos, es decir, si se tienen diferentes activos o pasivos que dentro del mismo período contable han ocasionado ingresos y gastos financieros por diferencia en cambio, pueden presentarse saldos tanto en la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO como en la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, porque, como se indicó, estas cuentas no pueden ser objeto de compensación.

De otra parte, en lo referente al sistema de información utilizado, la entidad debe seguir lo señalado en el numeral 3° de esta comunicación.

5. Compensación de ingresos y gastos no operacionales

El numeral 9.1.4.1 de las Normas técnicas relativas a los ingresos, 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 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"*.

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).

Así mismo, el numeral 9.1.4.2 de las Normas técnicas relativas a los gastos expresa que *"Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario"*.

El 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".

Por lo anterior, y con base en el principio de la no compensación, señalado en el numeral anterior, el cual expresa que *"En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental"*, se puede



deducir que no es posible, en ningún modo, compensar las cuentas de ingresos, gastos y costos para reconocer partidas netas en los estados contables, teniendo en cuenta que al hacerlo la información contable no reflejaría la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad.

Cabe resaltar que el párrafo 122, respecto al principio de revelación, establece que *“Los estados, informes y reportes contables deben reflejar la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, así como los resultados del desarrollo de las funciones de cometido estatal por medio de la información contenida en ellos; la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación cuantitativa y cualitativa de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública y que no esté contenida en el cuerpo de los estados, informes y reportes contables, debe ser revelada por medio de notas. La información contable también revela hechos presupuestarios que han sido interpretados por el SNCP. La información debe servir, entre otros aspectos, para que los usuarios construyan indicadores de seguimiento y evaluación de acuerdo con sus necesidades, e informarse sobre el grado de avance de planes, programas y proyectos de la entidad contable pública”.* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 366, en lo relativo a las Notas Explicativas a los Estados Contables, establece que *“Los estados contables básicos revelan información cuantitativa en la estructura de su informe y cualitativa en las notas a los mismos. Los estados contables básicos son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables básicos forman parte integral de los mismos”.*

El párrafo 375 del numeral 9.3.1.5 del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a las Notas a los estados contables, establece 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).

Así las cosas, las notas a los estados contables revelan información adicional de carácter general y específico que complementa la información reflejada en los estados, informes y reportes contables, y que se requieren para una adecuada interpretación de los hechos, transacciones y operaciones

realizadas y de la realidad y prospectiva de la entidad contable pública; por lo cual, no pueden ser utilizadas para la compensación de partidas contables, pues no solamente este no es el objeto de las notas a los estados contables, sino que además al hacerlo se incumplirían los principios contables de medición, revelación y no compensación.

CONCLUSIÓN

1. Teniendo en cuenta que en la fecha en que Isagén celebró el acuerdo de pago con Emcali los saldos contables se encontraban registrados en el Grupo 14-DEUDORES, en la subcuenta respectiva de la cuenta 1475-DEUDORES DE DÍFICIL RECAUDO, y con la firma del mismo se constituye en un derecho cierto para la entidad, es pertinente reclasificar los saldos reconocidos en las subcuentas de la cuenta 1475-DEUDAS DE DÍFICIL RECAUDO, a la cuenta original de deudores, toda vez que dicha reclasificación refleja la realidad del hecho económico y financiero.
2. Con base en lo señalado en el numeral 2° de las consideraciones, los gastos por concepto de intereses a favor de la Bolsa de Energía deben reconocerse en la subcuenta 580590-Otros gastos financieros, de la cuenta 5805-FINANCIEROS; lo anterior, teniendo en cuenta que estos corresponden a la actualización de valores por la refacturación, y revelarse en notas a los estados contables el origen de estos saldos.
3. Es responsabilidad de la entidad llevar a cabo todas las acciones que se requieran para que los sistemas de información generen los datos suficientes y de manera oportuna, que permitan registrar de forma adecuada todos los hechos, operaciones y transacciones que realiza.

La entidad debe tener registrado en su contabilidad o en otras bases de datos o aplicativos la identificación completa de los terceros con quienes realiza operaciones y transacciones con el fin de tener los datos suficientes para ejercer la acción de cobro o el cumplimiento de obligaciones. Debe, además, implementar los procedimientos y actividades de control interno que se requieran para que exista un adecuado soporte documental de los registros contables, y realizar de forma permanente conciliaciones entre los saldos registrados en la contabilidad y los contenidos en los demás sistemas de información. Lo anterior, con el fin de evitar que la información contable revele valores que no se constituyan en derechos u obligaciones y garantizar que la totalidad de las operaciones sean registradas.

4. En relación con el reconocimiento de la reexpresión de bienes, derechos y obligaciones en moneda extranjera, la entidad debe seguir lo señalado en el Capítulo XI, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), de conformidad con lo señalado en el numeral 4° de las consideraciones.



En relación con las dificultades que se presentan en los aplicativos de los sistemas de información para reconocer la diferencia en cambio, la entidad debe realizar los correctivos necesarios para que la información contable se ajuste a la realidad de las operaciones registradas.

5. Con base en los principios contables públicos de la medición, revelación y no compensación, no es posible, en ningún modo, compensar las partidas de ingresos, gastos y costos, y activos y pasivos, para reconocer par-

tidas netas en la información contable. Por lo cual, la entidad debe reconocer los hechos, operaciones y transacciones de conformidad con los principios, normas técnicas y procedimientos señalados en el Régimen de Contabilidad Pública, para que los saldos revelados en los estados, informes y reportes contables reflejen de manera razonable la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad.

10.1.1.4. Propiedades, planta y equipo

- a. CONCEPTO 20099-134152. Efecto del IVA descontable en la determinación del costo histórico de propiedades, planta y equipo para el cálculo de la depreciación

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2425-Otros deudores. Literal e.

- b. CONCEPTO 200910-135300. Determinación de la vida útil de los activos

CONCEPTO 200910-135300 del 03-11-09

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los grupos que integran el Activo/Propiedades, planta y equipo Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
Subtema		Determinación de la vida útil de los activos	

Doctores

CARLOS EDO GARCÍA C.

Gerente

WALTER ALBERTO BUSTAMANTE L.

Contador

Envicárnicos EICE

Envigado (Antioquia)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 200910-135300, en la cual consulta sobre la viabilidad para comenzar a utilizar las siguientes vidas útiles:

Tipo de Activo	Vida útil
Edificaciones-Mataderos	20 años
Maquinaria y Equipo	10 años
Redes, líneas y cables	10 años
Muebles y enseres	10 años
Equipos de Cómputo	5 años
Vehículos	5 años

Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 169 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala que *“La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse 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 periodo en el cual fueron adquiridos”* (Subrayado fuera del texto).

El numeral 10 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propie-



dades, planta y equipo, que trata sobre los años de vida útil de activos depreciables o amortizables, 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.” (Subrayado fuera del texto).

El numeral 11 del mismo texto normativo expresa 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 periodo contable en el cual se efectúa el cambio” (Subrayado fuera del texto).

Adicionalmente, el numeral 3.2. del Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable, adoptado mediante la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, que trata sobre los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, indica lo siguiente: “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 (...). Entre otras, son prácticas contables las relacionadas con (...). vidas útiles aplicables (...), así como la respuesta a las consultas formuladas a la CGN”.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las consideraciones, es la entidad pública quien debe definir la vida útil de los activos depreciables y aplicar el método de depreciación que mejor considere los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Dicha política contable debe estar debidamente documentada.

La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente y en caso de determinar que aquella vida útil estimada cambia, por adiciones o mejoras, avances tecnológicos, políticas de mantenimiento y reparaciones, obsolescencia u otros factores, la entidad puede fijar una nueva vida útil, registrando el efecto a partir del periodo contable en que se realiza el cambio.

- c. CONCEPTO 20097-132611. Reconocimiento de inversiones en adquisición y construcción de infraestructura, realizadas en propiedad ajena por Metroparques

CONCEPTO 20097-132611 del 06-08-09

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP	
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Propiedades, planta y equipo	
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de inversiones en adquisición y construcción de infraestructura, realizadas en propiedad ajena por Metroparques	
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1915	Obras y mejoras en propiedad ajena
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de METROPARQUES de obras y mejoras de bienes en administración	

Doctora
TERESITA BUSTAMANTE VILLA
Jefe de Contabilidad y Presupuesto
METROPARQUES

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20097-132611, en la cual consulta el registro contable relacionado con inversiones futuras a realizarse tanto en propiedades, planta y equipo, como en otros bienes que no son de propiedad de la entidad, pero que están bajo su administración. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 2º del Decreto 177 de 2002 establece: *“La empresa industrial y comercial del Estado Metroparques, es una persona jurídica del orden municipal, dotada de autonomía administrativa, financiera y patrimonio propio. (...)”.*

El artículo 5º del citado Decreto señala que *“Metroparques, tiene como objeto promover, planear, financiar, construir, dotar,*



administrar, mantener, explotar, y organizar la infraestructura, dirigida al desarrollo de la recreación social activa y pasiva, centros culturales y/o de esparcimiento y utilización del tiempo libre y de ocio en beneficio de la comunidad, en los cuales también se puedan desarrollar actividades deportivas, artísticas, culturales, previendo siempre la conservación y defensa de los recursos naturales y medio ambiente, la protección de la salud y el aseo público, dotándolos en algunos casos, con atracciones mecánicas, servicios de restaurante, cafetería y venta de artículos deportivos, recreativos y educativos.”

El párrafo 3º del citado artículo dispone: “La entidad podrá administrar en especial, los espacios que el Municipio de Medellín determine tales como parques, cerros tutelares, rutas verdes, parques barriales, vecinales, zonales, lineales, acuáticos, de atracciones.”

Con respecto a la normativa contable, el párrafo 165 del Plan General de Contabilidad Pública 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. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA “Representa el valor de los desembolsos efectuados para adicionar, acondicionar, mejorar o ampliar, en forma significativa, la capacidad operacional de los bienes inmuebles de propiedad de terceros, que son utilizados por la entidad contable pública para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal.”

CONCLUSIÓN

Las inversiones que efectúe Metroparques con el fin de adquirir o construir infraestructura para el desarrollo del objeto establecido en el artículo 5º del Decreto 177 de 2002, deben registrarse en las subcuentas y cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Lo anterior, teniendo en cuenta que las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para el desarrollo de las funciones de cometido estatal, que no están disponibles para la venta, y cuya vida útil probable en condiciones normales de utilización excede de un año.

Ahora bien, las inversiones que efectúe 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 se registran en la cuenta 1915-OBRAS Y MEJORAS EN PROPIEDAD AJENA.

- d. CONCEPTO 20097-132251. Reconocimiento de bienes como inventarios o propiedades, planta y equipo, y existencia de un espacio físico de almacén

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.6. Literal a.

10.1.1.5. Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales

- a. CONCEPTO 20094-127560. Reconocimiento por parte del INCO como gastos o activos de las erogaciones incurridas en el mantenimiento de vías

CONCEPTO 20094-127560 del 20-04-09

CONCEPTO 20094-127560 del 20-04-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del INCO como gastos o activos de las erogaciones incurridas en el mantenimiento de vías

Doctora

MARÍA CLARA GARRIDO G.

Subgerente Administrativa y Financiera

Instituto Nacional de Concesiones (INCO)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-127560, mediante la cual solicita que se le dé alcan-

ce a la respuesta emitida con el expediente 20093-126734 en el sentido de que se le indique, específicamente para INCO, en qué condiciones las erogaciones efectuadas para



el mantenimiento de las vías se contabilizan como un mayor valor del activo, o como un gasto.

Lo anterior teniendo en cuenta que el concepto enviado hace referencia al registro del mantenimiento de vías que ejecuta la propia entidad, caso distinto a INCO que son vías en concesión. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública dentro de los Principios de Contabilidad contiene el principio de medición, el cual define que *“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.”* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 132 define el costo histórico en los siguientes términos: *“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. (...)”* (Negrilla y subrayado fuera de texto).

Por su parte, la norma técnica relativa a los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, de manera general, en el párrafo 179 considera que *“El mejoramiento y rehabilitación de los bienes de beneficio y uso público se reconoce como mayor valor de los bienes, 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.”* (Negrilla y subrayado fuera de texto).

El párrafo 181 dispone que *“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.” (Negrilla y subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De conformidad con el párrafo 179 el mejoramiento y rehabilitación se constituye en mayor valor del bien de beneficio y uso público, cuando la entidad contable pública en forma directa efectúa dichas obras.

Esto es así porque este mayor valor de los bienes de beneficio y uso público debe tenerse en cuenta para el cálculo de la amortización, razón por la cual es evidente que en concordancia con el subrayado del párrafo 181, el mejoramiento y rehabilitación se aplica única y exclusivamente para entidades que los realizan en forma directa y con esos fines, como puede ser el caso de INVÍAS, pero nunca para el caso del INCO, puesto que los bienes en concesión no son objeto de amortización y, como puede leerse, la consecuencia de afectar el cálculo de la amortización se debe a que previamente se habían incrementado por razón del mejoramiento y la rehabilitación.

En síntesis, el INCO no puede aplicar el párrafo 179, toda vez que este hace referencia a los bienes de beneficio y uso público que no están amparados bajo contratos de concesión. Por el contrario, como lo afirma el párrafo 181, los bienes en concesión no son objeto de amortización; y el INCO debe aplicar para el reconocimiento de los bienes de beneficio y uso público en concesión el costo histórico que, para el caso de las concesiones, está constituido por todos los recursos destinados a que estos bienes estén dispuestos para el uso y goce de la comunidad.

Respecto del tema del mantenimiento, el análisis es el mismo, lo cual significa que el INCO no puede registrar gastos de mantenimiento de las vías, porque estaría contrariando el concepto de bien en concesión, toda vez que esto le corresponde al concesionario; pero sí le compete reconocer el costo de tener redes disponibles para el transporte, el cual incluye todos los gastos en que incurre el concesionario para el efecto.

Así las cosas, tratándose de las entidades que tienen bajo su ejecución las obras de mantenimiento de las vías, como es el caso de Invías, las erogaciones por dicho concepto se registran como gasto en las cuentas dispuestas para ello en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.



- b. CONCEPTO 20094-127534. Reconocimiento de los bienes de beneficio y uso público, e inviabilidad de efectuar actualizaciones a los mismos

CONCEPTO 20094-127534 del 30-04-09

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los bienes de beneficio y uso público, e inviabilidad de efectuar actualizaciones a los mismos

Doctora
OLGA INÉS MONCADA ROA
Secretaria General
Instituto Caro y Cuervo (ICC)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-127534, en la cual informa que la entidad en desarrollo de las gestiones administrativas adelantadas 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, procedió en cumplimiento de la Ley 734 de 2002, la cual establece la obligatoriedad de asegurar los bienes públicos, realizar avalúos a través del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, a efectos de obtener un valor para establecer la póliza de seguro de los bienes declarados monumentos nacionales mediante los Decretos 505 de 1986 (Hacienda Yerbabuena) y Decreto 1458, a lo cual se consulta si una vez obtenido dicho avalúo debería haberse abstenido de corregir sus estados financieros, haciendo caso omiso de los valores obtenidos, y dejando simplemente una nota contable en la cual, sin fundamento alguno y sólo sobre el criterio subjetivo del Contador de turno de la entidad, se hiciera el ejercicio de establecer un valor también subjetivo, a bienes que ni siquiera estaban discriminados, so pena de rayar en el prevaricato, pues tampoco se habría cumplido con el Plan de Mejoramiento que la Contraloría General de la República (CGR) aprobó, en cuanto al compromiso de hacer los avalúos exigidos por la Comisión de Auditoría de periodos anteriores.

CONSIDERACIONES

En consideración a su consulta me permito manifestarle que en materia de reconocimiento y revelación de hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) contiene el marco conceptual en su Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), que en lo relacionado con las características cualitativas de la información contable pública, establece en su párrafo 101 que *“Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos*

del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información.”

En el párrafo 102 referente a la información contable pública se determina que *“... 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. Las características cualitativas que garantizan la confiabilidad 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).

Ahora bien, en cuanto a las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad pública, el párrafo 119 referente al principio de medición establece que *“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).

A efectos de cumplir con 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, el párrafo 130 del PGCPC establece *“Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”*; y en su párrafo 131 determina que *“Las diferentes bases de valuación que se definen a continuación, permiten reconocer y revelar las diferentes transacciones, hechos y operaciones, de la entidad contable pública, de tal forma que los resultados obtenidos se ajusten a los propósitos de control, rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia.”* (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la definición del costo histórico, el párrafo 132 del PGCPC determina que *“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).

En lo relacionado con la norma técnica de activos, específicamente a bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, el párrafo 177 del PGCPC señala que *“... deben reconocerse por el costo histórico. En el caso de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 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”*. (Subrayado fuera de texto).

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; situación que en el caso particular del Instituto Caro y Cuervo (ICC) se cumplió, pues realizó un avalúo técnico a través del IGAC, entidad pública que, dentro de sus funciones de cometido estatal, realiza avalúos de carácter técnico, que en el caso del avalúo técnico realizado a los bienes históricos y culturales del ICC, según ficha enviada por la entidad, se tuvo en cuenta la naturaleza especial de bienes históricos y culturales, razón por la cual considera este despacho, se cumple con el requisito de medición monetaria confiable, ya que no existe ninguno valor inicial de registro, y se estimó empleando un método de reconocido valor técnico.

Finalmente, se precisa que solamente cuando no exista ningún tipo de medición confiable, para obtener el valor de reconocimiento y revelación de los hechos, se deberá proceder a revelarlos por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables. No obstante, debe implementar las acciones que considere pertinentes para ejercer un control administrativo sobre este tipo de bienes, mediante una relación detallada de los mismos.

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; situación que en el caso particular del Instituto Caro y Cuervo (ICC) se cumplió, pues realizó un avalúo técnico a través del IGAC, entidad pública que, dentro de sus funciones de cometido estatal, realiza avalúos de carácter técnico, que en el caso del avalúo técnico realizado a los bienes históricos y culturales del ICC, según ficha enviada por la entidad, se tuvo en cuenta la naturaleza especial de bienes históricos y culturales, razón por la cual considera este despacho que se cumple con el requisito de medición monetaria confiable, ya que no existía ningún valor inicial de registro, y se estimó empleando un método de reconocido valor técnico.

Finalmente, se precisa que solamente cuando no exista ningún tipo de medición confiable, para obtener el valor de reconocimiento y revelación de los hechos, se deberá proceder a revelarlos por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables. No obstante, debe implementar las acciones que considere pertinentes para ejercer un control administrativo sobre este tipo de bienes, mediante una relación detallada de los mismos.



c. CONCEPTO 20095-129090. Costo histórico de bienes históricos y culturales

CONCEPTO 20095-129090 del 20-05-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
	Subtema	1.1.1	Costo histórico de bienes históricos y culturales
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/ Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
	Subtema	1.1.1	Actualización de bienes históricos y culturales mediante avalúo técnico

Doctor

ENZO RAFAEL ARIZA AYALA

Secretario General

Ministerio de Cultura

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129090, en la cual consulta:

1. ¿Es válido realizar la determinación del costo histórico de los bienes históricos y culturales mediante avalúo técnico?
2. ¿Cuáles son los métodos de actualización para estos bienes y si en especial se considera el avalúo técnico como uno de ellos?

CONSIDERACIONES

En consideración a su consulta me permito manifestarle que en materia de reconocimiento y revelación de hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) contiene el marco conceptual en su Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), que en lo relacionado con las características cualitativas de la información contable pública establece en su párrafo 101 que *“Las características cualitativas de la información contable tienen por objeto cumplir y validar los propósitos del SNCP y garantizar la satisfacción equilibrada de los objetivos de los distintos usuarios. Se interrelacionan en conjunto y aseguran la calidad de la información.”*

En el párrafo 102 referente a la información contable pública se determina que *“... 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. Las características cualitativas que garantizan la confiabilidad 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).

Ahora bien, en cuanto a las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad pública, el párrafo 119 referente al principio de medición establece que *“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).

A efectos de cumplir con 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, el párrafo 130 del PGCP establece *“Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos”;* y en su párrafo 131 determina que *“Las diferentes bases de valuación que se definen a continuación, permiten reconocer y revelar las diferentes transacciones, hechos y operaciones, de la entidad contable pública, de tal forma que los resultados obtenidos se ajusten a los propósitos de control.*



rendición de cuentas, gestión eficiente y transparencia." (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la definición del costo histórico, el párrafo 132 del PGCP, determina que "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).

En lo relacionado con la norma técnica de activos, específicamente a bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, el párrafo 177 del PGCP señala que "... deben reconocerse por el costo histórico. En el caso de los bienes históricos y culturales debe existir el acto jurídico que los considere como tales." (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 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." (Subrayado fuera de texto).

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 por regla general se reconocen por su costo histórico, en el entendido que se pueda determinar el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización, así como las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a la norma técnica aplicable a los bienes históricos y culturales que harán parte del costo histórico.

Pero en las circunstancias que no exista ninguno de los anteriores criterios, el costo histórico se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico, que contemplen en su determinación las características particulares y especiales de la naturaleza de bienes históricos y culturales.

Ahora bien, cuando la medición monetaria del costo histórico no sea confiable para obtener el valor de reconocimiento y revelación, se deberá proceder a revelarlos por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables. No obstante, debe implementar las acciones que considere pertinentes para ejercer un control administrativo sobre este tipo de bienes, mediante una relación detallada de los mismos.

CONCLUSIÓN

Los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales por regla general se reconocen por su costo histórico, en el entendido que se pueda determinar el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización, así como las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a la norma técnica aplicable a los bienes históricos y culturales que harán parte del costo histórico.

Pero en las circunstancias que no exista ninguno de los anteriores criterios, el costo histórico se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico, que contemplen en su determinación las características particulares y especiales de la naturaleza de bienes históricos y culturales.

Ahora bien, cuando la medición monetaria del costo histórico no sea confiable, para obtener el valor de reconocimiento y revelación, se deberá proceder a revelarlos por medio de información cualitativa o cuantitativa física en notas a los estados contables. No obstante, debe implementar las acciones que considere pertinentes para ejercer un control administrativo sobre este tipo de bienes, mediante una relación detallada de los mismos.



d. CONCEPTO 20095-129090. Actualización de bienes históricos y culturales mediante avalúo técnico

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.5. Literal c.

e. CONCEPTO 200910-135366. Reconocimiento de infraestructura aeroportuaria como bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales

CONCEPTO 200910-135366 del 12-11-09			
1-3	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los activos/Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales 17 Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
	Subtema		Reconocimiento de infraestructura aeroportuaria como bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales

Doctor

HÉCTOR RODRÍGUEZ GONZÁLEZ

Jefe Grupo Contabilidad

Aeronáutica Civil (Aerocivil)

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación radicada con el expediente 200910-135366 y una vez analizados los antecedentes, definiciones y consideraciones por usted presentados, me permito atender su comunicación remitiéndome a los numerales 2 y 3 de la misma:

1. Con base en un análisis de los antecedentes y definiciones en materia de bienes y servicios se formulan inquietudes y se exponen las razones que apartan a quien suscribe la consulta del pronunciamiento de la Contaduría General de la Nación (CGN) identificado con el expediente 200812-123700, en el que se considera la infraestructura aeroportuaria como bien de beneficio y uso público.
2. A partir de los antecedentes y definiciones se analiza el alcance del concepto CGN 200812-123700 presentando consideraciones que controvierten la conveniencia de considerar la infraestructura aeroportuaria como bien de beneficio y uso público. Con fundamento en tales consideraciones se plantean inquietudes relacionadas con la pertinencia de la dasificación que propone el concepto referenciado.
3. Finalmente se presentan comentarios al proyecto de Resolución "Por la cual se modifica el manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública en materia de reconocimiento y revelación de los contratos de concesión".

CONSIDERACIONES

En primera instancia es relevante manifestar que el Régimen de Contabilidad Pública, tal como se expone en su comuni-

cación, busca responder a la caracterización del entorno del sector público colombiano –entorno jurídico, entorno económico y entorno social–. Es por lo anterior que el párrafo 71 del mismo documento señala "El Régimen de Contabilidad Pública está basado en una estructura metodológica para su construcción. La sujeción a una metodología garantiza coherencia, consistencia y legitimidad conceptual al proceso de regulación y normalización. Así, este régimen no está soportado únicamente en la experticia o en la autoridad legal, sino que se fundamenta en preceptos lógicos y racionales que se contrastan con la realidad organizacional y el entorno jurídico, económico y social en el que se aplica; esta dinámica para la regulación ha sido discutida, aceptada y validada por la comunidad académica y profesional contable, por los diferentes reguladores a nivel internacional y por los usuarios de la información." (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior es pertinente para señalar que si bien el concepto 200812-123700 se fundamenta en el marco jurídico regulador de los bienes de uso público y se sustenta en fallos del Consejo de Estado, no es menos cierto que el análisis se limite a ello, razón por la cual el numeral 9.1.1.6 de las Normas técnicas relativas a los activos del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), establece la noción de bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, contemplando las características integrales de los mismos.

Precisamente el reconocimiento de los bienes objeto de análisis se deriva de sus características: su uso corresponde a todos los habitantes, son inalienables, inembargables e imprescriptibles. Los bienes de uso público son bienes inmuebles integrantes de la propiedad pública, cuyo dominio



pertenece a la República, pero cuyo uso pertenece a todos los habitantes de un territorio, esto es, tienen una destinación al uso común.

La Aeronáutica Civil, como usted expone en su comunicación, no solamente tiene la misión de regular sino también la de prestar unos servicios en el marco de la utilidad pública estipulada en el artículo 1776 del Código de Comercio, considerándose por tanto que los aeropuertos públicos no son bienes fiscales, porque se encuentran afectos al servicio y uso público (artículos 1808 a 1811 del Código de Comercio). Tal servicio en términos generales y en particular, frente a los definidos dentro de la misión de la entidad, se consideran dentro del término general de servicio de transporte aéreo como un servicio público esencial (artículo 68 de la Ley 336 de 1996) y en la prestación de los servicios competencia de la entidad, se incurre en costos recuperables vía tasas, tarifas y/o derechos, lo cual, en cabeza de la entidad pública o de un concesionario, no genera una desafectación de los bienes afectos al servicio, por cuanto no por esa situación se modifica la calidad de bien de uso público convirtiéndose en bien patrimonial del Estado o de los particulares –en el caso de las concesiones–.

Una interpretación en contrario desconocería entonces el principio de asociación definido en el RCP "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 (...)".

En razón a la anterior consideración no es factible concluir que la destinación del bien de beneficio y uso público a la prestación de un servicio público, genere en términos lógicos y racionales que tales bienes pierdan su calidad y tampoco es procedente concluir que por ello los servicios prestados por la Aeronáutica Civil no generen unos costos que deban ser medidos y revelados como se deduce de lo expuesto en los numerales 2.1 a 2.4 de su comunicación.

En virtud de lo expuesto se emitió el concepto identificado con el expediente 20097-132035 solicitando la reclasificación de los saldos reconocidos en las subcuentas de las cuentas del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, a las subcuentas respectivas del Grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, siendo procedente, entonces, en relación con las valorizaciones de las propiedades, planta y equipo reconocidas, registrar un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la cuenta 1999-VALORIZACIONES, subcuenta respectiva, situación a la cual hace referencia en los numerales 2.6 y 2.7 de su comunicación.

Con relación a su consideración, en el sentido de que actualmente el catálogo general de cuentas no contempla las cuentas en el grupo de bienes de beneficio y uso público

donde se puedan clasificar los bienes entregados en concepción, para el caso de la infraestructura aeroportuaria, cabe señalar que, efectivamente, en la actualidad se estudia la posibilidad técnica de crear las subcuentas correspondientes a la red aeroportuaria en el catálogo general de cuentas del Régimen de Contabilidad Pública y en la propuesta objeto de análisis en el numeral 3 de su comunicación se proyecta la creación de los conceptos.

Con relación a las dudas planteadas en el numeral 2.9 de su comunicación me permito referirme a las mismas en el orden en que se formulan allí:

Pregunta 1. "¿Se debe reclasificar todo o solo una parte de la infraestructura aeroportuaria y también la infraestructura aeronáutica?"

De manera general, la infraestructura aeronáutica comprende las instalaciones y equipos requeridos para asistir a las aeronaves durante el vuelo mientras que la infraestructura aeroportuaria comprende los terminales aéreos de pasajeros y carga y los sistemas y servicios que se requieren para su operación.

De acuerdo con lo anterior, el análisis de las partidas que deben ser objeto de reclasificación al grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES se debe fundar en verificar el cumplimiento de las características ya enunciadas para estos bienes: bienes inmuebles, su uso corresponde a todos los habitantes, son inalienables, inembargables e imprescriptibles, en los términos del artículo 63 de la Constitución Política a los cuales se les dio alcance en la sentencia T-572 del 9 de diciembre de 1994 de la Corte Constitucional. Si bien es cierto, todos los bienes correspondientes a la infraestructura aeronáutica y aeroportuaria están afectados a la prestación del servicio público no todos reúnen las características citadas siendo pertinente anotar que no todos los bienes de la infraestructura están afectados al uso público existiendo bienes fiscales en la infraestructura aeronáutica, cuyo régimen es igual al de los particulares y por ende se gobiernan especialmente por la normatividad civil, y en forma excepcional, por la legislación contenciosa administrativa.

Pregunta 2. "En el caso de que la infraestructura aeronáutica no forme parte de los bienes de beneficio y uso público ¿cuál es la razón si su uso tiene los mismos objetivos finales de la infraestructura aeroportuaria, es decir, prestar un servicio, con la diferencia que unos se utilizan en vuelo y otros en tierra?"

En la respuesta a la pregunta número 1 se diferencia infraestructura aeronáutica de infraestructura aeroportuaria; sin embargo, en gracia de discusión y partiendo de la premisa de considerar que los objetivos finales de los bienes que conforman la infraestructura aeroportuaria son los mismos de la infraestructura aeronáutica, es dable manifestar que los objetivos que persiguen los mis-



mos sería solamente uno de los aspectos o puntos de referencia para su clasificación desde el punto de vista contable. No obstante lo anterior, el reconocimiento de los bienes para efectos de clasificación no se supedita de manera exclusiva a la función de los mismos en una organización sino a la caracterización integral de los bienes a clasificar con base en las consideraciones económicas y jurídicas.

Pregunta 3. “¿Cuál sería el procedimiento para identificar si tenemos bienes no objeto de reclasificación por cuanto no se consideran de beneficio y uso público?”

El procedimiento es de carácter administrativo y del resorte institucional; sin embargo el mismo debería guardar concordancia con los criterios expuestos en las respuestas formuladas a los dos anteriores interrogantes.

Pregunta 4. “Los locales comerciales que también hacen parte de los terminales ¿son bienes de beneficio y uso público?”

Las áreas referidas en el interrogante constituyen bienes fiscales de las entidades públicas. Tal es el caso, en los aeropuertos públicos, de las áreas destinadas al comercio y restaurantes, entre otros, puesto que no corresponden al servicio público de transporte aéreo, a diferencia de los inmuebles donde se encuentran los hangares, talleres, terminales y muelles, entre otros.

Pregunta 5. “¿Debemos entender que los bienes de beneficio y uso público aplican solo para inmuebles? ¿Qué tratamiento debe dárseles a los terrenos?”

Los bienes de uso público son bienes inmuebles integrantes de la propiedad pública, administrados por el sujeto público titular del derecho de dominio para el uso y goce de la comunidad. Tales bienes están sometidos a un régimen jurídico especial, se encuentran por fuera del comercio en consideración a la utilidad que prestan en beneficio común, y son inalienables, inembargables e imprescriptibles por disposición constitucional. De acuerdo con lo anterior y atendiendo los criterios de reconocimiento de activos, en los bienes de beneficio y uso público no se separan los terrenos a efectos del reconocimiento.

Pregunta 6. “Si la infraestructura aeroportuaria entregada en concesión también debe ser reclasificada en el grupo ‘bienes de beneficio y uso público’. ¿Qué cuentas del catálogo se deben usar para estos bienes concesionados, habida cuenta que hoy no existen en el catálogo de cuentas?”

Con el propósito de facilitar el reconocimiento y revelación de los bienes de beneficio y uso público entregados en concesión, para el caso de la infraestructura aeroportuaria, se crearon los conceptos pertinentes mediante la Resolución 501 de noviembre de 2009.

Pregunta 7. ¿Se deben olvidar los \$1.800 millones invertidos en avalúos técnicos y reversar las valorizaciones pese al impacto en el valor del Activo y el patrimonio de Aerocivil? o por el contrario ¿podría pensarse en la posibilidad de reclasificar por única vez los bienes incluyendo las valorizaciones ya registradas?

Teniendo en cuenta que en el Régimen de Contabilidad Pública no se había considerado el reconocimiento y revelación de la infraestructura aeroportuaria dentro del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO, y que esa definición obedeció a los estudios adelantados para establecer el “Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las concesiones de la infraestructura de transporte”, el cual se encuentra en borrador, las partidas reconocidas y reveladas como propiedades, planta y equipo, que cumplan con las características de bienes de uso público, deben reclasificarse al citado grupo.

Para el efecto, en primer lugar se disminuyen las valorizaciones asociadas a las propiedades, planta y equipo, objeto de reclasificación, para lo cual se debita la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. En segundo lugar, se debita la subcuenta y cuenta que corresponda, del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO, por el valor del avalúo técnico, se debita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y se acredita la subcuenta de la cuenta objeto de reclasificación del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia, se registra en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Pregunta 8. “Si la infraestructura de Aerocivil ya no se considera asociada a la producción y prestación de servicios individualizables, entonces ¿debemos abandonar el uso de las cuentas de costos de producción y de ventas?”

En concordancia con lo expuesto en esta misma comunicación cabría establecer si es válido concluir que la infraestructura de Aerocivil ya no se considera asociada a la producción y prestación de servicios individualizables puesto que, en primer lugar, no toda la infraestructura de Aerocivil sería objeto de reconocimiento como bien de beneficio y uso público y, de otro lado, reitero lo ya expuesto, en el sentido de que en la prestación de los servicios competencia de la entidad se incurre en costos recuperables vía tasas, tarifas y/o derechos que deben ser reconocidos.

Comentarios al proyecto de procedimiento contable para el reconocimiento de los contratos de concesión de la infraestructura de transporte.

En atención a sus comentarios al proyecto referenciado y de antemano agradeciendo su participación y la exposición de



sus argumentos técnicos, es pertinente remitirme de manera sucinta a los antecedentes del proyecto manifestándole que a partir de la evidente necesidad de definir, vía procedimiento contable, el tratamiento de los hechos surgidos a partir de los contratos de concesión, la CGN a través de la Subcontaduría General y de Investigación acometió desde mediados del año 2008 los estudios necesarios para desarrollar el proyecto y para ejecutar de manera exitosa el estudio invitó de manera permanente a mesas de trabajo y a la retroalimentación constante a representantes de entidades tales como Aeronáutica Civil, Contraloría General de la República, Instituto Nacional de Vías, Instituto Nacional de Concesiones, concesionarios privados y fiduciarias, entre otros.

Producto del trabajo adelantado y de la retroalimentación permanente que se generó en la dinámica del estudio, se finalizó la etapa de anteproyecto normativo con la publicación de seis borradores del documento objeto de sus comentarios, durante el primer semestre de 2009. Esta información se dispuso en la página web de la Contaduría General de la Nación, en el link “proyectos de normatividad”.

El proyecto puesto a consideración de los usuarios de la información contable pública surgió entonces como resultado de la retroalimentación de quienes en la práctica tienen la responsabilidad de manejar y operar bajo la modalidad de contratos de concesión.

Una vez contextualizados y aclarando que a la fecha el proyecto objeto de análisis continúa en discusión y no ha sido aprobado por el comité técnico de la CGN, me permito manifestarle que los argumentos, comentarios e inquietudes expuestos por usted serán tenidos en cuenta e incorporados dentro del estudio, con el propósito de dar conclusión al mismo y, finalmente, expedir un procedimiento acorde con la representación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, que respondan a la realidad de la configuración y operación de los contratos de concesión así como al adecuado reconocimiento y revelación de tales contratos y de la infraestructura generada a partir de los mismos.

CONCLUSIÓN

El reconocimiento de los bienes de beneficio y uso público objeto de análisis en la comunicación suscrita por usted,

se deriva de sus características: son bienes inmuebles, su uso corresponde a todos los habitantes, son inalienables, inembargables e imprescriptibles.

Si bien es cierto, todos los bienes correspondientes a la infraestructura aeronáutica y aeroportuaria están afectados a la prestación del servicio público, no todos reúnen las características citadas siendo pertinente anotar que no todos los bienes de la infraestructura están afectados al uso público existiendo bienes fiscales en la infraestructura aeronáutica, cuyo régimen es igual al de los particulares y por ende se gobiernan especialmente por la normatividad civil, y en forma excepcional, por la legislación contenciosa administrativa.

La destinación del bien de beneficio y uso público a la prestación de un servicio público no implica, en términos lógicos y racionales que dicho bien pierda su calidad. Tampoco es procedente concluir que por ello los servicios prestados por la Aeronáutica Civil no generen unos costos que deban ser reconocidos y revelados.

Atendiendo sus comentarios y la dinámica del estudio que usted ha analizado, la CGN expidió la Resolución 501 de 2009 creando las subcuentas que permiten reconocer y revelar los bienes que hacen parte de la infraestructura aeroportuaria, en construcción o construida por cuenta de las entidades contables públicas, así como la construida en virtud de contratos de concesión, cuya noción corresponda a la de bienes de beneficio y uso público.

Nuevamente reiteramos nuestro agradecimiento institucional por los comentarios expuestos en relación con el proyecto de procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los contratos de concesión de la infraestructura de transporte, los cuales tendremos en cuenta entendiendo que se fundamentan en la comprensión plena de los cambios propuestos y en el interés de aportar argumentos y elementos de juicio que permitan generar –como es el interés de nuestra institución y el interés de los diferentes usuarios de la información contable pública–, una normativa que responda al compromiso de mejoramiento de la calidad de dicha información.



f. CONCEPTO 20097-132035. Inviabilidad de realizar actualizaciones a los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales

CONCEPTO 20097-132035 del 31-07-09

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de realizar actualizaciones a los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3240 Superávit por valorización
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de valorizaciones cuando debe realizarse la reclasificación de propiedades, planta y equipo a bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales

Doctor

HÉCTOR RODRÍGUEZ GONZÁLEZ

Aeronáutica Civil (Aerocivil)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132035, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

1. ¿Los bienes clasificados en el Grupo 17-Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales deben ser objeto de actualización de su valor al igual que las propiedades, planta y equipo?
2. ¿Qué tratamiento debe darse a las valorizaciones de las propiedades, planta y equipo, cuando estas deben reclasificarse al Grupo 17-Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, teniendo en cuenta que el valor reconocido como valorización representa el 90% del total del activo?

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.6 de las Normas técnicas relativas a los activos del Marco Conceptual 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.*

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”.

Lo anterior significa que los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales reconocidos y revelados por la entidad contable pública, previo el cumplimiento de los requisitos legales, no son objeto de actualización dado que en la citada norma técnica no contempla su aplicación.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que la entidad debe reclasificar los saldos reconocidos en las subcuentas de las cuentas del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, a las subcuentas respectivas del Grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, la entidad debe, en relación con las valorizaciones de las propiedades, planta y equipo reconocidas, registrar un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la cuenta 1999-VALORIZACIONES, subcuenta respectiva.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, la entidad debe reclasificar los saldos reconocidos en las subcuentas de las cuentas del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, a las subcuentas respectivas del Grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, la entidad debe, en relación con las valorizaciones de las propiedades, planta y equipo reconocidas, registrar un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la cuenta 1999-VALORIZACIONES, subcuenta respectiva, dado que los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales no son objeto de actualización.

**10.1.1.6. Inventarios**

- a. CONCEPTO 20097-132251. Reconocimiento de bienes como inventarios o propiedades, planta y equipo, y existencia de un espacio físico de almacén

CONCEPTO 20097-132251 del 28-08-09			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 1.2 2.1	Normas técnicas relativas a los activos/Inventarios Normas técnicas relativas a los activos/Propiedades, planta y equipo Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Reconocimiento de bienes como inventarios o propiedades, planta y equipo, y existencia de un espacio físico de almacén
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Rentas por cobrar
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer provisiones de las rentas por cobrar de una entidad de gobierno general, al finalizar la vigencia 2007
3	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Deudores
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer provisiones de los deudores de una entidad de gobierno general que no se encuentran relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, al finalizar la vigencia 2007

Doctora

LUZ MARINA CASTAÑO VALENCIA

Secretaria de Hacienda

Alcaldía Municipal

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20097-132251, trasladada por competencia por la Contraloría General de la República, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

1. El municipio de Marinilla no cuenta con un espacio físico de almacenamiento y tampoco presenta la cuenta de inventario en el balance, considerando que los bienes se llevan directamente al gasto, si son de consumo, o a los activos fijos si son bienes muebles. Bajo tal situación, ¿la norma exige que se cree un espacio y un responsable de almacén y/o se registren inventarios en el balance?
2. Debido a que el párrafo 149 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece que *“Las rentas por cobrar no son objeto de provisión”*, y como el nuevo catálogo de cuentas eliminó a partir del 1° de enero de 2007 las cuentas de la provisión para rentas por cobrar, el municipio a diciembre de 2007 no incluyó en sus registros dicha provisión.

Por tanto, a pesar de la eliminación de la misma, ¿debió realizarse la provisión para las rentas por cobrar a diciembre 31 de 2007?

3. El párrafo 156 del PGCP dispone que *“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”*. Los deudores del municipio no están asociados a la producción de bienes ni a la prestación de servicios individualizables, por tal razón no se realizó provisión a 31 de diciembre de 2007.

En este sentido, ¿debió realizarse la provisión a 31 de diciembre de 2007?

CONSIDERACIONES**1. Inventarios y Propiedades Planta y Equipo**

Las normas técnicas de Inventarios y Propiedades, Planta y Equipo, contenidas en los numerales 9.1.1.4 y 9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, respectivamente, establecen:

“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”.

“9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

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”.*

En estos términos, es necesario diferenciar entre los conceptos de inventarios y propiedades, planta y equipo. El primero corresponde a los bienes adquiridos o producidos por la entidad, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en desarrollo de su cometido estatal. El segundo se relaciona con los bienes que utiliza la entidad para la comercialización de bienes y la prestación de servicios, para las actividades de administración o los destinados a generar ingresos por su arrendamiento, y que no se encuentran disponibles para la venta.

Ahora bien, en lo relacionado con la existencia de un espacio físico de almacén, es preciso remitirse al artículo 2º de la Ley 87 de 1993, el cual establece como objetivo del Sistema del Control Interno, entre otros, “a) *Proteger los recursos de la organización; buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten (...)*”.

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

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

2. Provisión de rentas por cobrar

La norma técnica de rentas por cobrar, contenida en el numeral 9.1.1.2 del Plan General de Contabilidad Pública, determina:

“9.1.1.2 Rentas por cobrar

148. *Noción. Las rentas por cobrar están constituidas por los derechos tributarios pendientes de recaudo, exigidos sin con-*

traprestación 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.

149. *Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo 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 sentido, el numeral 3.1 de la Carta Circular 72 de 2006, por la cual se definieron los procedimientos para el proceso de homologación de las cuentas del balance general a 31 de diciembre de 2006, al balance inicial del 1º de enero de 2007, por la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, dispuso que las entidades contables públicas de gobierno general de todo nivel debían trasladar el saldo de la cuenta 1380-PROVISIÓN PARA CUENTAS POR COBRAR (Cr), a 31 de diciembre de 2006, a la respectiva subcuenta de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, según correspondiera en el balance inicial del 1º de enero de 2007.

3. Provisión de Deudores

La norma técnica de Deudores, definida en el numeral 9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad, establece:

“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”.*

En estos términos, si la entidad pertenece al gobierno general y los deudores reconocidos no están asociados con la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables, no serán objeto de provisión. Cuando el derecho se extinga por una causa diferente al pago debe afectarse directamente el patrimonio.

CONCLUSIÓN

1. Inventarios y Propiedades Planta y Equipo

Contablemente los grupos de inventarios y propiedades, planta y equipo corresponden a conceptos diferentes. El primero debe reconocerse cuando el cometido estatal de la entidad se relaciona con la adquisición o producción de bienes con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos. Por su parte, el segundo grupo son los bienes que utiliza la entidad para el desarrollo de sus actividades de cometido estatal o los destinados a generar ingresos por su arrendamiento, y que no se encuentran disponibles para la venta.



Ahora bien, en lo relacionado con la existencia de un espacio físico de almacén, 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 posibles riesgos que puedan afectar sus bienes o recursos.

2. Provisión de rentas por cobrar

Con la eliminación de la cuenta 1380-PROVISIÓN PARA CUENTAS POR COBRAR a partir del 1° de enero de 2007 (Cr), las entidades contables públicas de gobierno general de todo nivel debieron adelantar el proceso de homologación respectivo, de acuerdo con el numeral 3.1 de la Carta

Circular 72 de 2006. En consecuencia, a 31 de diciembre de 2007 no debieron generarse provisiones por este concepto.

3. Provisión de Deudores

Considerando que la entidad pertenece al gobierno general, sus deudores no serán objeto de provisión porque no se encuentran relacionados con la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables. Cuando se extinga el derecho por una causa diferente al pago debe afectar directamente el patrimonio.

Esta disposición rige a partir del 1° de enero de 2007, con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública, y por tanto a 31 de diciembre de 2007 no debieron generarse provisiones.

10.1.1.7. Recursos naturales no renovables

10.1.1.8. Otros Activos

10.1.2. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS PASIVOS

- a. CONCEPTO 20094-127820. Inviabilidad de reconocimiento de derechos y obligaciones que no generan flujo de recursos

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1. Literal a.

- b. CONCEPTO 200911-137271. Aplicación del principio de causación en compras de contado

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal o.

10.1.2.1. Operaciones de financiamiento e instrumentos derivados

10.1.2.2. Cuentas por pagar

- a. CONCEPTO 20097-132691. Inviabilidad de reconocer provisiones por servicios públicos en la cuenta 5304-Provisión para deudores

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal i.

- b. CONCEPTO 20098-133497. Reconocimiento de gastos en ejecución de contratos, teniendo en cuenta que el contratista no ha presentado la respectiva cuenta de cobro

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal k.

10.1.2.3. Obligaciones laborales y de seguridad social integral

10.1.2.4. Otros bonos y títulos emitidos

10.1.2.5. Pasivos estimados

10.1.2.6. Otros pasivos

10.1.3. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS AL PATRIMONIO

- a. CONCEPTO 20095-129088. Reconocimiento y revelación de componente patrimonial negativo por parte de entidades de gobierno general

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 1.1. Literal a.



10.1.4. Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental

a. CONCEPTO 20092-126185. Clasificación de los subsidios y contribuciones en el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 7502-Acueducto. Literal a

b. CONCEPTO 20093-127421. Reconocimiento de estímulos académicos concedidos por el ITFIP

CONCEPTO 20093-127421 del 10-07-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de estímulos académicos concedidos por el ITFIP

Doctora

DIANA CRISTINA MOLINA

Contadora

Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional (ITFIP)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-127421, relacionada con las observaciones presentadas por la Contraloría General de la República (CGR) a los estados contables de la entidad, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:

Manifiesta en su comunicación que el ITFIP concede estímulos estudiantiles que consisten en la disminución de los costos de las matrículas en porcentajes del 35, 50 y 100%, mediante actos administrativos, con base en el reglamento estudiantil aprobado por el Consejo Directivo de la institución.

Expresa además que en el informe presentado por la Contraloría General de la República (CGR), se presenta la siguiente observación: "El ITFIP concedió el valor de \$195.722.150.00 y los \$156.402.350.00 en estímulos concedidos en los semestres A y B de 2008, no están registrados contablemente en el ingreso como descuentos y rebajas (...)". Por lo anterior, consulta cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de los estímulos académicos otorgados por la entidad.

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.4.1 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental del Marco Conceptual, 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.

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 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. (Subrayado fuera de texto).

La entidad contable pública que en desarrollo de sus operaciones realice devoluciones, rebajas y/o descuentos debe reconocerlos por el precio o el valor convenido, según corresponda". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 8° del mismo texto normativo expresa en relación con el principio contable público de la medición que "Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas". (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, debe entenderse que el estímulo educativo otorgado por el ITFIP se asimila a un descuento comercial, ya que no está supeditado a ninguna condición, sino a una política de estímulos académicos que concede la Institución a los mejores estudiantes, y se da en el momento de realizar la emisión de la orden de matrícula del estudiante merecedor del estímulo educativo, bien sea del 100%, del 50%



o el 35%, de conformidad con el establecido por el Consejo Directivo a través del reglamento estudiantil.

Así las cosas, debe entenderse el descuento comercial como aquel que no está supeditado a ninguna condición y se da en el momento de realizar una transacción, disminuyendo el precio en el momento de la venta o prestación del servicio, por lo cual, al no estar sometido a ninguna condición o restricción no debe ser reconocido contablemente, así, el ingreso deberá reconocerse por su valor neto.

De otra parte, el descuento condicionado es aquel que, a diferencia del comercial, se encuentra condicionado a una determinada situación o hecho futuro, como por ejemplo el pronto pago, el cual está sujeto a una condición relacionada con el pago antes del plazo pactado, y el cual se hará efectivo cuando se cumplan las condiciones exigidas para su otorgamiento. En este caso, los descuentos por la prestación de servicios debe reconocerse como un ingreso, mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS, 4295-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTA DE BIENES, o 4395-DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUEN-

TOS EN VENTA DE SERVICIOS, que para el caso del ITFIP corresponderá a los de servicios educativos.

En ese orden de ideas, los estímulos académicos otorgados por el Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional (TFIP) a los estudiantes, no deben ser reconocidos contablemente, toda vez que estos no están supeditados a ninguna condición o hecho futuro, así las cosas, el ingreso por la prestación de servicios educativos debe reconocerse por su valor neto, para los casos de los estímulos del 50% y del 35%.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los estímulos académicos otorgados por el Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional (ITFIP) a los estudiantes no deben ser reconocidos contablemente, toda vez que éstos no están supeditados a ninguna condición o hecho futuro, así las cosas, el ingreso por la prestación de servicios educativos debe reconocerse por su valor neto, para los casos de los estímulos del 50% y del 35%.

- c. CONCEPTO 200910-135613. Momento de causación del impuesto de cigarrillos, licores, vinos y cervezas nacionales, así como del ingreso por estampillas

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal m.

10.1.4.3. Ingresos

- a. CONCEPTO 20095-129912. Condiciones para el reconocimiento por parte del Consorcio Fidufosyga del ingreso por comisión fiduciaria por recobros de medicamentos NO POS y fallos de tutela

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal l.

10.1.4.4. Gastos

- a. CONCEPTO 20092-125767. Reconocimiento de gasto público social y gastos de operación por parte de las Corporaciones Autónomas Regionales

CONCEPTO 20092-125767 del 25-02-09

1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/Gastos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de gasto público social y gastos de operación por parte de las Corporaciones Autónomas Regionales

Doctora
 LUZ DARY NEUTA VELÁSQUEZ
 Coordinadora de Gestión – Grupo de Vigilancia Fiscal
 Gerencia Departamental de Casanare
 Contraloría General de la República (CGR)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-125767, relacionada con el desarrollo del proceso de auditoría

gubernamental con enfoque integral que actualmente lleva a cabo la Contraloría General de la República a la Corporación Autónoma Regional de la Orinoquía (Corporinoquia), y la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:



1. ¿Es obligatorio que las Corporaciones Autónomas Regionales para registrar sus actividades misionales como gasto público social- Medio ambiente, o si por el contrario es potestad de la entidad definir la conveniencia de utilización de la cuenta 5508-Medio Ambiente, del Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, o de la cuenta 5211-Generales, del Grupo 52-DE OPERACIÓN?
2. ¿Cuál es el efecto en el Balance General de la Nación, la no utilización de la cuenta 5508-Medio Ambiente, del Grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, por parte de una Corporación Autónoma Regional?

CONSIDERACIONES

El numeral 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"*.

El mismo numeral expresa que *"Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas"*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, establece 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).

En ese sentido, los gastos de operación corresponden a los gastos que razonablemente se atribuyen a las actividades básicas a través de las cuales se desarrolla el cometido estatal del ente público. Por su parte, el gasto público social incluye el importe de la ejecución de recursos destinados a cubrir las necesidades básicas insatisfechas de la población en los sectores básicos de salud, educación, saneamiento

ambiental, agua potable, vivienda, medio ambiente, recreación y deporte, y aquellos otros efectuados en procura del bienestar general y mejoramiento de la calidad de vida de la población, contemplados presupuestalmente como proyectos de inversión o gastos de funcionamiento, en cumplimiento de lo dispuesto en normas legales.

En ese orden de ideas, las actividades y operaciones a través de las cuales las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) desarrollan su cometido estatal, se reconocen como un gasto de operación; por su parte, se reconocen como gasto público social los gastos destinados a cubrir las necesidades básicas de la población en materia ambiental, para proteger la diversidad e integridad del medio ambiente y conservar las áreas de especial importancia ecológica que se encuentren contemplados presupuestalmente como proyectos de inversión, en cumplimiento de lo dispuesto en normas legales.

Así las cosas, no es posible atribuir todos los gastos misionales en que incurren las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) a la categoría de gasto público social, toda vez que el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) clasifica los gastos en administración, de operación, provisiones, depreciaciones y amortizaciones, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

CONCLUSIÓN

Las actividades y operaciones a través de las cuales las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) desarrollan su cometido estatal, se reconocen como un gasto de operación; por su parte, se reconocen como gasto público social los gastos destinados a cubrir las necesidades básicas de la población en materia ambiental, para proteger la diversidad e integridad del medio ambiente y conservar las áreas de especial importancia ecológica, que se encuentren contemplados presupuestalmente como proyectos de inversión, en cumplimiento de lo dispuesto en normas legales.

Así las cosas, no es posible atribuir todos los gastos misionales en que incurren las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) a la categoría de gasto público social, toda vez que el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) clasifica los gastos en administración, de operación, provisiones, depreciaciones y amortizaciones, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.



- b. CONCEPTO 200910-135978. Inviabilidad de reconocer aceites y lubricantes, combustibles, materiales y suministros, útiles y papelería, artículos de aseo y cafetería y elementos de dotación en la subcuenta 151890-Otros materiales

CONCEPTO 200910-135978 del 2-12-09			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/Gastos/Costos de producción Cargos diferidos
	Subtema		Inviabilidad de reconocer aceites y lubricantes, combustibles, materiales y suministros, útiles y papelería, artículos de aseo y cafetería y elementos de dotación en la subcuenta 151890-Otros materiales.
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1.1	2436 Retención en la fuente e impuesto de timbre
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los valores retenidos por contratos de construcción

Doctora

ALBA DORIS ALZATE PELÁEZ

Jefe Oficina Contable y Presupuestal

Empresas Públicas de La Ceja ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135978, en la cual consulta las subcuentas a utilizar para reconocer los conceptos registrados en las subcuentas 151890-Otros materiales y 243690-Otras retenciones, cuyo valor supera el 5% del total de la cuenta, teniendo en cuenta la observación efectuada por la Contraloría General de Antioquia, en el informe de auditoría gubernamental, a la información de las Empresas Públicas de La Ceja ESP, del período 2008.

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

CONSIDERACIONES

Para responder su consulta es oportuno indicarle que el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad describe la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, como “el valor de los elementos que han sido adquiridos o producidos por la entidad contable pública para ser consumidos o utilizados en forma directa, en la prestación de los servicios de salud, hotelería, mantenimiento, servicios públicos domiciliarios, documentación e identificación, entre otros”. (Subrayado fuera de texto).

También, describe la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, como “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 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 (...). (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 282 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública establece 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*”.

Asimismo, el párrafo 295 del Plan General de Contabilidad Pública (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. 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*”.

En relación con los valores retenidos y revelados a nivel de cuenta auxiliar en la subcuenta 243690-Otras retenciones,



con la denominación “contratos de construcción”, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE 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*”.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones se concluye que en la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, solo se registran bienes, materiales y elementos que han sido adquiridos o producidos para ser consumidos o utilizados de manera directa por la Empresa en la prestación del servicio. En consecuencia, los elementos relacionados en la consulta, tales como aceites y lubricantes, combustibles,

materiales y suministros, útiles y papelería, artículos de aseo y cafetería, elementos de dotación, se registran como gasto, costo o cargo diferido, según corresponda.

En relación con los valores retenidos y revelados a nivel de cuenta auxiliar en la subcuenta 243690-Otras retenciones, se registran en la subcuenta 243626-Contratos de obra, de la cuenta 2436-RETENCIÓN EN LA FUENTE E IMPUESTO DE TIMBRE.

10.1.4.5. Costos de venta y operación

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina.

10.1.4.6. Costos de producción

- a. CONCEPTO 20096-130399. Viabilidad de registrar costos de producción en el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) y reconocimiento de los ingresos percibidos

CONCEPTO 20096-130399 del 24-06-09			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1 2.2	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental/ Costos de producción 42 Venta de bienes 43 Venta de servicios
	Subtema		Viabilidad de registrar costos de producción en el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) y reconocimiento de los ingresos percibidos

Doctora

MERCEDES VÁSQUEZ DE GÓMEZ

Secretaria General

Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20096-130399, en la cual consulta si se debe acoger la recomendación hecha por la Contraloría General de la República de implementar la contabilidad de costos y en tal caso qué cuentas del ingreso se deben utilizar para registrar la venta de los bienes y servicios. Lo anterior, teniendo en cuenta que dentro de su cometido estatal el Instituto produce bienes (publicaciones) y servicios educativos (cursos particulares), asistencia técnica (asesorías, avalúos análisis de suelos, licencias de uso y zonificaciones), informativos (certificados catastrales, información catastral, trabajos fotográficos, información geodésica, copias heliográficas, información digital y alternativa y certificados de medición). Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 295 del Plan General de Contabilidad Pública (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. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.” (Subrayado fuera de texto).



De acuerdo con el párrafo 296 del PGCP, *“Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.”* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 297 del PGCP señala que *“Los servicios colectivos que presta el gobierno a la comunidad como la administración pública, la defensa, la seguridad y la justicia, serán objeto de asignación de costos en la medida que la entidad contable pública disponga de capacidad para implementar sistemas de costos. No obstante, los registros originados afectarán las cuentas de gastos.”*

Conforme al párrafo 298 del PGCP *“(…) Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo (…).”*

El párrafo 305 del PGCP establece que *“La entidad contable pública debe establecer centros de costos que satisfagan sus necesidades de información y control particulares, considerando la homogeneidad de las operaciones realizadas, la posibilidad de atribuir de manera clara e independiente recursos físicos, tecnológicos y humanos, y la viabilidad de asignar responsabilidades en los procesos de decisión y de resultados.”*

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que la norma técnica 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, el Instituto debe disponer lo necesario para implementar un sistema que le permita acumular los costos de las publicaciones y de los servicios educativos y de asistencia técnica que produce y vende. Lo anterior, ratifica el concepto 20011-385 dirigido a esa entidad, del cual anexo copia, en el que se señaló que el Instituto debía establecer el costo de producción de las publicaciones que vende, con independencia de que la labor de impresión sea contratada.

Con relación a los servicios informativos, y dado el conocimiento especializado que tiene el Instituto acerca de los mismos, debe establecer cuáles son individualizables, es decir, susceptibles de suministrarse a cada individuo de manera particular, caso en el cual deben acumularse los costos de producción. Por su parte, las erogaciones incurridas para la prestación de servicios que no sean individualizables deben registrarse como gasto.

Ahora bien, los ingresos por la venta de bienes y servicios se deben registrar en las cuentas de los grupos 42-VENTA DE BIENES o 43-VENTA DE SERVICIO, según corresponda.

- b. CONCEPTO 200910-135978. Inviabilidad de reconocer aceites y lubricantes, combustibles, materiales y suministros, útiles y papelería, artículos de aseo y cafetería y elementos de dotación en la subcuenta 151890-Otros materiales

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.4.4. Literal b.

10.1.5. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LAS CUENTAS DE ORDEN

- a. CONCEPTO 20098-133854. Viabilidad de reconocer las operaciones de contratos de prestación de servicios o adquisición de bienes en cuentas de orden, adicional al registro efectuado en cuentas de balance

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 9390-Otras cuentas acreedoras de control. Literal c.



- b. CONCEPTO 200911-136534. Inviabilidad de eliminar de las cuentas de orden los registros del proceso de saneamiento contable por el retiro de partidas que no representan derechos exigibles para la entidad, y que se encuentran en proceso de cobro coactivo por parte de la Contraloría General de la República

CONCEPTO 200911-136534 del 14-12-09

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de orden Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales
	Subtema		Inviabilidad de eliminar de las cuentas de orden los registros del proceso de saneamiento contable por el retiro de partidas que no representan derechos exigibles para la entidad, y que se encuentran en proceso de cobro coactivo por parte de la Contraloría General de la República

Doctor

ALFONSO SANTOS ARIAS

Coordinador grupo de Gestión Financiera y Contable

FONDO PARA LA PARTICIPACIÓN Y EL FORTALECIMIENTO DE LA DEMOCRACIA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136534, en la cual consulta sobre la pertinencia de eliminar de las cuentas de orden los registros realizados con ocasión de la aplicación del proceso de saneamiento contable por el retiro de partidas que no representan un derecho exigible para la entidad y que se encuentran en proceso de cobro coactivo por parte de la Contraloría General de la República. Sobre el particular me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, es necesario remitirnos a numeral 9.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual en relación con las cuentas de orden, en el párrafo 307 establece 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”*.

El párrafo 311, en relación con las cuentas de orden deudoras y acreedoras de control, dispone que *“... 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).

El capítulo X del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, respecto del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, establece en el numeral 4º que *“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)*.

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”.

CONCLUSIÓN

En ese orden de ideas, y en atención a las consideraciones expuestas, se concluye que cuando una entidad contable pública informa a la Contraloría General de la República de la pérdida de un bien o un derecho, para que esta como autoridad competente inicie y notifique el proceso de Responsabilidad Fiscal, la entidad informante deberá reconocer el valor correspondiente, en cuentas de orden deudoras, el reconocimiento que deberá permanecer hasta tanto la autoridad competente falle en forma definitiva sobre el proceso.

Lo anterior implica que, hasta tanto la Contraloría General de la República no falle a favor o en contra de la entidad contable pública, esta deberá mantener reconocido, en cuentas de orden de control, el valor del derecho correspondiente determinado.

**10.1.6. Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería**

a. CONCEPTO 20095-129384. Reconocimiento de los gastos de inversión y de personal en las cuentas de presupuesto y tesorería

CONCEPTO 20095-129384 del 11-06-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los gastos de inversión y de personal en las cuentas de presupuesto y tesorería
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	0231 Ejecución en títulos, bienes, compensaciones y otros (CR).
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de ingresos por cancelación de reservas en las cuentas de presupuesto y tesorería

Doctor

ABELARDO CHAVARRO SUÁREZ

Contador

Institución Técnica Educativa Felisa Suárez de Ortiz

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20095-129384, en el que informa que la Institución Técnica Educativa Felisa Suárez de Ortiz celebró un convenio con la Gobernación del Tolima, el cual tiene por objeto la construcción de una central cafetera, que servirá para la recolección, tratamiento y producción de cafés especiales en el municipio. También informa que la operación de la Central abarca la generación de cargos que van a ser ocupados con personal contratado y con estudiantes de la Institución, además va a generar ingresos adicionales al Colegio diferentes del sector educativo. Por lo anterior consulta:

1. ¿En este sentido es viable que la institución en el desarrollo de trabajos de estas inversiones utilice las cuentas de inversión en el plan contable diferentes a las cuentas de funcionamiento? ¿De utilizar estas cuentas serían inversiones del sector agrícola o del sector educativo?
2. ¿En el presupuesto de gastos aprobados en el rubro servicios personales indirectos honorarios se registra los servicios profesionales prestados por el contador o debe llevarse a servicios personales indirectos remuneración servicios técnicos?
3. ¿El transporte escolar se considera gastos de funcionamiento o se consideran gastos de inversión sector educación? Debido a que el gobierno nacional asigna dinero por cobertura y calidad del transporte que se realiza en el municipio, con el fin de asegurar la cobertura y calidad de la educación en el municipio.
4. En el plan contable existe la cuenta 020738 recursos de capital aprobados-cancelación de reservas pero

no se encuentra en recursos de capital por ejecutar, recursos de capital recaudados en efectivo. ¿En caso de que la entidad maneje esta cuenta en recursos de capital aprobados, en qué cuenta llevaría los recaudos y el capital por ejecutar?

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

CONSIDERACIONES**1. Registro de los gastos de inversión y de personal en las cuentas de presupuesto y tesorería**

Para atender su inquietud es oportuno precisarle que 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, en las diferentes normas expedidas por el Congreso al respecto, y en los Estatutos de cada una de las entidades territoriales. Por lo tanto, la entidad debe establecer si el concepto quedó incorporado como gasto de inversión conforme al presupuesto de gastos aprobado, o si corresponde a gastos de funcionamiento, para su reconocimiento y revelación contable.

Con respecto al reconocimiento contable en las cuentas de presupuesto y tesorería de los servicios profesionales prestados por el contador, como se indicó en el párrafo precedente, los registros surgen de la ejecución presupuestal. Así las cosas, se reconocerá de conformidad con el rubro de apropiación asignada en el presupuesto de gastos de la vigencia fiscal para atender dicho compromiso. En este mismo sentido damos respuesta al interrogante número 3.

Es oportuno indicarle que el Decreto 4841 de 2008 establece que por el rubro de honorarios "(...) se deberán cubrir conforme a los reglamentos, los estipendios a los servicios profesionales, prestados en forma transitoria y esporádica por personas naturales o jurídicas, para desarrollar actividades relacionadas con la atención de los negocios o el cumplimiento de las funciones a cargo del órgano contratante, cuando las mismas no puedan cumplirse con personal de planta. Por este rubro se podrán pagar los honorarios de los miembros de las Juntas Directivas". Y por el rubro de Remuneración Servicios Técnicos, el "Pago por servicios calificados a personas naturales o jurídicas que se prestan en forma continua para asuntos propios del órgano, los cuales no pueden ser atendidos con personal de planta o que se requieran conocimientos especializados y están sujetos al régimen contractual vigente".

2. Reconocimiento de ingresos por cancelación de reservas en las cuentas de presupuesto y tesorería

Con respecto a la contrapartida de la subcuenta 020738-Cancelación de reservas, de la cuenta 0207-RECURSOS DE CAPITAL APROBADOS (Db), es pertinente señalar que el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 0231-EJECUCIÓN EN TÍTULOS, BIENES, COMPENSACIONES Y OTROS (Cr) como "el valor de los ingresos presupuestales ejecutados por la entidad contable pública durante la vigencia fiscal a través de documentos, títulos, bienes y otras formas de cancelación, que no implica recaudos en efectivo, tales como CERT, TIDIS, Bonos, otros títulos emitidos, cruces de cuentas, bienes muebles e inmuebles, y compensaciones de conformidad con las disposiciones legales que autoricen este tipo de ejecución. Incluye la ejecución de cualquier operación presupuestal

de ingresos realizada sin que en la operación medie el efectivo. También hace parte de esta ejecución el valor correspondiente a la cancelación de reservas presupuestales y el superávit fiscal, así como la disponibilidad inicial de las empresas públicas no financieras". (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de la cuenta establece que se acredita con "1-El valor de los ingresos ejecutados durante la vigencia en títulos y otro tipo de cancelaciones sin flujo de efectivo, con débito a las subcuentas de las cuentas 0216-Ingresos Tributarios por Ejecutar (Cr), 0217-Ingresos no Tributarios por Ejecutar (Cr), 0218-Transferencias y Aportes por Ejecutar (Cr), 0219-Recursos de Capital por Ejecutar (Cr), 0221-Contribuciones Parafiscales por Ejecutar (Cr) y la 0222-Ingresos por Fondos Especiales por Ejecutar (Cr)". (Subrayado fuera de texto).

De lo anotado, se colige que los ingresos por cancelaciones de reservas son provenientes de la liquidación del ejercicio fiscal del año inmediatamente anterior y, por lo tanto, no conllevan un flujo de efectivo en la vigencia fiscal, razón por la cual no aplican las etapas del proceso presupuestal, es decir, ingresos aprobados, por ejecutar y recaudo en efectivo. En consecuencia, la contrapartida corresponde a la subcuenta 023104-Recursos de capital, de la cuenta 0231- EJECUCIÓN EN TÍTULOS, BIENES, COMPENSACIONES Y OTROS (Cr).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas se concluye que

1. Registro de los gastos de inversión y de personal en las cuentas de presupuesto y tesorería

La entidad debe establecer si el concepto quedó incorporado como gasto de inversión conforme al presupuesto de gastos aprobado, o si corresponde a gastos de funcionamiento, para su reconocimiento y revelación contable.

Con respecto al reconocimiento contable de los servicios profesionales prestados por el contador en las cuentas de presupuesto y tesorería, se reconocerá de conformidad con el rubro de apropiación asignada en el presupuesto de gastos de la vigencia fiscal para atender dicho compromiso. En este mismo sentido damos respuesta al interrogante número 3.

2. Reconocimiento de ingresos por cancelación de reservas en las cuentas de presupuesto y tesorería

La contrapartida de la subcuenta 020738-Cancelación de reservas, de la cuenta 0207-RECURSOS DE CAPITAL APROBADOS (Db), corresponde a la subcuenta 023104-Recursos de capital, de la cuenta 0231- EJECUCIÓN EN TÍTULOS, BIENES, COMPENSACIONES Y OTROS (Cr).



- b. CONCEPTO 20097-132312. Reconocimiento de la incorporación de las reservas comprometidas en la vigencia anterior, al presupuesto de ingresos y gastos de la vigencia actual

CONCEPTO 20097-132312 del 03-08-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto y tesorería
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la incorporación de las reservas comprometidas en la vigencia anterior, al presupuesto de ingresos y gastos de la vigencia actual

Doctora
TANIA CUMPLIDO GARAVITO

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20097-132312, en el cual consulta si debe incorporar al presupuesto de ingresos y gastos de la vigencia fiscal en curso las reservas presupuestales constituidas con los compromisos de la vigencia anterior y los recursos correspondientes. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

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

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

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

En los anteriores párrafos se define el objeto de estas cuentas, cuyos propósitos 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.

Ahora, la codificación incorporada en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública se estructuró teniendo en cuenta las sugerencias presentadas por la Dirección General de Presupuesto, y la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, razón por la cual

existe la posibilidad de registrar las reservas presupuestales constituidas en dos grupos de cuentas: una implica la incorporación de los compromisos al presupuesto de la vigencia fiscal y simultáneamente los recursos para atenderlos y la otra no.

El Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 0326-OTROS GASTOS DE FUNCIONAMIENTO APROBADO (Cr) como *"los valores aprobados en el presupuesto de gastos de funcionamiento para atender aquellos gastos que tienen por objeto cubrir las necesidades de las entidades para cumplir con las funciones asignadas y que no están definidos en las cuentas precedentes. Incluye las asignaciones necesarias para atender el déficit de vigencias anteriores, y para cubrir los compromisos de la vigencia anterior que se incorporan al presupuesto de la vigencia actual de acuerdo con las normas vigentes. Se afecta con las modificaciones que aumenten o disminuyan la apropiación inicial"*. (Subrayado fuera de texto).

También, describe la cuenta 0830-RESERVAS PRESUPUESTALES CONSTITUIDAS (Cr) como *"el valor constituido como reserva presupuestal al inicio del periodo contable, de acuerdo con la normatividad vigente, con los compromisos legalmente adquiridos que quedaron pendientes de la vigencia anterior y que se pagan con cargo al presupuesto de la vigencia anterior"*. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, existen las dos opciones para reconocer y registrar las reservas presupuestales en el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública.

Desde la perspectiva del gasto, si las reservas constituidas corresponden a gastos de funcionamiento que la entidad contable pública constituyó con base en lo dispuesto en el concepto emitido por la Dirección de Apoyo Fiscal, y que fueron adicionados al presupuesto de la vigencia en curso, se utiliza la subcuenta 032605-RESERVAS PRESUPUESTALES de la cuenta 0326-OTROS GASTOS DE FUNCIONAMIENTO APROBADOS, para su reconocimiento y registro, y en los grupos 05-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN APROBADO, 06-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN EJECUTADOS, y 07-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN PAGADOS, las reservas presupuestales que corresponden a gastos de inversión para cada uno de los sectores económicos.



Para reconocer y registrar los recursos adicionados, se utiliza la subcuenta 020743-Recursos destinados a cubrir reservas presupuestales vigencia anterior, de la cuenta 0207-RECURSOS DE CAPITAL APROBADOS (Db), con contrapartida a la subcuenta 023110- Recursos destinados a cubrir reservas presupuestales vigencia anterior, de la cuenta 0231-EJECUCIÓN EN TÍTULOS, BIENES, COMPENSACIONES Y OTROS.

Cuando las reservas constituidas se van a pagar con cargo a un programa anual mensualizado de caja separado del presupuesto de la vigencia fiscal en curso, y con cargo al presupuesto de la vigencia anterior, no requiere adicionar los compromisos al presupuesto de gastos ni los recursos al presupuesto de ingresos de la vigencia en curso, su reconocimiento y registro se hará utilizando la cuenta 0830-RESERVAS PRESUPUESTALES CONSTITUIDAS.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que existe la posibilidad de registrar las reservas presupuestales constituidas en dos grupos de cuentas: cuando implica la incorporación de los compromisos al presupuesto de la vigencia fiscal y simultáneamente los recursos para atenderlos, y la otra cuando se pagan con cargo a un programa anual mensualizado de caja separado del presupuesto de la vigencia fiscal en curso, y con cargo al presupuesto de la vigencia anterior.

Desde la perspectiva del gasto, si las reservas constituidas corresponden a gastos de funcionamiento que la entidad contable pública constituyó con base en lo dispuesto en el concepto emitido por la Dirección de Apoyo Fiscal, y que

fueron adicionados al presupuesto de la vigencia en curso, se utiliza la subcuenta 032605-RESERVAS PRESUPUESTALES de la cuenta 0326-OTROS GASTOS DE FUNCIONAMIENTO APROBADOS, para su reconocimiento y registro, y en los grupos 05-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN APROBADO, 06-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN EJECUTADOS, y 07-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN PAGADOS, las reservas presupuestales que corresponden a gastos de inversión para cada uno de los sectores económicos.

Para reconocer y registrar los recursos adicionados, se utiliza la subcuenta 020743-Recursos destinados a cubrir reservas presupuestales vigencia anterior, de la cuenta 0207-RECURSOS DE CAPITAL APROBADOS (Db), con contrapartida a la subcuenta 023110- Recursos destinados a cubrir reservas presupuestales vigencia anterior, de la cuenta 0231-EJECUCIÓN EN TÍTULOS, BIENES, COMPENSACIONES Y OTROS.

Cuando las reservas constituidas se van a pagar con cargo a un programa anual mensualizado de caja separado del presupuesto de la vigencia fiscal en curso, y con cargo al presupuesto de la vigencia anterior, no requiere adicionar los compromisos al presupuesto de gastos ni los recursos al presupuesto de ingresos de la vigencia en curso, su reconocimiento y registro se hará utilizando la cuenta 0830-RESERVAS PRESUPUESTALES CONSTITUIDAS.

10.1.6.1. Cuentas de presupuesto de ingresos y tesorería

10.1.6.2. Cuentas de presupuesto de gastos

10.2. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS SOPORTES, COMPROBANTES Y LIBROS DE CONTABILIDAD

- a. CONCEPTO 20091-124086. Viabilidad jurídica y contable de que la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía emita y conserve, de manera electrónica, los soportes, comprobantes y libros contables

CONCEPTO 20091-124086 del 26-02-09

1-2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de Contabilidad
	Subtema	1.1.1	Viabilidad jurídica y contable de que la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía emita y conserve, de manera electrónica, los soportes, comprobantes y libros contables
		1.1.2	Viabilidad de que los documentos producidos en medios magnéticos sirvan como soporte al atender auditorías realizadas por órganos de control

Doctor
RUBÉN DARÍO MESTIZO REYES
Gerente General
CAJA PROMOTORA DE VIVIENDA MILITAR Y DE POLICÍA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20091-124086, en la cual consulta acerca de la viabilidad

jurídica y contable de que la entidad contable pública pueda "producir en medio magnético, documentos que sirvan como soportes contables tales como libros auxiliares, libro



oficial, órdenes de pago, recibos de Caja, entre otros"; "si los documentos producidos en medios magnéticos sirven como soporte al momento de atender las auditorías realizadas por los diferentes órganos de control, sin ir en contra de lo determinado para estos efectos en la Ley o normatividad vigente, en lo relacionado a archivos físicos y magnéticos" y "si la Ley 527 de 1999 y la Ley 962 de 2005 son aplicables a las entidades de naturaleza jurídica como la de la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía".

CONSIDERACIONES

Para responder a su primera pregunta es necesario remitirse al artículo 251 del Código de Procedimiento Civil, el cual define el término documento como "los escritos, impresos, planos, dibujos, cuadros, fotografías, cintas cinematográficas, discos, grabaciones magnetofónicas, radiografías, talones, contraseñas, cupones, etiquetas, sellos y, en general, todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo, y las inscripciones en lápidas, monumentos, edificios o similares".

El documento electrónico o mensaje de datos en términos del artículo 2° de la Ley 527 de 1999 es "La información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieran ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (EDI), Internet, el correo electrónico, el telegrama, el télex o el telefax" y el artículo 5° establece que "No se negarán efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a todo tipo de información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos" y el 8° de la misma ley señala que "Cuando cualquier norma requiera que la información sea presentada y conservada en su forma original, ese requisito quedará satisfecho con un mensaje de datos".

El artículo 28 de la citada Ley 527 de 1999 señala que "el uso de una firma digital tendrá la misma fuerza y efectos que el uso de una firma manuscrita" y determina sus atributos; por su parte, el Capítulo II de la misma Ley señala la normativa relacionada con las entidades de certificación.

El artículo 28 de la Ley 962 de 2005 establece que "Los libros y papeles del comerciante deberán ser conservados por un período de diez (10) años contados a partir de la fecha del último asiento, documento o comprobante, pudiendo utilizar para el efecto, a elección del comerciante, su conservación en papel o en cualquier medio técnico, magnético o electrónico que garantice su reproducción exacta. Igual término aplicará en relación con las personas no comerciantes, que legalmente se encuentren obligadas a conservar esta información".

El artículo 19 de la Ley 524 de 2000, por medio de la cual se dicta la Ley General de Archivos y se dictan otras disposiciones, determina que "Las entidades del Estado podrán incorporar tecnologías de avanzada en la administración y conservación de su archivos, empleando cualquier me-

dio técnico, electrónico, informático, óptico o telemático", siempre y cuando cumplan con los requisitos allí establecidos. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 336 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) 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 (...)" y el numeral 337, que los documentos soporte" (...) Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivar y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 349 del RCP establece que "Tratándose de los libros de contabilidad físicos y virtuales, no está permitido alterar el orden o la fecha de los registros contables a que se refieren las operaciones, dejar espacios en blanco, hacer interlineaciones, borrar o eliminar información, o efectuar correcciones sobre los registros". (subrayado fuera de texto).

La definición clásica de documento del Código de Procedimiento Civil no elimina la posibilidad de la existencia de documentos incorporados en medios diferentes a los físicos, pues, como se deduce de las definiciones y normas citadas, es documento todo bien mueble que tenga carácter representativo o declarativo, como lo es evidentemente un mensaje de datos. En consecuencia, "el documento electrónico no es un nuevo tipo o forma de documento, es simplemente un documento contenido en un medio distinto al tradicional y cuyo contenido solo puede ser entendido por el hombre por medio de una máquina traductora que por lo general es el computador"¹.

El Consejo Estado, en fallo radicado con el expediente 14078 del 26 de septiembre de 2007 manifestó que "la noción de libro de comercio en general, y de contabilidad en particular, tiene un carácter amplio que comprende tanto el concepto tradicional de hojas, como las cintas magnetofónicas, microfichas, disquetes y demás documentos que la tecnología ha puesto al servicio de los procesos económicos. Así, es el concepto amplio de libro debe tenerse en cuenta cuando quiera que deba calificarse el cumplimiento de la obligación legal de llevar la contabilidad".

Ahora bien, algunos documentos electrónicos requieren la formalidad de la firma para su aceptación, en cuyo caso deben aplicarse las normas que sobre dicha materia le sean aplicables a la entidad contable pública, en especial, lo señalado en el artículo 28 de la Ley 527 de 1999 en relación con los atributos de la firma digital y en el artículo 29 de la misma Ley en relación con las entidades de certificación

¹ Ibáñez Parra, Óscar y Rincón Cárdenas, Erick (2000). "El acto administrativo electrónico y las nuevas tecnologías de la información". Universidad Sergio Arboleda. Consultado en enero 20, 2009. [En línea] Disponible en: http://www.usergioarboleda.edu.co/civilizar/revista7/ACTO_ADITIVO_ELECTRONICO.doc



que sean autorizadas para prestar dichos servicios, normas encaminadas a garantizar que la información que constituye un mensaje de datos permanezca completa e inalterada.

Al respecto, el artículo 15 del Decreto 1747 de 2000, por el cual se reglamenta parcialmente la Ley 527 de 1999, en lo relacionado con las entidades de certificación, los certificados y las firmas digitales, manifestó que *“Cuando quiera que un suscriptor firme digitalmente un mensaje de datos con su clave privada, y la respalde mediante un certificado digital, se darán por satisfechos los atributos exigidos para una firma digital en el parágrafo del artículo 28 de la Ley 527 de 1999”* y la honorable Corte Constitucional, mediante sentencia C-662 de 2000 analizó el principio de los “equivalentes funcionales” que se fundamenta en un análisis de los propósitos y funciones de la exigencia tradicional del documento sobre papel, para determinar cómo podrían cumplirse esos propósitos y funciones con técnicas electrónicas y expresó que *“los documentos electrónicos están en capacidad de brindar similares niveles de seguridad que el papel y, en la mayoría de los casos, un mayor grado de confiabilidad y rapidez, especialmente con respecto a la identificación del origen y el contenido de los datos, siempre que se cumplan los requisitos técnicos y jurídicos plasmados en la ley”*. (Subrayados fuera de texto).

Los precedentes citados evidencian que las entidades contables públicas pueden elaborar y conservar los soportes, comprobantes y libros contables en la forma de mensajes de datos, siempre que se cumplan los requisitos técnicos y jurídicos que para tales efectos se hayan establecido en las normas legales.

Para responder su segunda pregunta en cuanto a *“si los documentos producidos en medios magnéticos sirven como soporte al momento de atender las auditorías realizadas por los diferentes órganos de control, sin ir en contra de lo determinado para estos efectos en la Ley o normatividad vigente, en lo relacionado a archivos físicos y magnéticos”*, es necesario remitirse al numeral 354 del RCP que establece que *“Toda la documentación contable que constituya evidencia de las transacciones, hechos y operaciones efectuadas por la entidad contable pública debe estar a disposición de los usuarios de la información, en especial, para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que los requieran”* y el artículo 6° de la Ley 527 de 1999 dispone que *“Cuando cualquier norma requiera que la información conste por escrito, ese requisito quedará satisfecho con un mensaje de datos, si la información que este contiene es accesible para su posterior consulta...”*, razón por la cual los mecanismos utilizados para conservar los mensajes de datos

deberán permitir su impresión en el momento en que así sea requerido por las respectivas autoridades.

En este orden de ideas, si bien es cierto que existe la viabilidad jurídica y contable para que la entidad contable pública pueda generar y conservar de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, a través de cualquier medio técnico que se constituya en un mensaje de datos, con las características e integridad definidas en la ley, debe tenerse en cuenta que la entidad debe garantizar la reproducción exacta de tales documentos mediante diferentes mecanismos, entre ellos su impresión, cuando las autoridades así lo exijan en el momento de ejercer la inspección la vigilancia o el control.

Para dar respuesta a su tercera pregunta, esto es, *“si la Ley 527 de 1999 y la Ley 962 de 2005, son aplicables a las entidades de naturaleza jurídica como la de la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía”*, la competencia de la Contaduría General de la Nación, establecida en el artículo 354 de la Constitución Política y la Ley 298 de 1996, se refiere entre otras a la expedición e interpretación de normas de contabilidad pública, por lo cual, no es su facultad determinar el ámbito de aplicación de las mencionadas normas sobre comercio electrónico y racionalización de trámites, respectivamente.

CONCLUSIÓN

Los antecedentes permiten concluir que los soportes, comprobantes y libros de contabilidad pueden elaborarse y conservarse como mensajes de datos siempre que se garantice su acceso e integridad, con arreglo a la Ley. Cuando sea requerida la formalidad de la firma en un documento, deben aplicarse las normas que sobre firma digital y entidades certificadoras le sean aplicables al respectivo caso.

En ese sentido, es viable jurídica y contablemente que la Caja Promotora de Vivienda Militar y de Policía emita y conserve, de manera electrónica, los soportes, comprobantes y libros contables en cumplimiento de las Leyes 527 de 1999, 962 de 2005 y las demás normas que sobre comercio electrónico le sean aplicables.

Los documentos que se generen y conserven en la forma de mensajes de datos deben reproducirse en forma impresa cuando así lo exijan las autoridades y para los fines que estas lo consideren.

La Contaduría General de la Nación no es competente para determinar el ámbito de aplicación de la Ley 527 de 1999 ni de la Ley 962 de 2005.

b. CONCEPTO 20094-127820. Inviabilidad de reconocimiento de obligaciones sin el debido soporte

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1. Literal a.



c. CONCEPTO 200910-135354. Procedimiento para la reconstrucción de la contabilidad de años anteriores

Ver: I. Ámbito de Aplicación. Literal I.

d. CONCEPTO 20099-134646. Formalidades para la oficialización de los libros de contabilidad que se conservan en medios magnéticos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1960-Bienes de arte y cultura. Literal b.

e. CONCEPTO 20096-131644. Documentos soporte para legalización de los avances y anticipos y de cajas menores

CONCEPTO 20096-131644 del 14-07-09

1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los soportes comprobantes y libros de contabilidad Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
Subtema		Documentos soporte para legalización de los avances y anticipos y de cajas menores	

Doctora

GLADYS OMAIRA SANTANA MARTÍNEZ

Contadora Departamental

Gobernación del Amazonas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20096-131644, en la cual nos informa que para la legalización de las cajas menores y los avances se solicitan las órdenes de entrada al almacén cuando existe suministro de elementos, refrigerios, materiales y combustibles. Es de anotar que de conformidad con la información suministrada por usted mediante correo electrónico, se estableció que para el caso del combustible y otros materiales, la entidad entrega anticipos a los funcionarios para que adquieran estos bienes directamente en los corregimientos donde deben desempeñar su labor, razón por la cual no ingresan al almacén de la entidad. Por tanto, consulta:

1. Para estas situaciones ¿se debe solicitar la orden de entrada al almacén?
2. En cuanto a las cajas menores, ¿se deben realizar los descuentos de estampillas y retenciones?

CONSIDERACIONES

1. Documentos soporte para la legalización de los avances y anticipos

El párrafo 337 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *“Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de*

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

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

Por su parte, el numeral 3.2 de la Resolución 357 de 2008, por 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, expresa que *“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.

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". (Subrayado fuera de texto).

Por lo tanto, los documentos soporte para la legalización de los avances y anticipos entregados a los funcionarios corresponden a los documentos que la entidad haya definido en su Manual de Políticas y Procedimientos, que le permitan obtener la información suficiente acerca de la utilización de los recursos. Estos soportes junto con los comprobantes y libros de contabilidad deben permitir la verificación de la información contable pública, a través de diferentes mecanismos de comprobación.

2. Descuentos de estampillas y retenciones a los pagos realizados con recursos de caja menor

El artículo 4º de la Ley 298 de 1996 establece entre otras funciones de la Contaduría General de la Nación, las siguientes:

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

i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación;

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

En este sentido, es competencia de la Contaduría General de la Nación emitir conceptos y absolver consultas sobre temas relacionados con las políticas, principios y normas de contabilidad aplicables para el Sector Público, razón por la cual no es competente para pronunciarse sobre la pertinencia de practicar las retenciones y los descuentos por estampillas a los pagos realizados con recursos de caja menor.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Para efectos de legalizar los avances y anticipos entregados a los funcionarios, se deben solicitar los documentos soporte definidos en el Manual de Políticas y Procedimientos de la entidad, tales como las facturas, actos administrativos donde se autoriza la operación, entre otros documentos que le permitan obtener la información suficiente acerca de la utilización de los recursos. Por lo tanto, si en dichos procedimientos no se establece las órdenes de entrada del almacén como requisito para la legalización de los anticipos no será necesario solicitarlas.
2. Es competencia de la Contaduría General de la Nación, emitir conceptos y absolver consultas sobre temas relacionados con las políticas, principios y normas de contabilidad aplicables para el sector público, razón por la cual no es competente para pronunciarse sobre la pertinencia de practicar las retenciones y los descuentos por estampillas a los pagos realizados con los recursos de caja menor. Por lo tanto, por considerarlo competencia de la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, este punto de su consulta ha sido trasladado a ese despacho.



- f. CONCEPTO 20099-134497. Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Criterios a considerar para determinar la eliminación o conservación de la información

CONCEPTO 20099-134497 del 28-09-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	Subtema	1.1.1	Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. Criterios a considerar para determinar la eliminación o conservación de la información

Doctora

LILIANA HURTADO PAREDES

Contraloría General de la República (CGR)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20099-134497, en la cual consulta las normas que aplican en el sector público para determinar el tiempo de permanencia en el archivo de la información contable. También pregunta ¿cuál es la información que no se debe eliminar? y ¿cuál es la norma que puede sustentar la decisión de eliminar o conservar totalmente una información?

CONSIDERACIONES

La Ley 594 del 14 de julio de 2000, denominada como Ley General de Archivos, es la norma que establece las reglas y principios generales que regulan la función archivística del Estado y para el caso concreto de la información contable estableció en su artículo 25 lo siguiente:

"De los documentos contables, notariales y otros. El Ministerio de la Cultura, a través del Archivo General de la Nación y el del sector correspondiente, de conformidad con las normas aplicables, reglamentarán lo relacionado con los tiempos de retención documental, organización y conservación de las historias clínicas, historias laborales, documentos contables y documentos notariales. Así mismo, se reglamentará lo atinente a los documentos producidos por las entidades privadas que presten servicios públicos." (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Contaduría General de la Nación (CGN), como organismo regulador en materia de contabilidad para el sector público, conforme a lo establecido en el artículo 354 de la Constitución Política y de la Ley 298 de 1996, promulgó el régimen de contabilidad pública que contiene la regulación contable pública de tipo general contenida en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), y específica, contenida en el Manual de Procedimientos y en la Doctrina Contable Pública.

En el numeral 9.2 el Plan General de Contabilidad Pública establece las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad que definen los

criterios para que las entidades contables públicas realicen el registro de las transacciones, hechos y operaciones relacionados con sus actividades y 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 requieren.

Dentro de dicha norma es importante destacar el párrafo 336 que establece:

"336. 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 de que se trate."

En cuanto a las formalidades de tenencia, conservación y custodia y reconstrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, se contempla lo siguiente:

"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, el cual podrá designar mediante acto administrativo esta responsabilidad.

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.



352. *El representante legal o quien haga sus veces, o el servidor público responsable de la tenencia, conservación y custodia, denunciarán ante las autoridades competentes la pérdida o destrucción de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. En este caso deberá ordenarse de inmediato, por parte del representante legal, la reconstrucción de la información, en un período que no podrá exceder de seis (6) meses. Para la reconstrucción se tomarán como base los comprobantes de contabilidad, los documentos soporte, los estados contables, los informes de terceros, las copias grabadas en medios magnéticos, microfilmes, microfichas y demás instrumentos que se consideren pertinentes.*

353. *El término de conservación de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad es de diez (10) años, contados a partir del 31 de diciembre del período contable al cual corresponda el soporte, comprobante y libro de contabilidad, sin perjuicio de las normas específicas de conservación documental que señalen las autoridades competentes.*" (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones anteriores la norma aplicable a la administración de la información contable pública es el Régimen de Contabilidad Pública, en particular las normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, en las que se establece que el tiempo de conservación de los mismos es de 10 años contados a partir del 31 de diciembre del período contable, al cual corresponda la información contable lo cual es aplicable tanto para los soportes y comprobantes como para los libros de contabilidad. La conservación puede efectuarse, a elección del representante legal, en papel o cualquier otro medio técnico, magnético o electrónico, que garantice su reproducción exacta.

Más aún, la norma establece la obligación por parte del representante legal de ordenar la reconstrucción en caso de pérdida o destrucción de la información contable.



g. CONCEPTO 20097-132658. Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

CONCEPTO 20097-132658 del 11-09-09			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
2	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a los activos/Inversiones e instrumentos derivados Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema		Criterios para el reconocimiento de Inversiones e Instrumentos Derivados de Corto Plazo
3	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Proceso contable Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema		Mecanismos y herramientas que permitan evaluar la situación real de los Estados Financieros, dada la inexistencia de provisiones para las inversiones financieras
4	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de que pueda presentarse diferencia de saldos entre los reportados a la Contaduría General de la Nación (CGN), y los registrados en los libros de la Gobernación de Casanare

Doctora
GLORIA YOLANDA SILVA RIVEROS
Directora Técnica de Contabilidad
Gobernación de Casanare
Yopal (Casanare)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132658, mediante la cual solicita asesoría con respecto a los hallazgos de la Contraloría General de la República (CGR) para dar cumplimiento al Plan de Mejoramiento del

Departamento. En este sentido solicita concepto con respecto a la conservación de los libros de contabilidad, reconocimiento y revelación de las inversiones, provisión de las inversiones y sobre los reportes enviados a la Contaduría General de la Nación. Inquietudes que surgen como resultado de los siguientes hallazgos de la Contraloría General de la República:



1. Sistema Contable. El 23 de septiembre de 2008 la CGR estableció que los libros diario, mayor y balances no se encontraban debidamente impresos, legajados, igualmente y el software contable presenta debilidades de seguridad, generando una situación de riesgo en el manejo y confiabilidad de la información contable.
2. Inversiones e instrumentos derivados de corto plazo. Existe en el cuerpo del Balance General partidas mal clasificadas, como es el caso de las inversiones financieras, bonos yankees y fideicomiso en patrimonios autónomos, los cuales por su característica legal presentan incertidumbre en la determinación de su saldo y en su clasificación en el Balance General.
3. Total provisiones, depreciaciones y amortizaciones. La entidad no cuenta con mecanismos o herramientas que permitan evaluar la situación real de los estados financieros, debido a que no existen provisiones para establecer las situaciones de pérdida que se puedan presentar al realizar inversiones financieras riesgosas.
4. Se presentan diferencias entre la información presentada a la Contaduría General de la Nación y la registrada en el libro mayor y balance; el total del activo declarado a la Contaduría es de \$2.000.946 millones, mientras que el mayor suma en activos \$1.857.063 millones, con una diferencia de 143.883 millones. Lo anterior, se presenta porque el balance no se toma directamente del mayor y no se hace la consolidación posterior en un anexo.

CONSIDERACIONES

El literal a) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 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.”* (subrayado fuera de texto), así mismo, en el literal f) de este artículo también establece la función de *“Impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos relacionados con la Contabilidad pública”*

Lo anterior para precisar que con respecto a los interrogantes planteados en su comunicación, nos pronunciaremos únicamente en materia de lo que se entiende como instrucciones y lineamientos derivados de las normas expedidas por el Contador General de la Nación no desbordando así las competencias atribuidas por la Constitución y la Ley a este despacho.

1. En relación con los libros de contabilidad, es necesario señalar que en el numeral 2.9.2.4 del Régimen de Contabilidad Pública que establece lo relativo a la tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad como parte de la norma técnica de los libros de contabilidad establece que *“Cuando las entidades contables públicas preparen la contabilidad por medios electrónicos, debe verse*

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).

Lo anterior significa que es responsabilidad del representante legal de la entidad elegir la práctica contable que en materia de la tenencia, conservación y custodia de los libros de contabilidad considere se ajusta a las características propias del proceso contable de su entidad, garantizando su reproducción exacta para la consulta de los usuarios de la información contable, lo cual indica que la no impresión de libros de contabilidad por sí sola no constituye una inconsistencia frente a las normas expedidas por la CGN.

Ahora bien, si como resultado de los procesos de auditoría que lleva a cabo la Contraloría General de la República (CGR), encontraron evidencia relativa a la falta de garantía del sistema de información, es pertinente que en el plan de mejoramiento de la entidad se incluyan las actividades tendientes a mejorar la seguridad del sistema de información para garantizar la confiabilidad de la información contable pública.

Igualmente, es necesario que se adelanten las gestiones administrativas necesarias que conduzcan a garantizar la producción de información de la Gobernación de Casanare con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública de conformidad con lo dispuesto en el procedimiento de control interno contable adoptado con la Resolución 357 de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación, y que para el tema referido en este interrogante es pertinente observar lo señalado en los numerales 3.2. y 3.9 relativos a los manuales de políticas contables y libros de contabilidad respectivamente.

2. En cuanto a las inversiones e instrumentos derivados de corto plazo es importante citar el numeral 9.1.1.1 del Régimen de Contabilidad Pública en el que se define la norma técnica relativa a las inversiones e instrumentos derivados, y que en materia de reconocimiento y revelación contable de las inversiones señala lo siguiente:

“144. Las inversiones deben reconocerse por su costo histórico y actualizarse atendiendo la intención de realización, la disponibilidad de información en el mercado y, tratándose de inversiones patrimoniales, el grado de control o influencia que se tenga sobre el ente receptor de la inversión, mediante la aplicación de metodologías que aproximen su realidad económica, tales como el valor razonable, el valor presente neto a partir de la tasa interna



de retorno, el método de participación patrimonial y el método del costo.

145. Los instrumentos derivados para administrar liquidez deben reconocerse y actualizarse al valor razonable. Por su parte, los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos serán objeto de reconocimiento y actualización, empleando metodologías de reconocido valor técnico.

147. Las inversiones se revelan teniendo en cuenta la finalidad con la cual se efectúan y la modalidad del título o contrato. En relación con la finalidad, las inversiones se efectúan para administrar la liquidez, adquirir el control del ente receptor de la inversión o por razones de política. En cuanto a la modalidad del título, las inversiones se revelan en títulos de deuda y títulos participativos. Cuando surjan provisiones o valorizaciones deberán revelarse por separado. Por su parte, los instrumentos derivados con fines de cobertura de los activos se revelan en forma separada.”

Lo anterior para señalar que a partir de las normas técnicas relativas a cada uno de los elementos que forman parte de los estados financieros se fijan los criterios que se deben tener en cuenta para el adecuado reconocimiento y revelación contable de los hechos, transacciones y operaciones que afectan la situación y el resultado de las actividades que realizan las entidades contables públicas.

Es decir que para el caso específico de las inversiones es imprescindible que se observen los criterios relacionados con el costo histórico, la actualización de la inversión y la intención de realización de las inversiones para su reconocimiento contable, así como la finalidad y la modalidad del título o contrato para efectos de su revelación.

Además de lo anterior, es importante anotar que en el Manual de Procedimientos Contables que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública se cuenta con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, el cual sirve de herramienta instrumental para apoyar la labor de las áreas contables en el proceso de reconocimiento y revelación contable de las inversiones.

Así las cosas y dado que la situación planteada en este interrogante no aporta los elementos necesarios para concebir sobre el adecuado reconocimiento y revelación contable de las inversiones e instrumentos derivados de la Gobernación de Casanare, es pertinente advertir sobre la obligatoriedad de observar los criterios técnicos e instrucciones establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, para lograr la óptima calidad de la información contable de la entidad.

3. Respecto de los mecanismos y herramientas que permitan evaluar la situación real de los estados financieros dada la inexistencia de provisiones para las inversiones financieras, vale la pena mencionar lo

definido en el numeral tres, párrafo 64 del Régimen de Contabilidad Pública que en relación con el proceso contable define que *“La realidad económica y jurídica se expresa mediante hechos económicos. Los hechos económicos se concretan en transacciones como compras, ventas, créditos y obligaciones, entre otros. También existen hechos económicos que no se derivan de una transacción, sino que son la manifestación agregada de efectos por acciones del mercado, o de procesos internos de la entidad contable pública, tales como el cambio en el nivel general de precios de los bienes y servicios, depreciaciones, amortizaciones y provisiones, ajustes, las operaciones de cierre y de consolidación, y los eventos asociados a fenómenos fortuitos con impacto en los bienes, derechos y obligaciones.”* (subrayado fuera de texto).

De otra parte, en el numeral dos 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 de administración de liquidez establece que *“Por su parte, las inversiones de administración de liquidez en instrumentos derivados se reconocen con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera para esta clase de instrumentos”*.

En este sentido es pertinente advertir que el reconocimiento de provisión a las inversiones se origina como resultado de la metodología aplicada en el reconocimiento y revelación contable de dicha información, la evaluación interna realizada para el efecto y las demás situaciones contempladas en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, lo cual significa que la inexistencia de provisiones no implica que se esté infringiendo la normatividad contable pública.

Sin embargo, vale la pena destacar que con el propósito de implementar los controles que sean necesarios para que se lleven a cabo las diferentes actividades del proceso contable público en forma adecuada y con el fin de administrar los riesgos de índole contable identificados por la entidad contable pública se hace necesario adelantar las acciones administrativas tendientes a implementar las acciones a desarrollar como parte del Control Interno Contable.

4. Finalmente y en relación con el hallazgo relativo a la diferencia de saldos entre los reportados a la Contaduría General de la Nación (CGN), frente a los registrados en los libros de la entidad, es pertinente referenciar lo establecido en el numeral uno del procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, en el cual con respecto a entidades contables públicas que llevan contabilidad independiente, pero



son agregadas por otras para el reporte a la Contaduría General de la Nación establece que *“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. Se consideran como tales los departamentos, distritos y municipios, es decir, en general, las entidades territoriales”*. (Subrayado fuera de texto).

De igual manera, en el numeral dos de dicho procedimiento se definen las características relacionadas con el proceso de agregación de las contabilidades independientes, entre las cuales vale la pena destacar la referida en el literal a) de este numeral, estableciendo que: *“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”*.

Lo anterior significa que dado que la Gobernación de Casanare maneja contabilidad independiente con la Contraloría Departamental y la de otros organismos que agrega, es bien sabido que los saldos reportados a través del CHIP no son iguales a los saldos de los libros de la Gobernación dado que cada entidad maneja y administra su proceso contable y sus libros son independientes, siendo esta la única causa que técnicamente justifica la diferencia de saldos entre los reportados a través del CHIP y los registrados en libros de contabilidad.

CONCLUSIÓN

Lo anterior significa que es responsabilidad del representante legal de la entidad, elegir la práctica contable que en materia de la tenencia, conservación y custodia de los libros de contabilidad considere se ajusta a las características propias del proceso contable de su entidad, garantizando su reproducción exacta para la consulta de los usuarios de la información contable, lo cual indica que la no impresión de libros de contabilidad por sí sola no constituye una inconsistencia frente a las normas expedidas por la CGN.

1. Es pertinente que en el plan de mejoramiento de la entidad se incluyan las actividades tendientes a mejorar la seguridad del sistema de información, para garantizar la confiabilidad de la información contable pública y que se adelanten las gestiones administrativas necesarias que conduzcan a garantizar la producción de información de la Gobernación de Casanare con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública de conformidad con

lo dispuesto en el procedimiento de control interno contable adoptado con la Resolución 357 de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación, y que para el tema referido en este interrogante es pertinente observar lo señalado en los numerales 3.2. y 3.9 relativos a los manuales de políticas contables y libros de contabilidad respectivamente.

2. Para el caso específico de las inversiones, es imprescindible que se observen los criterios relacionados con el costo histórico, la actualización de la inversión y la intención de realización de las inversiones para su reconocimiento contable, así como la finalidad y la modalidad del título o contrato para efectos de su revelación.
Dado que la situación planteada en este interrogante, no aporta los elementos necesarios para conceptuar sobre el adecuado reconocimiento y revelación contable de las inversiones e instrumentos derivados de la Gobernación de Casanare, es pertinente advertir sobre la obligatoriedad de observar los criterios técnicos e instrucciones establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública, para lograr la óptima calidad de la información contable de la entidad.
3. El reconocimiento de provisión a las inversiones se origina como resultado de la evaluación interna o de la aplicación de la metodología que para el efecto expida la Superintendencia Financiera, así como las demás situaciones contempladas en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, lo cual significa que la inexistencia de provisiones no implica que se esté infringiendo la normatividad contable pública.

Sin embargo, vale la pena destacar que con el propósito de 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 por la entidad contable pública se hace necesario adelantar las acciones administrativas tendientes a implementar las acciones a desarrollar como parte del Control Interno Contable.

4. Dado que la Gobernación de Casanare maneja contabilidad independiente con la Contraloría Departamental y la de otros organismos que agrega, es bien sabido que los saldos reportados a través del CHIP no son iguales a los saldos de los libros de la Gobernación dado que cada entidad maneja y administra su proceso contable y sus libros son independientes, siendo esta la única causa que técnicamente justifica la diferencia de saldos entre los reportados a través del CHIP y los registrados en libros de contabilidad.



h. CONCEPTO 20099-134800. Viabilidad de entregar información de carácter financiero solicitada mediante derecho de petición

CONCEPTO 20099-134800 del 29-09-09

	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
1	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de entregar información de carácter financiero solicitada mediante derecho de petición.

Doctora
ARALY FRANCO RINCÓN
Secretaria de Hacienda
MUNICIPIO DE CANDELARIA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20099-134800 en la cual consulta sobre la viabilidad de entregar la información de carácter financiero, la cual es solicitada mediante derecho de petición.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su comunicación debemos remitirnos al artículo 23 de la Constitución Política colombiana, el cual establece que *“Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener pronta resolución. El legislador podrá reglamentar su ejercicio ante organizaciones privadas para garantizar los derechos fundamentales”*.

De otra parte, en relación con la exhibición de soportes, comprobantes y libros de contabilidad, el párrafo 354 del Régimen de Contabilidad Pública dispone que *“Toda la*

documentación contable que constituya evidencia de las transacciones, hechos y operaciones efectuadas por la entidad contable pública debe estar a disposición de los usuarios de la información, en especial, para efectos de inspección, vigilancia y control por parte de las autoridades que los requieran”. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, de acuerdo con el análisis normativo realizado, desde el punto de vista jurídico, es viable la entrega de información de carácter financiero a la persona que, en aplicación del artículo 23 de la Carta Política, así lo solicite.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que si una persona solicita información de carácter financiero, utilizando el derecho de petición consagrado en la Constitución Política, la entidad contable pública está obligada a atender el requerimiento en los términos establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública.



i. CONCEPTO 200911-137338. Oficialización de los libros de contabilidad

Ver: I. Ámbito de aplicación. Literal r.

10.2.2. Soportes de Contabilidad

a. CONCEPTO 20093-126631. Soporte documental para el registro de anticipos de la DNE al Club Deportivo Los Millonarios

CONCEPTO 20093-126631 del 20-03-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad.
	Subtema	1.1.1	Soporte documental para el registro de anticipos de la DNE al Club Deportivo Los Millonarios

Doctor

GERMÁN CASAS

Asociado Club Deportivo Los Millonarios

ANTECEDENTES

Me refiero a la solicitud de aclaración que presenta al concepto que la Contaduría General de la Nación le remitió en respuesta al derecho de petición radicado con el expediente 20093-126631 relacionado con el tratamiento contable de una operación que involucra a la Dirección Nacional de Estupefacientes (DNE), como administradora de los recursos del Fondo de Rehabilitación, Inversión Social y Lucha Contra el Crimen Organizado (FRISCO), y el Club Deportivo Los Millonarios.

La aclaración solicitada consiste en que se indique de manera específica cuál es el hecho generador y el soporte documental para la contabilización de los \$4.200 millones como anticipo de la DNE al Club Deportivo Los Millonarios, y el registro del Lote Fontanar como activo por el 100% del avalúo y el reconocimiento simultáneo de la obligación por el 70%.

Igualmente, solicita se indique si el mencionado anticipo genera alguna clase de intereses así no estuvieran pactados.

CONSIDERACIONES

Para hacer las aclaraciones solicitadas es necesario apoyarnos en la definición de Soportes de Contabilidad que establece el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública en el Régimen de Contabilidad Pública, así:

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.

Según la definición anotada, y para el caso del anticipo entregado por la DNE al Club Deportivo Los Millonarios, se constituyen en documentos soportes para el registro contable, entre otros. La Resolución 1516 del 27 de diciembre de 2007 de la DNE, las Actas del Consejo Nacional de Estupefacientes Nos. 9 y 10, el Acta de cumplimiento parcial al acuerdo de transacción suscrito entre los representantes legales de la DNE y el Club Los Millonarios, los comprobantes de consignación de dicho valor en la Fiduciaria La Previsora S.A., los comprobantes de contabilidad con los cuales se hacen las reclasificaciones y ajustes contables a los registros previos.

Para el caso del registro del 100% del activo que corresponde al Lote Fontanar y del 70% como obligación simultánea, se señalan como soportes de contabilidad, entre otros los siguientes: La sentencia del Juzgado Noveno Penal del Circuito Especializado de Bogotá, D.C. del 13 de junio de 2003, referenciada en la Resolución 1004/08 de Coldeportes y en el Acta de cumplimiento parcial al acuerdo de transacción; las Resoluciones 1261 de 2006 y 1516 de 2007 de la DNE; referenciadas en la Resolución 1004/08 de Coldeportes y en el Acta de cumplimiento parcial al acuerdo de transac-



ción; los autos del Honorable Tribunal de Bogotá de febrero de 2006 y del Juzgado 12 Civil del Circuito de Bogotá de septiembre de 2007, con los cuales se ordena dar cumplimiento al acuerdo transaccional celebrado, referenciados en el Acta de cumplimiento parcial al acuerdo de transacción; los memorandos ASEF-843-08 de la Asesora del Despacho del FRISCO dirigido al grupo de gestión financiera el 17 de diciembre de 2008 en el cual solicita el registro contable del bien, y el SJU-2158 de la Subdirección Jurídica del 17 de diciembre de 2008 dirigido al despacho del FRISCO, en donde se certifica el ingreso del bien al Fondo, con la respectiva aclaración, que el bien ingresará a los activos del FRISCO por el 100%, pero que el 70% es correspondiente al Club Deportivo Los Millonarios, y el 30% restante será dispuesto para el Fondo. En el primer memorando se especifica el valor del avalúo catastral el cual se toma para el registro contable del activo y de la respectiva obligación.

Con relación al tema de los intereses por el anticipo entregado, debemos ratificar lo señalado en la respuesta anterior en donde se indicó: "(...) *solo en la medida que se pacte contractualmente un proceso de indexación para ajustar el valor del derecho, será objeto de reconocimiento en la contabilidad, de lo contrario no será reconocido. En este caso particular, no se advierte la existencia de ningún pacto de ajuste del valor desembolsado por la DNE al Club Deportivo Los Millonarios. No obstante, se debe entender que cuando se haga efectiva la venta del Lote y se proceda a la respectiva liquidación de lo adeudado frente a lo anticipado, estos valores deben ser objeto de actualización, y por tanto, de reconocimiento en la contabilidad*".

Complementando lo anteriormente expresado, se considera que es importante que las partes involucradas hagan claridad sobre este punto, a fin de evitar futuras interpretaciones que no correspondan con el propósito acordado.

CONCLUSIÓN

De acuerdo a las consideraciones expuestas se concluye que:

Son soportes de contabilidad para las transacciones descritas, entre otros: La Resolución 1516 del 27 de diciem-

bre de 2007 de la DNE; las Actas del Consejo Nacional de Estupefacientes Nos. 9 y 10; el Acta de cumplimiento parcial al acuerdo de transacción suscrita entre los representantes legales de la DNE y el Club Los Millonarios; los comprobantes de consignación de dicho valor en la Fiduciaria La Previsora S.A.; los comprobantes de contabilidad con los cuales se hacen las reclasificaciones y ajustes contables a los registros previos. Igualmente, La sentencia del Juzgado Noveno Penal del Circuito Especializado de Bogotá, D.C. del 13 de junio de 2003, referenciada en la Resolución 1004/08 de Coldeportes y en el Acta de cumplimiento parcial al acuerdo de transacción; la Resolución 1261 de 2006; los autos del honorable Tribunal de Bogotá de febrero de 2006 y del Juzgado 12 Civil del Circuito de Bogotá de septiembre de 2007, con los cuales se ordena dar cumplimiento al acuerdo transaccional celebrado, referenciados en el Acta de cumplimiento parcial al acuerdo de transacción; los memorandos ASEF-843-08 de la Asesora del Despacho del FRISCO dirigido al grupo de gestión financiera el 17 de diciembre de 2008 en el cual solicita el registro contable del bien, y el SJU-2158 de la Subdirección Jurídica del 17 de diciembre de 2008 dirigido al despacho del FRISCO, en donde se certifica el ingreso del bien al Fondo, con la respectiva aclaración que el bien ingresará a los activos del FRISCO por el 100%, pero que el 70% es correspondiente al Club Deportivo Los Millonarios, y el 30% restante será dispuesto para el Fondo. En el primer memorando se especifica el valor del avalúo catastral el cual se toma para el registro contable del activo y de la respectiva obligación.

Con relación al tema de los intereses por el anticipo entregado, se ratifica lo señalado en la respuesta anterior, pero se considera que es importante que las partes involucradas hagan claridad sobre este punto, a fin de evitar futuras interpretaciones que no correspondan con el propósito acordado.

En los anteriores términos damos respuesta a su solicitud de aclaración.

- b. CONCEPTO 20091-124374. Soporte contable para reclasificación a cuentas de orden de los bienes que no se encuentran en servicio, y están totalmente depreciados

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 3. Literal f.

- c. CONCEPTO 20091-124086. Viabilidad de que los documentos producidos en medios magnéticos sirvan como soporte al atender auditorías realizadas por órganos de control

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.2. Literal a.



d. CONCEPTO 20095-130090. Soporte documental para registro de anticipos sin que se haya formalizado el acta de liquidación

CONCEPTO 20095-130090 del 09-06-09			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes comprobantes y libros de contabilidad.
	Subtema	1.1.1	Soporte documental para registro de anticipos sin que se haya formalizado el acta de liquidación
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1420 Avances y anticipos entregados 1424 Recursos entregados en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de los recursos entregados a otras entidades para el desarrollo de proyectos de inversión

Doctora

YENCY ESPERANZA CASTILLO G.

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Ministerio de Comunicaciones

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-130090, relacionada con los contratos y convenios interadministrativos que celebra el Fondo de Comunicaciones con distintas entidades para la ejecución de proyectos de inversión, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:

"El Fondo de comunicaciones celebra contratos y/o convenios interadministrativos con diferentes entidades para lo cual utiliza la cuenta 142013 Anticipo sobre proyectos de inversión, en el momento en que se hace el desembolso de los recursos, los mismos se van legalizando en la medida en que se presentan los informes de ejecución por parte de las diferentes entidades".

Por lo anterior, consulta cuál es el procedimiento a seguir si una entidad ya ha ejecutado el 100% de los recursos entregados por el Fondo de Comunicaciones, pero aún no se ha formalizado el acta de liquidación. Dónde debe quedar registrada esta situación, dado que la cuenta utilizada (142013) una vez efectuada la legalización su saldo sería cero.

CONSIDERACIONES

El numeral 9.2.1 de las Normas técnicas relativas a los soportes de contabilidad, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala que *"Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.* (Subrayado fuera de texto).

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."

Por lo anterior, el PGCP establece como documento soporte de los registros contables todo escrito o relación que le permita a la entidad sustentar la razonabilidad de sus operaciones, así como el origen y desarrollo de cada una de ellas. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo. 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.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que la información contable pública está orientada a satisfacer las necesidades informativas de los usuarios, la información contable debe ser confiable, relevante y comprensible, en donde los soportes, comprobantes y libros de contabilidad garantizan la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública.

Por lo tanto, las entidades, conocedoras de su operatividad deben implementar los procedimientos administrativos de acuerdo a sus necesidades, a través de los manuales de procedimientos, mediante los cuales determinen los documentos soportes requeridos para garantizar la razonabilidad, objetividad y verificabilidad de los saldos registrados en la contabilidad en aplicación del Sistema de Control Interno Contable de la entidad; estableciendo adicionalmente



los requisitos internos que requieran para el cumplimiento de la finalidad propuesta. Así las cosas, la entidad es autónoma en determinar cuáles son los documentos más idóneos que permitan soportar los registros en la contabilidad y faciliten los procesos de control interno y externo.

En ese orden de ideas, el Fondo de Comunicaciones debe generar los documentos soportes necesarios para formalizar la liquidación de los diferentes contratos y convenios interadministrativos celebrados en desarrollo de los proyectos de inversión que realiza.

De otra parte, se debe tener especial cuidado en el reconocimiento contable de los recursos entregados a otras entidades para el desarrollo de proyectos de inversión; toda vez que si los recursos que se entregan corresponden a valores entregados por el Fondo de Comunicaciones de manera anticipada, deben reconocerse en la subcuenta 142013-Anticipos para proyectos de inversión, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS; ahora, si corresponden a valores entregados a terceros para que estos últimos los administren en desarrollo de proyectos de inversión, deben reconocerse en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece como documento soporte de los registros contables, todo escrito o relación que le permita a la entidad sustentar la razonabilidad de sus operaciones, así como el origen y desarrollo de cada una de ellas. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo. 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.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que la información contable pública está orientada a satisfacer las necesidades in-

formativas de los usuarios, la información contable debe ser confiable, relevante y comprensible, en donde los soportes, comprobantes y libros de contabilidad garantizan la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública.

Por lo tanto, las entidades, conocedoras de su operatividad, deben implementar los procedimientos administrativos de acuerdo a sus necesidades, a través de los manuales de procedimientos, mediante los cuales determinen los documentos soportes requeridos para garantizar la razonabilidad, objetividad y verificabilidad de los saldos registrados en la contabilidad en aplicación del Sistema de Control Interno Contable de la entidad; estableciendo adicionalmente los requisitos internos que requieran para el cumplimiento de la finalidad propuesta. Así las cosas, la entidad es autónoma en determinar cuáles son los documentos más idóneos que permitan soportar los registros en la contabilidad y faciliten los procesos de control interno y externo.

En ese orden de ideas, el Fondo de Comunicaciones debe generar los documentos soportes necesarios para formalizar la liquidación de los diferentes contratos y convenios interadministrativos celebrados en desarrollo de los proyectos de inversión que realiza.

De otra parte, se debe tener especial cuidado en el reconocimiento contable de los recursos entregados a otras entidades para el desarrollo de proyectos de inversión; toda vez que si los recursos que se entregan corresponden a valores entregados por el Fondo de Comunicaciones de manera anticipada, deben reconocerse en la subcuenta 142013-Anticipos para proyectos de inversión, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS; ahora, si corresponden a valores entregados a terceros para que estos últimos los administren en desarrollo de proyectos de inversión, deben reconocerse en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

10.2.3. Comprobantes de Contabilidad

10.2.4. Libros de Contabilidad

- a. CONCEPTO 20093-126314. Inviabilidad de registrar los Libros de Contabilidad en la Cámara de Comercio por parte de las Asociaciones de Municipios-Asociación Supradepartamental de Municipios del Macizo Colombiano (SOMAC)

Ver: I. Ámbito de aplicación. Literal a.

- b. CONCEPTO 20093-126909. Debida forma de diligenciar los libros de contabilidad

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.7. Literal a.

10.2.5. Tenencia, conversación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina.



10.2.6. Exhibición de soportes, comprobantes y libros de contabilidad

10.3. NORMAS TÉCNICAS RELATIVAS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTES CONTABLES

- a. CONCEPTO 20093-126909. Inviabilidad y repercusiones de efectuar modificaciones a la información, después del envío de reportes contables a los organismos competentes

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.7. Literal a.

- b. CONCEPTO 20094-127606. Elaboración de notas de carácter específico a los estados financieros

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1475-Deudas de difícil cobro. Literal a.

- c. CONCEPTO 20094-128299. Inviabilidad de que la Electricadora de Santander S.A. presente estados financieros consolidados, por la participación del 95% que posee en Empresa Comercializadora Energética Nacional Colombiana S.A. (ESP CENCOL)

Ver: I. Ámbito de Aplicación. Literal d.

- d. CONCEPTO 20096-130743. Definición sistema de costos y flujo de caja

CONCEPTO 20096-130743 del 08-07-2009			
1	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables
	Subtema	1.1.1	Definición sistema de costos y flujo de caja
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de atribuir al flujo de caja el carácter de soporte contable
3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de costos de vigencias anteriores
4-6	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1510 Mercancías en existencia
		1.2	6 Costo de ventas y operación
	Subtema		Reconocimiento de costos futuros – Metrovivienda
7-8	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1406 Venta de bienes
		1.2	1510 Mercancías en existencia
		1.3	6210 Bienes comercializados
	Subtema		Reconocimiento del costo de ventas de terrenos - Metrovivienda

Doctor

ERNESTO SALAMANCA FERNÁNDEZ

Auditor Metrovivienda EIC

Dirección de Servicios Públicos - Contraloría de Bogotá D. C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20096-130743, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. ¿Qué diferencia existe entre un flujo de caja y un sistema de costos?



2. ¿Puede Metrovivienda cargar costos con corte a diciembre 31 de 2008, teniendo como soporte un flujo de caja a noviembre del mismo año?
3. ¿Si el lote vendido se escritura en diciembre de 2007 y se registra en la Oficina de Instrumentos Públicos el 15 de enero de 2008, es técnico que Metrovivienda cargue costos el 15 de enero de 2008, con base en el flujo de caja efectuado con corte a 30 de noviembre de 2007, y posteriormente ajuste el costo de ese bien a diciembre 31 del 2008, con base en un nuevo flujo de caja? ¿Puede el terreno sufrir una disminución en su costo de una vigencia a otra?
4. ¿Sobre qué porcentaje del proyecto de adecuación de obras urbanísticas se deben cargar los costos si se ha vendido parte de este?
5. ¿Si parte del proyecto está en condiciones de enajenación se debe redistribuir el valor de los futuros costos incurridos en las áreas que aún no están terminadas en el total del proyecto?
6. ¿Es correcto imputarle costos a los lotes vendidos o en condiciones de venta una vez terminadas sus adecuaciones?
7. ¿Si la entidad efectúa avalúos por el método del área residual qué tratamiento contable se le debe dar a la cuenta inventarios la cual registra el 100% de los costos del lote ya adecuado? ¿El avalúo por el método del área residual se puede asimilar al costo del proyecto?

CONSIDERACIONES

1. Flujo de caja y sistemas de costos

Para dar respuesta a su consulta, se debe tener en cuenta que si bien las normas técnicas contenidas en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) no hacen referencia al flujo de caja, debe entenderse este como una herramienta administrativa y financiera de tesorería que refleja las entradas (Ingresos) y salidas (Desembolsos) de dinero generadas en una entidad o proyecto en un tiempo determinado.

Cabe resaltar que esta herramienta no debe confundirse, en ningún modo, con el Estado de Flujos de Efectivo, definido por el numeral 9.3.1.4 de las Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables del PGCP, como *"un estado contable básico que revela los fondos provistos y utilizados por las entidades contables públicas en desarrollo de sus actividades de operación, inversión y financiación. Permite evaluar a partir del origen y aplicación del efectivo en un período, la capacidad de la entidad contable pública para obtener flujos futuros de efectivo, determinando sus necesidades de financiamiento interno y externo, para cumplir oportunamente con sus obligaciones"*, y desarrollado en el Capítulo II, del Título III, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) en el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos.

De otra parte, en relación con los costos de producción, el numeral 9.1.4.4 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental del PGCP, establece 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. 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."*

Los diferentes conceptos que conforman el costo de producción deben reconocerse por el costo histórico. Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo, bien sea por órdenes específicas, procesos o actividades, empleando metodologías reconocidas técnicamente como costeo global, directo o marginal, o costeo basado en actividades, entre otras, que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública. Dicho sistema puede operar sobre bases históricas o predeterminadas ya sean 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 sentido, debe entenderse como sistema de costos la manera como se acumulan los costos directamente relacionados con la producción de bienes y servicios, generados en desarrollo del cometido estatal de una entidad, atendiendo la naturaleza de los mismos y empleando las metodologías señaladas en el Plan General de Contabilidad Pública, u otras reconocidas técnicamente que no contradigan las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

2. Flujo de caja como soporte contable

El numeral 9.2.1 de las Normas técnicas relativas a los soportes de contabilidad, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala que *"Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos."* (Subrayado fuera de texto).

Los documentos soporte pueden ser de origen interno o externo. Son documentos soporte de origen interno los producidos por la entidad contable pública, que explican



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

Por lo anterior, el PGCP establece como documento soporte de los registros contables todo escrito o relación que le permita a la entidad sustentar la razonabilidad de sus operaciones, así como el origen y desarrollo de cada una de ellas. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo. 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.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que la información contable pública está orientada a satisfacer las necesidades informativas de los usuarios, la información contable debe ser confiable, relevante y comprensible, en donde los soportes, comprobantes y libros de contabilidad garantizan la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública.

Por lo tanto, las entidades, concededoras de su operatividad, deben implementar los procedimientos administrativos de acuerdo a sus necesidades, a través de los manuales de procedimientos, mediante los cuales determinen los documentos soportes requeridos para garantizar la razonabilidad, objetividad y verificabilidad de los saldos registrados en la contabilidad en aplicación del Sistema de Control Interno Contable de la entidad; estableciendo adicionalmente los requisitos internos que requieran para el cumplimiento de la finalidad propuesta. Así las cosas, la entidad es autónoma en determinar cuáles son los documentos más idóneos que permitan soportar los registros en la contabilidad y faciliten los procesos de control interno y externo.

No obstante, y dada la definición de flujo de caja en el numeral anterior, no es viable que esta herramienta financiera se considere como un soporte contable, toda vez que no describe ni soporta transacciones, hechos u operaciones, como sí lo hacen los comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos, entre otros; el flujo de caja describe solamente los recaudos y desembolsos de efectivo realizados en un periodo determinado.

3. Ajuste de costos

El numeral 8° del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), expresa en relación con el principio de medición que *"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 he-*

chos 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". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 9.1 de las Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, del mismo texto normativo, establece 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"*. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, los conceptos que conforman el costo de producción de un bien, tales como materias primas, materiales, costos generales, sueldos y salarios, contribuciones imputadas, contribuciones efectivas, aportes sobre la nómina, depreciaciones y amortizaciones y los impuestos, se acumulan hasta tanto los bienes están en condiciones de utilización o enajenación; por lo cual, a un bien que ha sido terminado, vendido y entregado de manera formal a quien lo adquiere no se le pueden seguir acumulando costos, salvo por el registro de ajustes por costos subestimados, corrección de valores o de errores aritméticos o por la aplicación de principios, normas técnicas o procedimientos contables de manera equivocada, siempre y cuando los ajustes se realicen en la misma vigencia en la que se enajena el bien.

Si los errores o ajustes son advertidos por la entidad contable pública en una vigencia diferente, no es posible reconocer en estas cuentas los costos efectuados y no reconocidos en periodos anteriores, toda vez que ya se efectuó el cierre de las cuentas de costo de ventas. Por lo cual, la entidad debe reconocer estos costos como un gasto en la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora, en relación con la viabilidad de que un terreno sufra una disminución de su costo de una vigencia a otra, esto solo podría darse por la realización de ajustes por la sobrestimación de los costos acumulados; lo anterior, siempre y cuando dichos ajustes se realicen en la misma vigencia en la que se enajena el bien.

4, 5 y 6. Adecuación de obras urbanísticas

Respecto al costo de los lotes vendidos, la Contaduría General de la Nación mediante el concepto 200512-56238, del 10 de noviembre de 2006, dirigido a la dra. María Virginia Casasfranco Roldán, Gerente General de Metrovivienda,



expresó que *"el Costo de ventas se registrará por el valor total de los costos en que se incurre para la realización de todo el proyecto de construcción del superlote vendido, es decir, por el valor de los costos reales más los costos estimados, permitiendo revelar en resultados la realidad económica del costo del proyecto"*.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que Metrovivienda divide el globo total de los superlotes en predios más pequeños para su adecuación, los cuales son vendidos a diferentes constructoras, la entidad debe de manera técnica asociar los diferentes conceptos que conforman el costo a cada uno de los predios que fueron adecuados y que se encuentran disponibles para la venta; así, no será posible cargar costos a los predios disponibles para la venta una vez haya terminado su adecuación; solamente podrán seguir acumulándose costos de producción a los predios que aún no están terminados.

De otra parte, en relación con el reconocimiento de costos futuros, mediante el expediente señalado, este Despacho expresó que *"es necesario advertir que la normatividad contable pública se regula por el Plan General de Contabilidad Pública, cuyo ámbito de aplicación incluye a Metrovivienda como Empresa Industrial y Comercial del Estado. Por tanto, este despacho se permite indicar el procedimiento contable que deberá realizar"*:

1. *En la medida en que se incurre en los costos reales se reconocerán los mismos en los inventarios con contrapartida en el pasivo correspondiente.*
2. *En el momento de la venta, se reconocerán los costos futuros asociados al proyecto, relacionados directamente con el bien objeto de la negociación, como mayor valor del inventario con contrapartida en un Pasivo Estimado.*
3. *El valor del Pasivo estimado se amortizará en la medida en que se incurra en los costos reales, momento en el cual se reconocerán los pasivos reales correspondientes.*

En este orden de ideas, el costo de ventas se registrará por el valor total de los costos en que se incurre para la realización de todo el proyecto de construcción del superlote vendido, es decir, por el valor de los costos reales más los costos estimados, permitiendo revelar en resultados la realidad económica del costo del proyecto".

Lo anterior, significa que Metrovivienda solo podrá reconocer costos futuros cuando realice ventas antes de la terminación de las obras de adecuación, de lo contrario deberá acumular los costos reales en la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA.

7 y 8. Avalúos por el método del área residual

En relación con la aplicación de avalúos por el método del área residual para establecer el precio de venta de los predios una vez realizadas sus adecuaciones, me permito manifestar-

le que 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, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; de donde se desprende que los actos normativos por medio de los cuales se desarrollan tales facultades tienen la jerarquía de todos los actos jurídicos que se expidan en ejercicio directo de la Constitución y/o la Ley; razón por la cual, pronunciarse sobre la utilización de metodologías de avalúo para la fijación de precios de venta, excede la competencia del Contador General de la Nación.

Así las cosas, para el establecimiento del precio de venta de los lotes adecuados a las distintas constructoras, Metrovivienda debe observar lo señalado en las normas que sobre la materia haya expedido el Distrito Capital o las entidades reguladoras en esta materia.

De otra parte, teniendo en cuenta la definición de sistemas de costos señalada en el numeral 1° de la consulta, no es posible que el avalúo realizado se asimile al costo del proyecto, toda vez que el avalúo corresponde a la estimación de un precio de venta, y el segundo a la acumulación de los costos directamente relacionados con la producción de lotes adecuados por la entidad. Es de anotar que las erogaciones y cargos realizados por Metrovivienda que no estén directamente relacionados con la compra y adecuación de los lotes, y las erogaciones que se realicen con posterioridad a que los lotes se encuentren en condiciones de venta deben reconocerse como gasto en las subcuentas respectivas de las cuentas de los Grupos 51-DE ADMINISTRACIÓN, y 52-DE OPERACIÓN, según corresponda.

Así, en relación con el reconocimiento contable del costo de ventas cuando el precio de venta inferior al registrado en la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, Metrovivienda debe reconocer en el momento de la venta un débito a la subcuenta 140606-Bienes comercializados, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES, y un crédito a la subcuenta 421002-Terrenos, de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS, por el precio de venta.

De manera simultánea, debe reconocer el costo de venta de los lotes enajenados, mediante un débito a la subcuenta 621001-Terrenos, de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS, y un crédito a la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, por el valor de los costos acumulados.

CONCLUSIÓN

1. Flujo de caja: Herramienta administrativa y financiera de tesorería que refleja las entradas (Ingresos) y salidas (Desembolsos) de dinero generadas en una entidad o proyecto en un tiempo determinado.



Sistema de costos: Forma como se acumulan los costos directamente relacionados con la producción de bienes y servicios, generados en desarrollo del cometido estatal de una entidad, atendiendo la naturaleza de los mismos y empleando las metodologías señaladas en el Plan General de Contabilidad Pública, u otras de reconocido valor técnico.

2. El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece como documento soporte de los registros contables, todo escrito o relación que le permita a la entidad sustentar la razonabilidad de sus operaciones, así como el origen y desarrollo de cada una de ellas.

Estos documentos pueden ser de origen interno o externo. 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.

Así las cosas, y teniendo en cuenta que la información contable pública está orientada a satisfacer las necesidades informativas de los usuarios, la información contable debe ser confiable, relevante y comprensible, en donde los soportes, comprobantes y libros de contabilidad garantizan la legalidad, autenticidad e integridad de la información contable pública.

Por lo tanto, las entidades, conocedoras de su operatividad, deben implementar los procedimientos administrativos de acuerdo a sus necesidades, a través de los manuales de procedimientos, mediante los cuales determinen los documentos soportes requeridos para garantizar la razonabilidad, objetividad y verificabilidad de los saldos registrados en la contabilidad en aplicación del Sistema de Control Interno Contable de la entidad; estableciendo adicionalmente los requisitos internos que requieran para el cumplimiento de la finalidad propuesta. Así las cosas, la entidad es autónoma en determinar cuáles son los documentos más idóneos que permitan soportar los registros en la contabilidad y faciliten los procesos de control interno y externo.

No obstante, y dada la definición de flujo de caja en el numeral anterior, no es viable que esta herramienta financiera se considere como un soporte contable, toda vez que no describe ni soporta transacciones, hechos u operaciones, como sí lo hacen los comprobantes de pago, recibos de caja, facturas, contratos o actos administrativos, entre otros; el flujo de caja describe solamente los recaudos y desembolsos de efectivo realizados en un periodo determinado.

3. Los conceptos que conforman el costo de producción de un bien, tales como materias primas, materiales, costos generales, sueldos y salarios, contribuciones imputadas, contribuciones efectivas, aportes sobre la

nómina, depreciaciones y amortizaciones y los impuestos, se acumulan hasta tanto los bienes están en condiciones de utilización o enajenación; por lo cual, a un bien que ha sido terminado, vendido y entregado de manera formal a quien lo adquiere, no se le pueden seguir acumulando costos, salvo por el registro de ajustes por costos subestimados, corrección de valores o de errores aritméticos o por la aplicación de principios, normas técnicas o procedimientos contables de manera equivocada, siempre y cuando los ajustes se realicen en la misma vigencia en la que se enajena el bien.

Si los errores o ajustes son advertidos por la entidad contable pública en una vigencia diferente, no es posible reconocer en estas cuentas los costos efectuados y no reconocidos en períodos anteriores, toda vez que ya se efectuó el cierre de las cuentas de costo de ventas. Por lo cual, la entidad debe reconocer estos costos como un gasto en la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora, en relación con la viabilidad de que un terreno sufra una disminución de su costo de una vigencia a otra, esto solo podría darse por la realización de ajustes por la sobrestimación de los costos acumulados; lo anterior, siempre y cuando dichos ajustes se realicen en la misma vigencia en la que se enajena el bien.

4, 5 y 6. Teniendo en cuenta que Metrovivienda divide el globo total de los superlotes en predios más pequeños para su adecuación, los cuales son vendidos a diferentes constructoras, la entidad debe de manera técnica asociar los diferentes conceptos que conforman el costo a cada uno de los predios que fueron adecuados y que se encuentran disponibles para la venta; así, no será posible cargar costos a los predios disponibles para la venta una vez haya terminado su adecuación; solamente podrán seguir acumulándose costos de producción a los predios que aún no están terminados.

7 y 8. En relación con la aplicación de avalúos por el método del área residual para establecer el precio de venta de los predios una vez realizadas sus adecuaciones, me permito manifestarle que 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, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; de donde se desprende que los actos normativos por medio de los cuales se desarrollan tales facultades, tienen la jerarquía de todos los actos jurídicos que se expidan en ejercicio directo de la Constitución y/o la Ley; razón por la cual, pronunciarse sobre la utilización



de metodologías de avalúo para la fijación de precios de venta, excede la competencia del Contador General de la Nación.

Así las cosas, para el establecimiento del precio de venta de los lotes adecuados a las distintas constructoras, Metrovivienda debe observar lo señalado en las normas que sobre la materia haya expedido el Distrito Capital o las entidades reguladoras en esta materia.

De otra parte, en relación con el reconocimiento contable del costo de ventas cuando el precio de venta inferior al registrado en la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, Metrovivienda debe reconocer en

el momento de la venta un débito a la subcuenta 140606-Bienes comercializados, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES, y un crédito a la subcuenta 421002-Terrenos, de la cuenta 4210-BIENES COMERCIALIZADOS, por el precio de venta.

De manera simultánea, debe reconocer el costo de venta de los lotes enajenados, mediante un débito a la subcuenta 621001-Terrenos, de la cuenta 6210-BIENES COMERCIALIZADOS, y un crédito a la subcuenta 151002-Terrenos, de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, por el valor de los costos acumulados.

- e. CONCEPTO 20096-130743. Inviabilidad de atribuir al flujo de caja el carácter de soporte contable

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.3. Literal d.

- f. CONCEPTO 20096-131425. Inclusión de las cuentas de "Presupuesto y Tesorería" en los Estados Contables Básicos

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 22. Literal d.

- g. CONCEPTO 20096-131425. Inviabilidad de presentarse diferencias entre los Estados Contables Básicos y los Libros de Contabilidad

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 22. Literal d.

- h. CONCEPTO 20098-133724. Inviabilidad de compensación de ingresos y gastos no operacionales en la presentación de las notas a los estados contables

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.3. Literal I.

- i. CONCEPTO 200910-136066. Informes contables que deben presentar las Instituciones Educativas de Educación básica y media, y estructura de los mismos

CONCEPTO 200910-136066 del 09-12-09

CONCEPTO 200910-136066 del 09-12-09			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables. Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
	Subtema		Informes contables que deben presentar las Instituciones Educativas de Educación básica y media, y estructura de los mismos

Doctor
DUMER PEDRAZA O.
Rector
Institución Educativa La Moralia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-136066, mediante la cual consulta cuáles son los

informes contables que deben presentar las Instituciones Educativas de Educación básica y media pública y ante qué autoridad.



También solicita que se le informe acerca de la estructura básica de los informes contables y el papel de la Secretaría de Educación Municipal frente a los gastos que generan los informes contables para las Instituciones Educativas que únicamente reciben recursos de gratuidad.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1.1. Instituciones Educativas-Información financiera, económica, social y ambiental

El párrafo 42 del Plan General de Contabilidad Pública señala: *“Las entidades del Sector Público, definidas según estos criterios como entidad contable pública, producen información con independencia de su responsabilidad de reportar individualmente a la Contaduría General de la Nación. Para fines de agregación y/o consolidación deberán seguir las pautas que desarrolla el Régimen de Contabilidad Pública.”* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el procedimiento relacionado a las formas de organización y ejecución del proceso contable, del Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública, establece:

“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.(...)”.

Así mismo, el numeral 1 del procedimiento en comento, en relación con entidades contables públicas agregadas, señala: *“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 virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General. En el contexto del plan general de contabilidad pública se caracterizan por ser unidades administrativas o económicas que generalmente no tienen personería jurídica, aunque tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central de la entidad.*

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.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 3 del procedimiento referido, con respecto a la información objeto de agregación, in-

dica “Las entidades contables públicas agregadas deben preparar y reportar la información contable a las entidades contables públicas agregadoras en los formularios definidos por la CGN con el contenido, características y requisitos exigidos en la resolución de plazos y requisitos. Estos son:

- a) CGN2005_001_SALDOS_Y_MOVIMIENTOS
- b) CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS
- c) CGN2005NE_003_NOTAS_DE_CARÁCTER_ESPECÍFICO
- d) CGN2005NG_003_NOTAS_DE_CARÁCTER_GENERAL”

De igual forma, el artículo 11 de la Resolución 375 de 2007 establece los plazos para reportar información que será agregada en la de otras entidades. *“Las entidades contables públicas del nivel u orden nacional que deban enviar su información para que sea agregada en la de otra entidad contable pública del sector central o descentralizado del mismo nivel u orden; así como las contralorías (...), instituciones educativas (...), que llevan la contabilidad en forma independiente, deberán reportar la información contable a la entidad contable pública del mismo nivel u orden que llevará a cabo la agregación, de acuerdo con las siguientes fechas de corte y presentación* (Subrayado fuera de texto):

FECHA DE CORTE	FECHA LÍMITE DE PRESENTACIÓN
31 DE MARZO	16 DE ABRIL
30 DE JUNIO	16 DE JULIO
30 DE SEPTIEMBRE	16 DE OCTUBRE
31 DE DICIEMBRE	30 DE ENERO DEL AÑO SIGUIENTE AL DEL PERÍODO CONTABLE

Ahora bien, el numeral 9.3.1 de las Normas Técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables, indica con relación a 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 período, según el estado contable que se trate, con el fin de proporcionar información sobre la situación financiera, económica, social y ambiental, los resultados del desarrollo de la actividad y la generación de flujos de recursos. (...)”.*

En tal sentido el numeral 9.3.1.1 de la norma técnica referida, con respecto al balance general, señala: *“(…) es un estado contable básico que presenta en forma cla-*



sificada, resumida y consistente, la situación financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, expresada en unidades monetarias, a una fecha determinada y revela la totalidad de sus bienes, derechos, obligaciones y la situación del patrimonio. Para efectos de su elaboración, los activos y pasivos se clasifican en corriente y no corriente. (...)

Y el numeral 9.3.1.2 define con respecto al Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental que "Es un estado contable básico que revela el resultado de la actividad financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, con base en el flujo de recursos generados y consumidos en cumplimiento de las funciones de cometido estatal, expresado en términos monetarios, durante un período determinado. Este estado se revela identificando las actividades ordinarias y las partidas extraordinarias. Las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales, y las partidas extraordinarias se consideran no operacionales."

2.1. Fondo de Servicios Educativos-Recursos

El artículo 2° del Decreto 4791 de 2008 expedido por el Ministerio de Educación Nacional establece que "Los Fondos de Servicios Educativos son cuentas contables creadas por la ley como un mecanismo de gestión presupuestal y de ejecución de los recursos de los establecimientos educativos estatales, para la adecuada administración de sus ingresos y para atender sus gastos de funcionamiento, e inversión, distintos a los de personal. (Subrayado fuera del texto).

Parágrafo. Con sujeción a lo establecido en la normatividad vigente, la administración y ejecución de estos recursos por parte de las autoridades del establecimiento educativo es autónoma. Los ingresos del Fondo de Servicios Educativos son recursos propios de carácter público sometidos al control de las autoridades administrativas y fiscales de los órdenes nacional y territorial."

CONCLUSIÓN

1.1. Instituciones Educativas -Información financiera, económica, social y ambiental

De acuerdo con las consideraciones expuestas, la institución educativa es una entidad contable pública, que se encuentra bajo el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, en consecuencia la entidad debe elaborar sus estados contables básicos y ponerlos a disposición de los usuarios para su consulta.

Dado que la entidad administra su proceso contable en forma independiente, debe agregar su información con la de la entidad territorial para llevar a cabo el proceso de agregación de acuerdo con lo establecido en el procedimiento relativo a las formas de organización y ejecución del proceso contable, del Régimen de Contabilidad Pública, en los formularios respectivos y en los términos señalados en la Resolución 375 de 2007.

1.2. Fondos de Servicios Educativos-Recursos

Dado que los ingresos del Fondo de Servicios Educativos son recursos propios de carácter público, sometidos al control de las autoridades administrativas y fiscales del orden territorial, y que deben ejecutar su presupuesto conforme a lo establecido en el Decreto 4791 de 2008 y la Ley 715 de 2001, no es competencia de la Contaduría General de la Nación pronunciarse sobre el manejo de dichos recursos. Corresponde, pues, a un análisis de tipo jurídico y administrativo que deben realizar las áreas encargadas al interior de la institución educativa, en observancia de las normas jurídicas que le sean aplicables.

10.4. Normas técnicas relativas a los hechos posteriores al cierre

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina.



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

Manual de Procedimientos

2009



A large, stylized, three-dimensional letter 'C' in a dark grey color, 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 abstract, overlapping geometric shapes and patterns in various shades of grey, creating a modern and technical aesthetic.

CAPÍTULO III

Catálogo General
de Cuentas



1. ACTIVOS

- a. CONCEPTO 20093-127262. Reconocimiento de arrendamientos pagados en especie

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal e.

- b. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de la restitución de aportes y reparto de utilidades por suscripción de contrato de fiducia mercantil irrevocable entre la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá y la Fiduciaria Bogotá S.A.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16-Propiedades, planta y equipo. Literal j.

11-EFECTIVO

1110-Depósitos en instituciones financieras

- a. CONCEPTO 20093-126829. Reconocimiento de cruce de cuentas por prestación del servicio de arrendamiento y pago del servicio de telefonía celular

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1470-Otros deudores. Literal f.

- b. CONCEPTO 200911-136983. Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia de los recursos recibidos del departamento de Antioquia, y entregados a los municipios y demás entidades que trabajen en pro de la vivienda de interés prioritario, mediante la celebración de convenios de cofinanciación y el registro contable de los rendimientos financieros generados por la colocación de dichos recursos

CONCEPTO 200911-136983 del 18-12-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1110	Depósitos en instituciones financieras
		1.2	1420	Avances y anticipos entregados
		1.3	4805	Financieros
		1.4	5504	Vivienda
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia de los recursos recibidos del departamento de Antioquia, y entregados a los municipios y demás entidades que trabajen en pro de la vivienda de interés prioritario, mediante la celebración de convenios de cofinanciación y el registro contable de los rendimientos financieros generados por la colocación de dichos recursos	

Doctora

DORA LUCÍA RÚA ARANGO

Coordinador Área Contable

Empresa de Vivienda de Antioquia

ANTECEDENTES

Dando alcance al expediente 20099-134881, en el cual consulta el tratamiento contable de los recursos recibidos del Departamento de Antioquia, y entregados a los municipios y demás entidades que trabajen en pro de la vivienda de interés prioritario, mediante la celebración de convenios de cofinanciación y el registro contable de los rendimientos financieros generados por la colocación de dichos recursos. Al respecto, este Despacho se permite informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Para responder la consulta se tiene como soporte la copia del convenio interadministrativo de cofinanciación número 2007-VIVA-CF-117 celebrado con el Municipio de Bello.

La cláusula primera del citado convenio establece "OBJETO: El objeto del presente convenio interadministrativo es EL MEJORAMIENTO DEL ENTORNO URBANO DE 400 VIVIENDAS DE INTERÉS SOCIAL EN EL MUNICIPIO DE BELLO, enmarcado dentro de las políticas de cofinanciación establecidas en el Plan de Desarrollo del Departamento de Antioquia, y



según lo establecido en el inciso 2° de los artículos 288 y 298 de la Constitución Nacional y el artículo 24 de la Ley 3° de 1991, para la construcción de las obras habitacionales que demanda el progreso local y el desarrollo social de los habitantes del municipio de Bello residentes en la Zona URBANA, cuya competencia le corresponde al Municipio (...).

La cláusula segunda del mencionado convenio indica que “El valor de este convenio se estima en la suma de doscientos treinta y dos millones cuarenta mil pesos ml (\$232.040.000), de los cuales LA EMPRESA pagará en materiales, tales como cemento, arena de concreto, triturado, piedra para entresuelo, arena de pega, tabla común, hierro, ladrillo, bloque, teja de eternit, pintura, puerta en madera, ventana, tubería eléctrica y alambre de Cu. (...)”. Asimismo, el parágrafo uno establece que para efectos de la ejecución del presente convenio LA EMPRESA consignará los recursos comprometidos en este convenio a una cuenta del Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA).

También señala el referido convenio en la cláusula tercera que LA EMPRESA Y EL MUNICIPIO manejarán los recursos provenientes de este convenio en forma totalmente independiente de sus recursos ordinarios y bajo su entera responsabilidad.

La cláusula cuarta del Convenio Interadministrativo de Cofinanciación número 2007-VIVA-CF-117 estipula que la entrega de los materiales correspondientes a la ejecución del proyecto entregados al Municipio en calidad de aportes se hará de la siguiente manera: “1. Un anticipo del cincuenta por ciento (50%) en el momento de la legalización del presente convenio. 2) El cuarenta por ciento (40%) restante, cuando EL MUNICIPIO acredite la inversión del ciento por ciento (100%) del primer desembolso recibido de VIVA y como mínimo un cincuenta por ciento (50%) adicional del total de sus aportes, de los Municipios y de la comunidad beneficiaria del programa. 3) El diez por ciento (10%) restante en el momento que se suscriba el acta de evaluación al 100% del convenio, (...).” (Subrayado fuera de texto).

La cláusula sexta del mismo convenio establece que “LA EMPRESA ante el incumplimiento por parte del MUNICIPIO, quedará libre de obligaciones derivadas de este, y reintegrará a su propia cuenta la suma de dinero no invertida en materiales; además, el municipio deberá reintegrar el valor de lo ejecutado con los correspondientes intereses por el tiempo de en que dure”. (Sic).

Finalmente, la cláusula novena del Convenio Interadministrativo dispone, entre otras, la siguiente obligación a cargo del Municipio: “1) Invertir de acuerdo con el Presupuesto de Inversión presentado a LA EMPRESA, el cual hace parte integrante de este convenio, los materiales enviados por VIVA y rendir a la terminación del mismo, un informe detallado sobre su inversión a la Empresa de Vivienda de Antioquia VIVA (...).”

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas (...) 1110-Depósitos en Instituciones Financieras”.

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con “El valor de los dineros entregados como avances y anticipos” y se acredita con “1- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances. 2- El valor de las devoluciones de los anticipos”.

El mismo texto normativo también describe la cuenta 5504-VIVIENDA como “el valor del gasto en que incurrir las entidades contables públicas, para facilitar el acceso a vivienda a personas con bajos niveles de ingresos, en desarrollo de su función social”.

Asimismo, la cuenta 4805-FINANCIEROS la describe como “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”.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones se concluye que los aportes al proyecto consignados por la Empresa de Vivienda de Antioquia (VIVA) en una cuenta del Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) deben reconocerse acreditando la subcuenta de los recursos ordinarios de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y debitando la subcuenta que identifique los depósitos del convenio de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La Empresa de Vivienda de Antioquia (VIVA) reconoce los materiales adquiridos en desarrollo del Convenio Interadministrativo, con un débito en la subcuenta 142003-Anticipo sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, con un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. De acuerdo con el avance de las obras y la legalización parcial de los materiales entregados por parte del Municipio, se debita la subcuenta 550406-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5504-VIVIENDA y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. El Municipio, por su parte, debe reconocer los materiales recibidos en el marco del convenio como un anticipo en la subcuenta correspondiente de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 1517-MATERIALES PARA LA PRODUC-



CIÓN DE BIENES, y en la medida que avanza la ejecución del Convenio, con las legalizaciones se harán los ajustes a dichas cuentas, sin perjuicio de las conciliaciones que se realicen con la Empresa de Vivienda de Antioquia, para garantizar la consistencia en el reporte de las operaciones recíprocas.

Los ingresos obtenidos de los depósitos efectuados por la Empresa se causan como ingresos financieros, para lo cual

se acredita la subcuenta 480522-Intereses sobre depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, y se debita la subcuenta que identifique la clase de depósito de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

12-INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS

1201- Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda

a. CONCEPTO 200910-135259. Reconocimiento por parte de CAVASA de los aportes al Fondo de Capitalización Social en EMCALI EICE ESP

CONCEPTO 200910-135259 del 17-11-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1201	Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de CAVASA de los aportes al Fondo de Capitalización Social en EMCALI EICE ESP	

Doctor

CARLOS ARTURO ALOMIA DÍAZ

Gerente General

Corporación de Abastecimientos del Valle del Cauca S.A. (CAVASA)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135259, en la cual consulta cuál es el tratamiento contable que debe darse a los aportes al Fondo de Capitalización Social en EMCALI EICE ESP. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 13 de la Ley 812 de 2003 señala que *“Podrán constituirse Fondos de Capitalización Social como mecanismos de recuperación, estabilización y capitalización de las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios existentes o que se constituyan, que permitan facilitar el desarrollo de soluciones empresariales con objeto de garantizar la viabilidad y la continuidad en la prestación del servicio. A través de estos Fondos se podrán canalizar hacia las empresas de servicios públicos las inversiones efectuadas en aquellos por toda clase de personas incluyendo, entre otros, usuarios, trabajadores de tales empresas, acreedores, inversionistas privados, la Nación, cuando esta lo estime conveniente, y otras entidades públicas.*

PARÁGRAFO 1o. *Estos Fondos se podrán constituir como patrimonios autónomos administrados por entidades fiduciarias, contratadas en la forma que acuerden los apar-*

tantes y regidos por las normas de derecho privado. En el comité fiduciario participarán representantes de los aportantes al Fondo”. (Subrayado fuera de texto).

La cláusula vigésima del contrato de condiciones uniformes de servicios públicos domiciliarios de acueducto y alcantarillado, para usuarios industriales, comerciales y residenciales por parte de las Empresas Municipales de Cali (EMCALI) EICE ESP, expresa, en relación con los aportes y beneficios al fondo de capitalización social, que *“De conformidad con lo previsto en el artículo 151 de la Ley 142 de 1994, modificado por el artículo 131 de la Ley 812 de 2003, los Usuarios participarán con aportes en el Fondo de Capitalización Social con el dos por ciento (2%) del valor de la factura de lo causado en el mes.*

Certificados Representativos del Aporte: La Fiduciaria encargada del Manejo de la Cuenta Específica del Fondo de Capitalización Social expedirá el título representativo de los aportes efectuados por los usuarios.

Este título tendrá un plazo inicial de vencimiento de cinco (5) años, contados a partir de su expedición. Una vez vencido este término, podrá prorrogarse por periodos anuales sucesivos.

La Fiduciaria, los primeros cinco (5) días de cada año calendario, emitirá los respectivos certificados que EMCALI entregará a cada uno de los Usuarios que hayan aportado



al Fondo de Capitalización Social durante el año inmediatamente anterior.

Durante el período inicial de cinco (5) años, los Certificados solo podrán ser transados entre los Usuarios. (...).

DEVOLUCIÓN DEL APOORTE: En la fecha de redención de los Certificados Representativos del Aporte, la Fiduciaria devolverá a los Usuarios los recursos aportados al Fondo de Capitalización Social. (...).

Rendimiento de los Aportes: El Fondo reconocerá a los Usuarios un Interés anual corriente equivalente al DTF más dos (2) puntos porcentuales a partir de la fecha en que hagan el aporte, valor que se abonará a la factura de servicios públicos en el primer trimestre de cada periodo fiscal.

La Fiduciaria informará a EMCALI EICE ESP, en el primer mes del año, el valor de los intereses que se abonarán a la factura de servicios públicos que dio origen al respectivo Certificado". (Subrayado fuera de texto).

En ese mismo sentido, se estipularon las cláusulas décima séptima del contrato de condiciones uniformes de energía, y trigésima quinta del contrato de condiciones uniformes del servicio público domiciliario de telefonía pública básica conmutada, de Empresas Municipales de Cali (EMCALI) EICE ESP.

Por su parte, el numeral 9.1.1.1 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), relacionado con las Normas técnicas relativas a los activos, señala que "Las inversiones representan recursos aplicados en la creación y fortalecimiento de empresas públicas y entidades de naturaleza privada, y en la adquisición de valores como títulos e instrumentos derivados, en cumplimiento de políticas financieras,

económicas y sociales del Estado y que como consecuencia pueden generar utilidades. Esta norma también trata los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos". (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresa que la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA "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".

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los aportes al Fondo de Capitalización Social de EMCALI EICE ESP deben reconocerse como una inversión mediante un débito a la subcuenta 120144-Otros certificados, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, cuyo tercero es Empresas Municipales de Cali (EMCALI) EICE ESP. Lo anterior, teniendo en cuenta que los aportes al Fondo de Capitalización Social son voluntarios, que su plazo inicial de vencimiento es de cinco años a partir de su expedición, el cual es prorrogable por períodos anuales sucesivos, que a los usuarios les son entregados Certificados Representativos del Aporte, los cuales pueden ser transados entre los titulares de los mismos, y que sobre los aportes realizados se generan rendimientos a favor de sus titulares.



1202-Inversiones administración de liquidez en títulos participativos

- a. CONCEPTO 20092-126185. Reconocimiento de la enajenación de "Certificados de Reducción de emisiones-CERS"

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 7502-Acueducto. Literal a.

1203- Inversiones con fines de política en títulos de deuda

- a. CONCEPTO 200910-135299. Reconocimiento por parte de Universidad de Antioquia y del Ministerio de Hacienda, del Bono de valor constante expedido por este último para financiar el pasivo pensional de la Universidad

CONCEPTO 200910-135299 del 26-11-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1203	Inversiones con fines de política en títulos de deuda
		1.2	1901	Reserva financiera actuarial
		1.3	2208	Operaciones de crédito público internas de largo plazo
Subtema		Reconocimiento por parte de la Universidad de Antioquia y del Ministerio de Hacienda, del bono de valor constante expedido por este último para financiar el pasivo pensional de la Universidad		

Doctora

MARTHA N. MARULANDA RENDÓN

Jefa Sección Contabilidad

Universidad de Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación enviada al Dr. Luis Alfonso Díaz Amorochó, Jefe Grupo de Contabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, radicada con el expediente 200910-135299, mediante la cual consulta el tratamiento contable dado al bono de valor constante expedido a favor de la Universidad para financiar el pasivo pensional, en aplicación del artículo 131 de la Ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios, con una rentabilidad del IPC + 4.835%. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 131 de la Ley 100 de 1993 establece la obligatoriedad para las Universidades territoriales de constituir un fondo para el pago del pasivo pensional que tengan a su cargo a la fecha de entrada en vigencia de la Ley, el cual deberá financiarse, entre otros, con el aporte de la Nación, el cual constará "(...) en bonos de valor constante de las respectivas entidades que se redimirán a medida que se haga exigible el pago de las obligaciones pensionales de acuerdo con las proyecciones presupuestales y los cálculos actuariales, y de conformidad con la reglamentación que para el efecto establezca el Gobierno Nacional".

Este artículo ha sido reglamentado, entre otros, por el Decreto 2337 de 1996, el cual establece en su artículo 8º las características de los Bonos de Valor Constante (BVC):

"(...) 3. Incorporarán la obligación de hacer pagos, en la forma en que se acuerde en el contrato previsto en el siguiente artículo.

4. Modificado por el art. 7, Decreto Nacional 3088 de 1997 Tendrán un rendimiento equivalente al establecido en el inciso 1º del párrafo 1º del artículo 7º del presente Decreto, que se pagará en su totalidad al vencimiento del título. (...)".

El artículo 5º del decreto referido, modificado por el Decreto Nacional 1181 de 1998 y por el Decreto 093 de 2001, señala en cuanto a la inversión de los recursos: "Los recursos, sus rendimientos financieros y las inversiones de estos, serán administrados mediante encargo fiduciario, en el cual se mantendrán debidamente separados los recursos correspondientes a cada subcuenta, con las características previstas en la Ley 100 de 1993. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 9º del decreto referido, por su parte, establece la obligatoriedad de firmar contratos, así: "Artículo 9º. Contratos. Una vez determinada la responsabilidad financiera de las entidades de que trata el artículo 7º del presente Decreto, se firmarán contratos entre las universidades o instituciones de educación superior y la Nación, los departamentos, los distritos y los municipios, los cuales deben contener como mínimo lo siguiente:

1. El valor de la deuda reconocida por las partes, para el pago del pasivo pensional causado hasta del 23 de di-



ciembre de 1993 y el monto del aporte de la Nación, el departamento, el distrito, el municipio y la respectiva universidad o institución de educación superior.

2. Los plazos y la forma en que la Nación, los departamentos, los distritos, los municipios y la universidad o institución de educación superior, cumplirán con la obligación de efectuar el aporte, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7º del presente Decreto.

El plazo para la emisión de los bonos de valor constante de que trata el artículo 131 de la Ley 100 de 1993 y para la redención de estos una vez se haga exigible el pago de la obligación pensional.

4. La duración del contrato, que deberá extenderse hasta garantizar el saneamiento efectivo del pasivo pensional, causado hasta el 23 de diciembre de 1993.

5. El fondo para pagar el pasivo pensional o la caja que vaya a administrar los recursos, a los cuales deben efectuarse los giros.

6. La periodicidad y el mecanismo a través del cual serán revisados estos contratos.

7. Los mecanismos definidos entre las partes para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Sistema General de Pensiones por parte de los empleadores, tales como las derivadas de la subcuenta para las cotizaciones de que trata el artículo 3º del presente Decreto al sistema de que trata la subcuenta de cotizaciones”.

El 12 de julio de 2002, la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Universidad de Antioquia y la Gobernación de Antioquia celebraron el contrato interadministrativo de concurrencia.

En la cláusula segunda del contrato señalado anteriormente, la Nación se obligó a emitir un Bono de Valor Constante, serie B, a favor de la Universidad por un valor nominal de \$560.328.349.844, el cual tendrá redenciones semestrales anticipadas que se establecerán de acuerdo con las proyecciones a cargo de la Nación, contenidas en el anexo 1 del contrato, hasta el año 2034.

Según lo informado por el Jefe del Grupo de Contabilidad del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Dr. Luis Alfonso Díaz Amoroch, dicho Bono figura en el Banco de la República a nombre del encargo fiduciario que administra los recursos destinados al pago del pasivo pensional de la Universidad de Antioquia.

El inciso 2º del artículo 2º del Decreto 3734 de 2008 califica los bonos de valor constante expedidos en cumplimiento del artículo 131 de la Ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios como títulos de deuda pública.

El numeral 4 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos 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. (...)”.

Por otra parte, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, la reserva financiera que lo sustenta y los gastos relacionados, en el numeral 8 define la Reserva Financiera Actuarial como: “(...) 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”.

Para el reconocimiento y registro de las inversiones, que forman parte de la Reserva Financiera Actuarial de las entidades contables públicas empleadoras, el Catálogo General de Cuentas contiene la Subcuenta 190103-INVERSIONES, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Por su parte, el párrafo 193 del Numeral 9.1.1.8, Norma técnica de Otros Activos contenida en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, señala que “Para los activos reclasificados contablemente, el reconocimiento se efectúa por el valor neto registrado en las cuentas de origen y están sometidos a los procesos de actualización que apliquen a los activos objeto de reclasificación”.

En cuanto al emisor, el numeral 9.1.2.1, Norma técnica de operaciones de crédito público y financiamiento con banca central, señala: “Las operaciones de crédito público corresponden a los actos o contratos que, de conformidad con las disposiciones legales sobre crédito público, tienen por objeto dotar al ente público de recursos, bienes o servicios, con plazo para su pago, tales como empréstitos, emisión y colocación de bonos y títulos de deuda pública, y crédito de proveedores”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 208 del mismo numeral señala que “(...) los bonos y títulos colocados se reconocen por el valor nominal (...)”.

CONCLUSIÓN

El Bono de valor constante, Serie B, emitido por la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en atención al Contrato de concurrencia firmado el 12 de julio de 2002, constituye para la entidad una Inversión con fines de política que debió ser reconocida y revelada 120332- Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, de la Cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA con contrapartida en la Subcuenta 442801- Para pago de pensiones y/o cesantías, de la Cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

No obstante, por corresponder a recursos destinados al pago del pasivo pensional a cargo de la Universidad que, en desarrollo del artículo 131 de la Ley 100 de 1993 y sus decretos reglamentarios, debe concurrir a financiar la Nación, dicha in-



versión debe ser reclasificada a la Subcuenta 190103-INVERSIONES, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, con contrapartida en la 120332-Bonos y títulos emitidos por el gobierno general, de la Cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA.

Por su parte, la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público debió reconocer y revelar dicho pasivo en la Subcuenta 220836-Otros bonos y títulos emitidos, de la Cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO con contrapartida en la Subcuenta

542301-Para pago de pensiones y/o cesantías, de la Cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS.

Ahora bien, el derecho y la obligación que representa el Bono de valor constante constituye una operación recíproca tanto para la Universidad de Antioquia, fideicomitente del encargo fiduciario, como para el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la cual deberá ser reportada por estas dos entidades en el formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS.

1204-Inversiones administración de liquidez en instrumentos derivados

a. CONCEPTO 20094-128292. Registro de operaciones de contado por parte del Fondo de Garantías e Instituciones Financieras- FOGAFÍN

CONCEPTO 20094-128292 del 20-05-09

1	TÍTULO	1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1204	Inversiones administración de liquidez en instrumentos derivados
	Subtema	1.1.1	Registro de operaciones de contado por parte del Fondo de Garantías e Instituciones Financieras (FOGAFÍN)	

Doctora

MARÍA ELIZABETH GUERRA GARCÍA

Jefe de Contabilidad y Cartera

Fondo de Garantías e Instituciones Financieras (FOGAFÍN)

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20094-128292, mediante el cual solicita que se le indique la cuenta en la cual deben homologar el concepto correspondiente a "operaciones de contado". Al respecto me permito informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

La Circular Externa 031 de julio 23 de 2008, por medio de la cual se expide el capítulo de la Circular Básica Contable y Financiera, el cual contiene las reglas relativas a las operaciones de contado, las define en los siguientes términos: "Las operaciones de contado se definieron como aquellas que se registran con un plazo para su compensación igual a la fecha de registro de la operación (de hoy hasta hoy) o hasta tres (3) días hábiles contados a partir del día siguiente a la fecha de realización de la operación. (...).

Las operaciones del mercado monetario: repos, simultáneas, fondos interbancarios incluidos 'overnight'; transferencia temporal de valores, y conexas a las mismas, repo sobre repo, repo sobre simultánea, simultánea sobre repo, simultánea sobre simultánea y ventas en corto, no se consideran como operaciones de contado, para efectos de lo que aquí se establece". (Subrayado fuera de texto).

Establece el numeral 3, Contabilización de las operaciones de contado y asunción del riesgo, que "Los activos financieros adquiridos en operaciones de contado se contabilizarán en los balances de las entidades en la fecha de cumplimiento o liquidación de las mismas y no en la fecha de negociación, a menos que estas dos coincidan. De esta manera se logra que los registros en el balance guarden armonía con los registros de los sistemas transaccionales o de registro. Sin perjuicio de lo anterior, los cambios en el valor de mercado de los instrumentos enajenados deben reflejarse en el estado de resultados a partir de la fecha de negociación, según corresponda.

Bajo el método de la fecha de liquidación, el vendedor registrará el activo financiero en su balance hasta la entrega del mismo y, adicionalmente, registrará contablemente, en las cuentas del activo habilitadas para este tipo de operaciones, un derecho a recibir el dinero producto de la transacción y una obligación de entregar el activo negociado. Este último tendrá que valorarse a precios de mercado, de acuerdo con las reglas establecidas en el capítulo 1 de la presente circular, por lo cual se deberán registrar en el estado de resultados las variaciones de la valoración de esta obligación. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el comprador del activo no registrará el activo financiero en su balance hasta la entrega del mismo, pero



registrará contablemente, en las cuentas del activo habilitadas para este tipo de operaciones, un derecho a recibir el activo, el cual deberá valorarse a precios de mercado, y una obligación de entregar el dinero pactado en la operación.

Cuando la operación se cumple efectivamente, el comprador y el vendedor del activo revertirán tanto el derecho como la obligación registrada desde el momento de la negociación”.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1204-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN INSTRUMENTOS DERIVADOS como “*el valor de las operaciones financieras llevadas a cabo mediante contrato, para comprar o vender activos, como divisas o títulos valores, o futuros financieros sobre tasas de cambio, tasas de interés, índices bursátiles o cualquier otro subyacente pactado, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada. (...)*”

En la contabilización inicial, la contrapartida de la subcuenta que registra los derechos corresponde a la subcuenta que registra las obligaciones. Posteriormente con la actualización, la contrapartida de los derechos será el ingreso por la utilidad, y la de las obligaciones será el gasto por la pérdida”.

Revisada la estructura de esta cuenta, esta contiene las subcuentas 120401-Derechos en contratos derivados y 120402-Obligaciones en contratos derivados (Cr).

El último inciso del numeral tercero de la Circular Externa 031 de julio 23 de 2008 establece que “*De esta manera, en una operación de contado, el comprador de un activo asume los riesgos de mercado del mismo (v. g. de tasa de interés, tipo de cambio o de precio del instrumento) desde la fecha de negociación, para lo cual registra diariamente los cambios en el valor de mercado con cargo o abono a*

cuentas del estado de resultados, utilizando como contrapartida el derecho registrado, según corresponda a un mayor o menor valor del activo”. (Subrayado fuera de texto).

Las dinámicas de la cuenta 1204-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN INSTRUMENTOS DERIVADOS establecen que se debita entre otros conceptos con: “*2- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones. Si como resultado de la actualización el derecho es mayor a la obligación, la diferencia se registra como ingreso, previa reversión del gasto por la pérdida, si existiere”.* Y que se acredita con “*2- El menor valor generado como consecuencia de la actualización de los derechos y obligaciones. Si como resultado de la actualización la obligación es mayor al derecho, la diferencia se registra como gasto, previa reversión del ingreso por la utilidad, si existiere”.*

Para efectos de este registro, la estructura del Catálogo General de Cuentas también contiene las subcuentas 480580-Utilidad en la valoración de derivados, de la cuenta 4805-FINANCIEROS y 580565-Pérdida en la valoración de derivados, de la cuenta 5805-FINANCIEROS.

CONCLUSIÓN

Para efectos de homologación del concepto de operaciones de contado, la entidad debe utilizar las subcuentas 120401-Derechos en contratos derivados; 120402-Obligaciones en contratos derivados (Cr), de la cuenta 1204-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN INSTRUMENTOS DERIVADOS; y 480580-Utilidad en la valoración de derivados, de la cuenta 4805-FINANCIEROS y 580565-Pérdida en la valoración de derivados, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, según corresponda.

1207- Inversiones patrimoniales en entidades no controladas

a. CONCEPTO 20099-135123. Reconocimiento de acciones ordinarias en entidades privadas

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1675- Equipos de transporte, tracción y elevación. Literal a.



13- RENTAS POR COBRAR

1305- Vigencia actual

- a. CONCEPTO 200911-137339. Reconocimiento por parte de un municipio, de las rentas por cobrar por concepto del Impuesto de Industria y Comercio

CONCEPTO 200911-137339 del 29-12-09				
1-2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1305	Vigencia actual
		1.2	2917	Anticipo de impuestos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de un municipio, de las rentas por cobrar por concepto del Impuesto de Industria y Comercio.	
1.2.1		Reconocimiento por parte de un municipio, de los anticipos a favor de los contribuyentes.		

Doctor

Simón Medina Polanía
Profesional Universitario
Municipio de Neiva

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 200911-137339 mediante la cual informa que "(...) el Municipio de Neiva como recaudadora de las rentas entre ellas el de industria y comercio y dado que el validador CHIP referente a la cuenta 142211 reporta que el código de concepto no existe y por ende no cumple con el protocolo", ante lo cual consulta "si es viable la validación de esta cuenta para el manejo del anticipo del impuesto de industria y comercio (...)" ya que la dinámica describe perfectamente la asociación de esta renta a las liquidaciones de declaraciones tributarias entre otras y señalan además la devolución o compensación en liquidaciones futuras".

Sobre el particular me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

Para efectos del reconocimiento de los valores que los sujetos pasivos de impuestos y contribuciones (los contribuyentes) tengan a su favor, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1422- ANTICIPOS O SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES indicando que "Representa el valor de los recursos a favor de la entidad contable pública por concepto de anticipos de impuestos, así como también los originados en liquidaciones de declaraciones tributarias, contribuciones y tasas que serán solicitados en devolución o compensación en liquidaciones futuras". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, los sujetos activos de impuestos y contribuciones (como es el caso del Municipio de Neiva) reconocen las rentas por cobrar de la vigencia actual en la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, la cual se describe en el CGC señalando que "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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 2917-Anticipo de Impuestos y 4105-Tributarios". (Subrayado fuera de texto).

Así, tratándose de anticipos de impuestos a favor de los contribuyentes, el CGC describe la cuenta 2917-ANTICIPO DE IMPUESTOS, indicando que "Representa el valor que ha sido liquidado por los contribuyentes y agentes de retención, en las declaraciones tributarias que deben aplicarse por la Administración de Impuestos, en el momento en que se determinen los impuestos respectivos".

CONCLUSIÓN

El Municipio de Neiva, en su calidad de sujeto activo, debe reconocer las rentas por cobrar por concepto del Impuesto de industria y comercio en la subcuenta 130508-Impuesto de industria y comercio, de la cuenta 1305-VIGENCIA ACTUAL, y los anticipos a favor de los contribuyentes deben ser objeto de reconocimiento en la cuenta 2917- ANTICIPO DE IMPUESTOS, de acuerdo con las normas establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.



En consecuencia, desde esta perspectiva, no es viable que el Municipio haga reconocimientos en las subcuentas de la cuenta 1422-ANTICIPOS O SALDOS A FAVOR POR IMPUESTOS Y CONTRIBUCIONES, puesto que dicha cuenta

está habilitada para quienes tienen la obligación de liquidar y pagar anticipos en su calidad de contribuyentes.

14-DEUDORES

- a. CONCEPTO 20098-133724. Viabilidad de reclasificación de saldos de la cuenta 1475-Deudas de difícil cobro a la cuenta original de deudores, producto de la celebración de un acuerdo de pago entre ISAGÉN y EMCALI

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.3. Literal I.

1401-Ingresos no tributarios

- a. CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento de la cartera de las concesiones del servicio público de televisión, por parte de la Comisión Nacional de Televisión

CONCEPTO 20093-126489 del 1-04-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1401 Ingresos no tributarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la cartera de las concesiones del servicio público de televisión, por parte de la Comisión Nacional de Televisión
2	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	3208 Normas técnicas relativas a los activos/Deudores Capital fiscal
	Subtema		Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General/ Retiro de los saldos reconocidos en la subcuenta 148090-Otros deudores
3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1920 Bienes entregados a terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la red pública de televisión entregada en comodato
4	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	Principios de Contabilidad Pública/Revelación- En notas a los estados financieros
		2.1	1930 Bienes recibidos en dación de pago
		2.2	1935 Provisión para bienes recibidos en dación de pago
Subtema		Reconocimiento y provisión de bienes recibidos en dación de pago	



5	TÍTULO	1. 2. 3.	MARCO CONCEPTUAL PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 2.1 3.1	2425	Principios de Contabilidad Pública / Revelación- En notas a los estados financieros Otros acreedores Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema			Reconocimiento en la Comisión Nacional de Televisión, de anticipos pendientes de aplicar a la cartera de ingresos no tributarios, teniendo en cuenta que carecen del documento soporte
6	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1920	Bienes entregados a Terceros
	Subtema	1.1.1	Efecto de la reclasificación al aplicar la Circular 056 de 2004, "Procedimientos que deben ser aplicados en el proceso de Saneamiento Contable" y tratamiento de valores registrados como ajustes por inflación y de los saldos globales registrados en las cuentas de Propiedad, planta y Equipo	

Doctora

FRANCIA MARÍA DEL PILAR JIMÉNEZ FRANCO

Subdirectora Administrativa y Financiera

Comisión Nacional de Televisión

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-126489, en la cual solicita concepto o autorización para la utilización de las subcuentas 140190-OTROS DEUDORES POR INGRESOS NO TRIBUTARIOS, 148090-OTROS DEUDORES, 191090-OTROS CARGOS DIFERIDOS, 193090-OTROS BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO, 193590-OTROS BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO, 245590-OTROS DEPÓSITOS con el fin de registrar algunos conceptos relacionados con la concesión de la prestación del servicio público de televisión, dado que como resultado de la visita de la Contraloría General de la República a la entidad se ha observado que se debe obtener autorización de la Contaduría General de la Nación, para la utilización de estas subcuentas.

CONSIDERACIONES

1. Cartera de las concesiones del servicio público de televisión

El artículo 1 de la Ley 182 de 1995, respecto a la naturaleza jurídica, técnica y cultural de la televisión, expresa que "La televisión es un servicio público sujeto a la titularidad, reserva, control y regulación del Estado, cuya prestación corresponderá, mediante concesión, a las entidades públicas a que se refiere esta Ley, a los particulares y comunidades organizadas, en los términos del artículo 365 de la Constitución Política". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 4º de la citada ley, en lo relacionado con el objeto de la Comisión Nacional de Televisión, señala que "Corresponde a la Comisión Nacional de Televisión ejercer, en representación del Estado la titularidad y reserva del servicio público de televisión, dirigir la política de televisión, desarrollar y ejecutar los planes y programas del Estado en relación con el servicio público de televisión de acuerdo a lo que determine la ley; regular el servicio de televisión, e intervenir, gestionar y controlar el uso del espectro electromagnético utilizado para la prestación de dicho servicio, con el fin de garantizar el pluralismo informativo, la competencia y la eficiencia en la prestación del servicio, y evitar las prácticas monopolísticas en su operación y explotación, en los términos de la Constitución y la ley". (Subrayado fuera de texto).

El literal g) del artículo 5º establece como funciones de la Comisión Nacional de Televisión (CNTV), entre otras, la siguiente: "Fijar los derechos, tasas y tarifas que deba percibir por concepto del otorgamiento y explotación de las concesiones para la operación del servicio de televisión, y las que correspondan a los contratos de concesión de espacios de televisión, así como por la adjudicación, asignación y uso de las frecuencias".

El artículo 35 de la citada ley, en lo referente a los operadores del servicio de televisión, indica que "Se entiende por operador la persona jurídica pública o privada, con o sin ánimo de lucro, que utiliza directamente las frecuencias



requeridas para la prestación del servicio público de televisión en cualquiera de sus modalidades, sobre un área determinada, en virtud de un título concedido por ministerio de la ley, por un contrato o por una licencia”.

El artículo 46 define la concesión en el siguiente sentido: *“La concesión es el acto jurídico en virtud del cual, por ministerio de la ley o por decisión reglada de la Junta Directiva de la Comisión Nacional de Televisión, se autoriza a las entidades públicas o a los particulares a operar o explotar el servicio de televisión y a acceder en la operación al espectro electromagnético atinente a dicho servicio”.*

En ese orden de ideas, el servicio público de televisión se encuentra bajo la titularidad, reserva, control y regulación del Estado a través de la Comisión Nacional de Televisión, quien mediante concesión entrega la prestación del servicio a entidades públicas, particulares y comunidades organizadas en virtud de un contrato o licencia celebrada con dichas entidades u operadores. Así mismo, como consecuencia de la celebración de los contratos o la expedición de las licencias percibe unos derechos, tasas y tarifas por concepto del otorgamiento y explotación de las concesiones.

Respecto al tratamiento contable de los derechos, tasas y tarifas que percibe la CNTV, es pertinente observar el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en donde se describe la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS en el siguiente sentido: *“Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros”.*

Por tanto, los derechos, tasas y tarifas percibidos por la CNTV en virtud de las concesiones celebradas con las entidades prestadoras del servicio de televisión son objeto de registro mediante un débito a la subcuenta que identifique el concepto específico de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, dependiendo de que corresponda a tasas, derechos de explotación o licencias; y como contrapartida un crédito a la respectiva subcuenta de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Es de anotar que la entidad podrá habilitar códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar cada modalidad de ingreso de forma separada.

2. Provisión de Cartera

El párrafo 156 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los deudores, establece que *“El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por*

causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio”.

El numeral 3.2 de la Carta Circular 72 de 2006, respecto a la Homologación de la cuentas Provisión para Deudores, expresa que *“La norma técnica de Deudores definida en el numeral 2.9.1.1.3 del Plan General de Contabilidad Pública vigente a partir del 1° de enero de 2007 establece: 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).*

De acuerdo con lo anterior, las entidades contables públicas del gobierno general, tanto en el nivel nacional como territorial, que presentan saldos a 31 de diciembre de 2006 en las subcuentas 148007-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, 148008-APORTES Y COTIZACIONES Y 148009-RENTAS PARAFISCALES, deben homologar trasladando estos saldos a la respectiva subcuenta de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o 3208-CAPITAL FISCAL, según corresponda, en el balance inicial del 1° de enero de 2007”.

De tal manera que los ingresos no tributarios que percibe la CNTV por concepto de las tasas, tarifas y derechos que recibe como producto de las concesiones otorgadas para la prestación del servicio de televisión no son objeto de provisión, por cuanto no se generan en la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables. Por tanto, la entidad debe proceder a trasladar la provisión constituida en la subcuenta 148090-OTROS DEUDORES a la respectiva subcuenta de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

3. Red Pública de Televisión entregada en comodato

De acuerdo con la información suministrada por correo electrónico, se estableció que la red pública entregada en comodato corresponde a bienes tales como estaciones de televisión, transmisores, sistemas de antenas, entre otros bienes muebles e inmuebles, razón por la cual el valor que la entidad tiene registrado en la subcuenta 192090-OTROS BIENES ENTREGADOS A TERCEROS debe ser reclasificado a las subcuentas 192005-BIENES MUEBLES ENTREGADOS EN COMODATO o 192006-BIENES INMUEBLES ENTREGADOS EN COMODATO de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, según corresponda a la naturaleza de los bienes.

4. Bienes recibidos en dación de pago

Para el caso de los bienes muebles o inmuebles recibidos en dación de pago, se deben registrar en las subcuentas 193001-MUEBLES O 193002-INMUEBLES de la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO. En caso de que los bienes recibidos no puedan clasificarse en las



subcuentas específicas de la citada cuenta, la entidad podrá registrarlos en la subcuenta 193090-OTROS BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO, e informar en notas a los estados contables cuando el valor registrado en esta subcuenta sobrepase el 5% de la totalidad de la cuenta.

Respecto al tratamiento contable de la provisión de los bienes recibidos en dación de pago, se debe registrar en las subcuentas 193501-MUEBLES O 193502-INMUEBLES de la cuenta 1935-PROVISIÓN BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO (Cr), según corresponda a la naturaleza del bien. En caso de que los bienes recibidos no correspondan a bienes muebles o inmuebles, la provisión se registrará en la subcuenta 193590-OTROS BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO.

No obstante, se debe tener en cuenta que los bienes recibidos en dación de pago se mantienen en la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO hasta tanto la entidad defina si los va a utilizar o explotar, momento en el cual deberá reclasificarlos a las cuentas y subcuentas que correspondan según su destino.

5. Anticipos pendientes de aplicar a la cartera de ingresos no tributarios

De conformidad con la información suministrada por la entidad mediante correo electrónico, se estableció que el registro en la subcuenta 245590-OTROS DEPÓSITOS corresponde a los valores que los operadores del servicio de televisión pagan a la CNTV en virtud de los contratos y licencias otorgadas, y se registran de forma transitoria cuando el área de cartera no ha elaborado el documento soporte para exigir su pago. De tal manera que una vez se expida el documento soporte, se reconoce la cuenta por cobrar y el respectivo ingreso no tributario en el área de contabilidad.

Cabe mencionar que estos pagos se elaboran con base en el valor de las autoliquidaciones, es decir, sobre los ingresos ya percibidos por los operadores del servicio de televisión, y que aún no han reportado al área de cartera de la CNTV, razón por la cual cartera no ha generado el documento soporte correspondiente.

Para dar respuesta a este punto de la consulta es pertinente observar el numeral 3.2 de la Resolución 357 de 2007, por la cual se adopta el procedimiento de Control Interno Contable, que en lo relacionado con los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones señala 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.

El numeral 3.7, Soportes Documentales de la citada norma, establece 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).

(...)

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".

El numeral 3.8, en lo relacionado con las conciliaciones de información, indica 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".*

De conformidad con lo anterior, las entidades públicas deben elaborar sus manuales de políticas administrativas y contables en los cuales deben establecer los procedimientos para llevar a cabo sus diferentes operaciones como es el caso de la recepción oportuna de los documentos soporte que permita la elaboración de los registros contables de cada una de sus transacciones.

Así las cosas, no es procedente que la CNTV registre en la subcuenta 245590-OTROS DEPÓSITOS de la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA los valores pagados por los operadores del servicio público de televisión por concepto de la tasa o tarifa cobrada para la operación y explotación del servicio, de los cuales no fue posible causar la cuenta por cobrar, por carecer del documento soporte idóneo. Por lo cual, debe proceder a reclasificar este saldo a la subcuenta 242590-OTROS ACREEDORES de la cuenta 2425-ACREEDORES, e informar en notas a los estados contables si el valor registrado en esta subcuenta supera el 5% del valor de la cuenta.

Una vez la entidad expida el documento soporte que permita identificar el concepto y el tercero asociado al pago, se debita el pasivo constituido y se reconocerá el respectivo ingreso de conformidad con la estructura del Catálogo General de Cuentas.

Es de anotar que esta situación debe ser subsanada por la entidad, para lo cual en desarrollo de su sistema de control interno debe implementar las medidas administrativas pertinentes para que los operadores del servicio de televisión reporten de manera oportuna la información para la expedición del documento soporte que permita la causación de la cuenta por cobrar y del respectivo ingreso.



6. Efecto de la reclasificación de la Circular 056 de 2004

De acuerdo con la información suministrada por la entidad mediante correo electrónico, se estableció que el ajuste por inflación registrado en la cuenta 191090-CARGOS DIFERIDOS como consecuencia de la reclasificación establecida en la Circular Externa 056 de 2004 corresponde al valor del ajuste por inflación de los bienes que la CNTV entregó en comodato. Ahora bien, teniendo en cuenta que de conformidad con la citada norma la entidad debió reclasificar el valor del ajuste por inflación a las subcuentas que revelan el costo histórico del bien que fue objeto de reexpresión, este valor debe ser objeto de reclasificación a las subcuentas 192005-BIENES MUEBLES ENTREGADOS EN COMODATO o 192006-BIENES INMUEBLES ENTREGADOS EN COMODATO de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, según corresponda a la naturaleza de los bienes.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Punto 1. Cartera de las concesiones del servicio público de televisión

Los derechos, tasas y tarifas percibidos por la CNTV en virtud de las concesiones celebradas con las entidades prestadoras del servicio de televisión son objeto de registro mediante un débito a la subcuenta que identifique el concepto específico de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, dependiendo de que corresponda a tasas, derechos de explotación o licencias; y como contrapartida un crédito a la respectiva subcuenta de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Es de anotar que la entidad podrá habilitar códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar cada modalidad de ingreso de forma separada.

Punto 2. Provisión de cartera

Los ingresos no tributarios que percibe la CNTV por concepto de las tasas, tarifas y derechos que recibe como producto de las concesiones otorgadas para la prestación del servicio de televisión no son objeto de provisión, por cuanto no se generan en la producción de bienes o la prestación de servicios individualizables. Por tanto, la entidad debe proceder a trasladar la provisión constituida en la subcuenta 148090-OTROS DEUDORES a la respectiva subcuenta de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Punto 3. Red Pública de Televisión entregada en comodato.

El valor que la CNTV tiene registrado en la subcuenta 192090-OTROS BIENES ENTREGADOS A TERCEROS que corresponde a estaciones de televisión, transmisores, sistemas de antenas, entre otros bienes muebles e inmuebles que entregó en comodato debe ser reclasificado a las subcuentas 192005-BIENES MUEBLES ENTREGADOS EN COMODATO o 192006-BIENES INMUEBLES ENTREGADOS EN COMODA-

TO de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, según corresponda a la naturaleza de los bienes.

Punto 4. Bienes recibidos en dación de pago

Si los bienes recibidos en dación de pago corresponden a bienes muebles o inmuebles, se deben registrar en las subcuentas 193001-MUEBLES O 193002-INMUEBLES de la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO. En caso de que los bienes recibidos no puedan clasificarse en las subcuentas específicas de la citada cuenta, la entidad podrá registrarlos en la subcuenta 193090-OTROS BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO, e informar en notas a los estados contables cuando el valor registrado en la subcuenta sobrepase el 5% de la totalidad de la cuenta.

Respecto al tratamiento contable de la provisión de los bienes recibidos en dación de pago, se debe registrar en las subcuentas 193501-MUEBLES O 193502-INMUEBLES de la cuenta 1935-PROVISIÓN BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO (Cr), según corresponda a la naturaleza del bien. En caso de que los bienes recibidos no correspondan a bienes muebles o inmuebles, la entidad debe registrar la provisión en la subcuenta 193590-OTROS BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO, e informar en notas a los estados contables cuando el valor registrado en esta subcuenta sobrepase el 5% de la totalidad de la cuenta.

No obstante, se debe tener en cuenta que los bienes recibidos en dación de pago se mantienen en la cuenta 1930-BIENES RECIBIDOS EN DACION DE PAGO, hasta tanto la entidad defina si los va a utilizar o explotar, momento en el cual deberá reclasificarlos a las cuentas y subcuentas que correspondan según su destino.

Punto 5. Anticipos pendientes de aplicar de la cartera de ingresos no tributarios

La CNTV no puede reconocer en la subcuenta 245590-OTROS DEPÓSITOS de la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA, los valores pagados por los operadores del servicio público de televisión por concepto de la tasa o tarifa cobrada para la operación y explotación del servicio, de los cuales no fue posible causar la cuenta por cobrar, por carecer del documento soporte idóneo. Por tanto, debe proceder a reclasificar este saldo a la subcuenta 242590-OTROS ACREEDORES de la cuenta 2425-ACREEDORES, e informar en notas a los estados contables si el valor registrado en esta subcuenta supera el 5% del valor de la cuenta.

Una vez la entidad expida el documento soporte que permita identificar el concepto y el tercero asociado al pago, se debita el pasivo constituido y se reconocerá el respectivo ingreso de conformidad con la estructura del Catálogo General de Cuentas.

Es de anotar que esta situación debe ser subsanada por la entidad, para lo cual en desarrollo de su sistema de control



- b. CONCEPTO 200910-135587. Reconocimiento provisión deudores de difícil recaudo asociados a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables

CONCEPTO 200910-135587 del 30-11-09				
1-2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1480	Provisión para deudores
		1.2	1901	Reserva financiera actuarial
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento provisión deudores de difícil recaudo asociados a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables,	
		1.2.1	Reconocimiento de los recursos que la entidad posee en cuentas bancarias con destinación al pago del pasivo pensional	

Doctora

SOLEDAD MATIZ PINZÓN

Coordinadora del Área de Contabilidad

Instituto Nacional de Vías

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135587, en la cual solicita crear una subcuenta para revelar las cuentas de difícil recaudo en el grupo de deudores que permita registrar la provisión, de manera tal que cuando sea preciso castigarla por incobrable el impacto no sea sobre el período en el que se lleva a cabo el castigo, sino como cualquier provisión, es decir, se vaya dando de acuerdo con las probabilidades de ocurrencia, estableciéndose un porcentaje de acuerdo con la antigüedad. También solicita incluir la subcuenta créditos presupuestarios en la cuenta 2203-Operaciones de crédito público internas de corto plazo, y revisar la pertinencia de la subcuenta 190101-Efectivo, la cual desvirtúa la descripción de los grupos 11-Efectivo y 19-Reserva financiera actuarial. Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1.1. Creación de subcuentas para registrar valores de difícil recaudo

El párrafo 22 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece que el Entorno Económico agrupa a las entidades del sector público en gobierno general y empresas públicas. Asimismo, el párrafo 23 del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *“Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente a un presupuesto público. Esto im-*

plica 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).

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

Por su parte, la descripción de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), señala que *“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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5304-Provisión para Deudores”.

1.2. Creación de subcuentas para reconocer los créditos presupuestarios de corto plazo

Con respecto a los créditos presupuestarios y su habilitación en el Catálogo General de Cuentas como una operación de crédito a corto plazo en la cuenta 2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO, es oportuno indicarle que no obstante el párrafo 212 del Plan General de Contabilidad Pública, textualmente expresa: *“(…) Son de corto plazo las operaciones de crédito público adquiridas con plazo para su pago igual o inferior a un año, y de largo plazo las adquiridas con plazo para su pago superior a un año”*; el artículo 15 del Decreto 2681 de 1993, establece que *“Son créditos de corto plazo los empréstitos que celebren las entidades estatales con plazo igual o inferior a un año. Los*



cobrar, o son susceptibles de contingencia para revelarlos en cuentas de orden.

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

CONSIDERACIÓN

Para responder su solicitud, es pertinente indicarle que se tendrá en cuenta la norma vigente en la fecha en que se presentaron los hechos económicos.

La entidad reconoció y registró en su momento el valor mínimo por los derechos de explotación pactados en el contrato de concesión para la explotación de apuestas permanente correspondientes a los años 2003 y 2004.

Ahora, el artículo 2 de la Ley 643 de 2001 establece que *“Los departamentos, el Distrito Capital y los municipios son titulares de las rentas del monopolio rentístico de todos los juegos de suerte y azar, salvo los recursos destinados a la investigación en áreas de la salud que pertenecen a la Nación.*

El monopolio rentístico de juegos de suerte y azar será ejercido de conformidad con lo dispuesto en la presente ley. La explotación, organización y administración de toda modalidad de juego de suerte y azar estará sujeta a esta ley y a su reglamentación, expedida por el Gobierno Nacional, la cual es de obligatoria aplicación en todo el territorio del país, cualquiera sea el orden o nivel de gobierno al que pertenezca la dependencia o entidad administradora bajo la cual desarrolle la actividad el operador. La vigilancia será ejercida por intermedio de la Superintendencia Nacional de Salud.

PARÁGRAFO. *Los distritos especiales se regirán en materia de juegos de suerte y azar por las normas previstas para los municipios y tendrán los mismos derechos”.*

El artículo 7 de la citada ley señala que “La operación por intermedio de terceros es aquella que realizan personas jurídicas, en virtud de autorización, mediante contratos de concesión o contratación en términos de la Ley 80 de 1993, celebrados con las entidades territoriales, las empresas industriales y comerciales del Estado, de las entidades territoriales o con las sociedades de capital público autorizadas para la explotación del monopolio, o cualquier persona capaz en virtud de autorización otorgada en los términos de la presente ley, según el caso.

La renta del monopolio está constituida por los derechos de explotación que por la operación de cada juego debe pagar el operador”. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el artículo 8 indica que *“En aquellos casos en que los juegos de suerte y azar se operen por medio de terceros, mediante contrato de concesión o por autorización, la dependencia o entidad autorizada para la administración del respectivo juego del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar percibirá*

a título de derechos de explotación un porcentaje de los ingresos brutos de cada juego, salvo las excepciones que consagre la presente ley. (Subrayado fuera de texto).

Los derechos de explotación anticipados o causados por operación de terceros deberán ser consignados en cuenta especial para tal fin y ser girados directamente a los servicios de salud o a la entidad que haga sus veces, al Fondo del Pasivo Pensional del Sector Salud correspondiente, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente a su recaudo”.

Por su parte, la cláusula segunda del Contrato de Concesión para la explotación del juego de apuestas permanentes suscrito con la Sociedad Nacional de Apuestas Permanentes e Inversiones S.A. (SONAPI S.A.) establece que *“El presente contrato tiene un valor indeterminado, pero determinable de acuerdo con los pagos mensuales realizados por EL CONCESIONARIO constituido por los derechos mínimos de explotación, aceptados por EL CONCESIONARIO, estimados en la suma de CIENTO TREINTA Y TRES MIL SESENTA Y CUATRO MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA MIL PESOS (\$133.064.340.000.00 M/cte), (...).”*

El numeral 1 de la cláusula sexta del citado contrato, con respecto a los derechos de explotación mínimos garantizados, expresa que *“EL CONCESIONARIO en forma incondicional garantiza que durante la ejecución del contrato pagará como mínimo, por concepto de derechos de explotación, el valor adjudicado de conformidad con la suma establecida en la cláusula segunda de este contrato”.* Asimismo, el numeral 5 señala: *“En el evento de retardo en el pago de los derechos de explotación y gastos de administración, se causará interés moratorio a la tasa máxima autorizada por la Superintendencia Bancaria, sobre la suma que ha debido ingresar a LA ENTIDAD CONCEDENTE, interés que se liquidará y pagará inmediatamente recibida la respectiva cuenta de cobro, sin perjuicio de la imposición de multas y otras sanciones”.*

De otra parte, el párrafo 116 del PGCP del Régimen de Contabilidad Pública define el principio de Registro en los siguientes términos: *“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 117 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 inciso 3 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“Los recursos que se recaudan en las cuentas de las gobernaciones son: la participación porcentual o el impuesto al consumo de licores, las estampillas, los excedentes de las licorerías, los derechos de explotación y otras contraprestaciones económicas originadas en el monopolio de licores y el impuesto de registro”*. (Subrayado fuera de texto).

Igualmente, el numeral 8 del referido procedimiento define que *“Si el fondo de salud forma parte del sector descentralizado, el traslado de los recursos por parte de la gobernación se registra debitando la subcuenta 542304-Para programas de salud, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR. (...)”*.

De lo anotado se infiere que la Lotería de Bogotá, como entidad administradora del monopolio rentístico, percibirá a título de derecho de explotación, correspondiente al doce por ciento (12%) de los ingresos brutos de cada juego, que deberán ser consignados en cuenta especial definida para tal fin, mientras se da la transferencia al sector de salud, que se causarán atendiendo los principios de Devengo o Causación y Registro.

En este orden de ideas, en su debido momento la entidad como titular de la renta del monopolio debió reconocer contablemente el derecho cierto de cobro que originó el Laudo Arbitral en la subcuenta 140136-DERECHOS DE EXPLOTACIÓN DE JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, actualmente en la subcuenta 140158-DERECHOS DE EXPLOTACIÓN, y un crédito a la subcuenta 411059-DERECHOS DE EXPLOTACIÓN de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con el Laudo Arbitral proferido el 6 de diciembre de 2005 por el Tribunal de Arbitramento, la Lotería de Bogotá debió causar los correspondientes intereses moratorios ordenados en la providencia en la cuenta de deudores como derecho cierto de cobro, en la subcuenta 140103-INTERESES de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito a la subcuenta 411003-INTERESES de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Los intereses de mora calculados de acuerdo con el numeral 5 de la cláusula sexta del Contrato de Concesión por el retardo en el pago establecido en Laudo Arbitral, 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, con contrapartida a la subcuenta 890590-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR EL CONTRARIO (CR).

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los ingresos por derechos de explotación se revelan en la subcuenta 140158-DERECHOS DE EXPLOTACIÓN; y los intereses moratorios en la subcuenta 140103-INTERESES de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, con contrapartida a las subcuentas 411059-DERECHOS DE EXPLOTACIÓN y la 411003-INTERESES de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, respectivamente. Por consiguiente, la Lotería de Bogotá debe proceder a la reclasificación del saldo registrado en la subcuenta 140703-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS a la subcuenta de la cuenta que corresponde, por tratarse de una operación mediante terceros.

Los intereses de mora calculados de acuerdo con el numeral 5 de la cláusula sexta del Contrato de Concesión, por el retardo en el pago establecido en Laudo Arbitral, 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, con contrapartida a la subcuenta 890590-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR EL CONTRARIO (CR).



- c. CONCEPTO 20094-127672. Reconocimiento de derechos e intereses por contribución a la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada/Reconocimiento de intereses moratorios sometidos a situaciones de incertidumbre

CONCEPTO 20094-127672 del 29-04-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1401	Ingresos no Tributarios
		1.2	1470	Otros Deudores
		1.3	8190	Otros derechos contingentes
	Subtema		Reconocimiento de derechos e intereses por contribución a la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada/Reconocimiento de intereses moratorios sometidos a situaciones de incertidumbre	

Doctora

MARTHA LUCÍA MADARIAGA URREA

Secretaria General (E)

Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20094-127672, en la cual consulta la cuenta en la que se deben registrar el capital y los intereses causados por el no pago de la contribución a la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, una vez establecidos en las bases de datos los deudores de esta contribución. Asimismo, pregunta el momento del registro de los intereses de mora y la dependencia de la Superintendencia que los debe registrar. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 76 de la Ley 1151 de 2007 señala: *“Créase una contribución a favor de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada que tendrá por objeto cubrir los costos y gastos que ocasionen su funcionamiento e inversión, la cual estará a cargo de las personas naturales o jurídicas y los servicios sometidos a su control, inspección y vigilancia que se encuentran señalados en el artículo 4° del Decreto-Ley 356 de 1994. Para efectos de la contribución, entiéndase por hecho generador el ejercicio de la actividad e industria de los servicios de vigilancia y seguridad privada que personas naturales y jurídicas desarrollen en el territorio nacional, en forma remunerada a favor de terceros o en beneficio propio, pudiendo ser dichos terceros personas jurídicas de derecho público o privado o personas naturales. Igualmente, deberán pagar esta contribución los servicios autorizados para desarrollar actividades de alto riesgo e interés público y las personas naturales que en forma remunerada presten servicios de asesoría, consultoría o investigación en seguridad privada. (...)”*

Parágrafo. Dótese de personería jurídica a la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada. (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la base gravable y tarifa, el artículo 2° del Decreto 1989 de 2008, reglamentario del artículo 76 de la Ley 1151 de 2007, señala: *“La contribución establecida a favor de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada se establecerá de la siguiente forma:*

a) Para las personas naturales y jurídicas a que hace referencia el inciso primero del artículo 76 de la Ley 1151 de 2007, la tarifa será del 1.5%. En este caso la base gravable con corte al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior estará constituida para las sociedades limitadas por la totalidad del capital social; para las sociedades anónimas por el capital suscrito y para las cooperativas de vigilancia y seguridad privada por los aportes sociales;

b) Para las escuelas de capacitación, la tarifa será del 0.4% y la base gravable será la totalidad de los ingresos recibidos durante la vigencia anterior;

c) Para los departamentos de seguridad, servicios comunitarios y servicios especiales, la tarifa será del 2% y la base gravable será el valor total de los salarios y prestaciones sociales con corte a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, sin incluir los aportes efectuados al sistema de seguridad social, al Sena, ICBF y Cajas de Compensación Familiar que estén a cargo de la empresa;

d) Para las empresas que ejerzan la actividad de arrendamiento de vehículos blindados, la tarifa se establece en el 1% y la base gravable será la totalidad de los ingresos que se perciban por concepto de dicha actividad durante la vigencia anterior”.

El artículo 3° del citado Decreto indica que *“Las entidades sometidas a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada deberán efectuar una autoliquidación, con fundamento en las bases gravables y tarifas especificadas en el presente decreto. La autoli-*



liquidación que efectúen las entidades respectivas deberá ser radicada en la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, dentro de las fechas que se establezcan anualmente por la entidad. (...). (Subrayado fuera de texto).

Con respecto al pago de la contribución, el artículo 4° del Decreto estipula que “se efectuará mediante consignación en la entidad financiera que se determine previamente y a más tardar en la misma fecha prevista para la radicación de la autoliquidación en la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada. (...).”

Parágrafo. La Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada no recibirá los formularios de autoliquidación que no tengan anexos los comprobantes de pago.” (Subrayado fuera de texto).

El artículo 5° del Decreto 1989 de 2008 establece que “La Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada solicitará la información con corte a 31 de diciembre de la vigencia anterior que considere necesaria para la determinación de las bases gravables de la contribución y las fechas en que estos datos deben ser declarados y suministrados a la entidad”. (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la verificación de la autoliquidación, el artículo 6° del citado Decreto señala: “La Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada podrá efectuar una revisión de la autoliquidación y, de encontrar inexactitudes, requerirá al contribuyente para que efectúe las correcciones a que haya lugar y liquide los intereses moratorios respectivos.

Si en el término de respuesta al requerimiento el contribuyente no acoge las glosas planteadas, la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada proferirá liquidación oficial.

Cuando el contribuyente no ha declarado ni pagado, se le podrá enviar un emplazamiento para que declare y si continúa con la omisión de esta obligación se expedirá la correspondiente liquidación oficial. En este caso, la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada podrá ejercer sus funciones de inspección para determinar las bases gravables así como efectuar los cruces de información y, en todo caso, cuando la contribución se determine a partir del capital social, suscrito o los aportes sociales, tomará el monto mínimo establecido en la ley para autorizar la constitución de estas empresas, en el año en que se efectúa la respectiva liquidación oficial. (...).” (Subrayado fuera de texto).

En relación con los intereses de mora, el artículo 8° del Decreto 1989 de 2008 establece: “Los contribuyentes que no cancelen oportunamente los montos correspondientes a la contribución a favor de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada deberán liquidar y pagar intereses moratorios a la tasa prevista en el Estatuto Tributario”.

El artículo 3° de la Resolución 2076 de 2008 indica que “Las entidades obligadas al pago de la contribución deberán remitir a la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Pri-

vada el formulario de autoliquidación, debidamente diligenciado y acompañado de los respectivos comprobantes de pago, dentro de los 15 días siguientes a la fecha límite de pago, establecidas en esta misma Resolución. (...).

Parágrafo. En el respectivo formulario se imputará el valor del anticipo pagado por la entidad vigilada”.

Conforme al artículo 4° de la Resolución, los sujetos obligados al pago de la contribución a favor de la Superintendencia “deberán realizar dicho pago de la siguiente manera:

- a) “Un anticipo correspondiente al 50% del valor total a pagar, liquidado conforme con el formato de autoliquidación, el cual deberá ser realizado hasta el 14 de Junio de 2008.
- b) El saldo se pagará hasta el 26 de septiembre del mismo año”.

Con relación a la normativa contable, el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública (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)

Por su parte, el párrafo 120 del PGCP establece 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 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. (...).” (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 265 del PGCP 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).

Con relación a los intereses de mora, el párrafo 266 del PGCP indica que “Los intereses de mora derivados de los derechos, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo al principio de prudencia. En



caso de no reconocer el ingreso, deberá revelarse dicha situación en cuentas de orden contingentes y en las notas a los estados, informes y reportes contables". (Subrayado fuera de texto).

El grupo 81-DERECHOS CONTINGENTES, del Catálogo General de Cuentas, se describe en los siguientes términos: "En esta denominación se incluyen las cuentas que representan hechos, condiciones o circunstancias existentes que implican incertidumbre en relación con un posible derecho de la entidad contable pública".

CONCLUSIÓN

Cuando el contribuyente no declare ni pague la contribución creada en el artículo 76 de la Ley 1151 de 2007 a favor de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, en las fechas previstas en la Resolución 2076 de 2008, tanto el derecho como el ingreso por dicho concepto deben reconocerse atendiendo el principio de Causación o Devengo, con base en la liquidación oficial que efectúa la Superintendencia, una vez haya quedado en firme.

Lo anterior, teniendo en cuenta que cuando el contribuyente no declara ni paga la contribución, en las fechas previstas para el efecto, la Superintendencia puede enviar un emplazamiento para que declare, y si el contribuyente continúa con la omisión de esta obligación, la Superintendencia puede expedir la correspondiente liquidación oficial, mediante el ejercicio de sus funciones de inspección para determinar las bases gravables.

El registro contable de la contribución se efectúa debitando la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRE-

SOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411061 Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

De otra parte, los intereses de mora que se originen en el no pago oportuno de los montos correspondientes a la contribución a favor de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, o en la revisión de la autoliquidación por parte de dicho organismo, por estar sometidos a situaciones inciertas, deben reconocerse atendiendo el principio de Prudencia.

Si los intereses de mora se causan con anterioridad al pago, el registro se efectúa debitando la subcuenta 147083-Otros intereses, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 480513-Intereses de mora, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. Con base en el Principio de Prudencia, los intereses de mora se reconocen hasta el momento de la liquidación y pago, entre tanto debe revelarse dicha situación en cuentas de orden contingentes y en las notas a los estados contables. Este registro 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).

Finalmente, en cuanto a la dependencia de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad que debe reconocer los intereses de mora, me permito informarle que esa es una decisión de carácter interno que debe tomar la Superintendencia, con arreglo a la estructura administrativa y a la distribución de funciones.

d. CONCEPTO 20095-129489. Reconocimiento de intereses de mora por el no pago de las tasas retributivas

CONCEPTO 20095-129489 del 11-06-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1401	Ingresos no tributarios
		1.2	8190	Otros derechos contingentes
	Subtema		Reconocimiento de intereses de mora por el no pago de las tasas retributivas	

Doctor
ORLANDO PIMIENTA PÉREZ
Contador
Corporación Autónoma Regional de Santander (CAS)

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20095-129489, en el cual informa que la Corporación registró al nivel de auxiliar en la subcuenta 140103-Intereses, el valor de los intereses que se liquidaron por dicho

concepto por el no pago de la Tasa retributiva hasta septiembre de 2005, fecha en que se liquidó la entidad, los cuales ascienden a la suma de \$1.417.993.075.31.

Informa también que mediante una reclasificación de auxiliares, en la que actualmente se tienen registrados estos valores,



no se encuentra discriminado el valor de los intereses de mora, lo cual no es consistente con lo definido en el Catálogo General de Cuentas en el sentido de que dichos conceptos se registran en las cuentas de orden deudoras, subcuenta 819003.

Dentro de las gestiones adelantadas por la Corporación para la recuperación de este valor además del valor de la tasa retributiva no pagada, que asciende a la suma de \$4.041.685.580, se ha establecido que el Municipio se hará cargo de dicha deuda.

Así las cosas, teniendo en cuenta el registro efectuado por la Corporación y lo definido en el Catálogo General de cuentas, solicita que se le informe sobre la procedencia o no del registro efectuado, o que se le oriente sobre las reclasificaciones a que haya lugar.

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

El párrafo 117, 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 120 define el Principio de Prudencia y hace referencia a los ingresos señalando que *“(...) deben contabilizarse únicamente los realizados durante el periodo contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)”*.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad

Pública describe la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS como *“el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.”*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios.”

La dinámica de la cuenta establece que se debita con *“El valor causado por los diferentes conceptos de ingresos no tributarios.”*

También, 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.”*

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 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.

Ahora bien, dado que en la consulta informa que los intereses de mora fueron contabilizados con base en un soporte interno y que han efectuado negociaciones para recuperar dichos valores con el Municipio, es necesario determinar si los valores por intereses de mora ya fueron discutidos para así establecer la certeza del derecho de cobro. En tal evento se reconocerá en la subcuenta 140103-INTERESES de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

De lo contrario, deberá registrarse en la subcuenta 819003-INTERESES DE MORA, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, debiendo reversar los registros y proceder a los ajustes que correspondería por los ingresos inicialmente reconocidos a través de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, revelando en las notas a los estados contables la información relativa a la cuantía y origen de estos.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que dada la información suministrada en la consulta en el sentido de que los intereses de mora fueron contabilizados con un soporte interno y que han efectuado negociaciones para recuperar dichos valores con el Municipio, es necesario determinar si los valores por



intereses de mora ya fueron discutidos para así establecer la certeza del derecho de cobro. En tal evento se reconocerá en la subcuenta 140103-INTERESES de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

De lo contrario, deberá registrarse en la subcuenta 819003-INTERESES DE MORA, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS

CONTINGENTES, debiendo reversar los registros, y proceder a los ajustes que correspondería por los ingresos inicialmente reconocidos a través de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, revelando en las notas a los estados contables la información relativa a la cuantía y origen de estos.

- e. CONCEPTO 20095-129318. Reconocimiento de transferencias del sector eléctrico a las Corporaciones Autónomas Regionales, según Ley 99 de 1993

CONCEPTO 20095-129318 del 07-07-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1401	Ingresos no tributarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de transferencias del sector eléctrico a las Corporaciones Autónomas Regionales, según Ley 99 de 1993	

Doctora
ALEXANDRA CHARRIA H.
Contabilidad
Corporación Autónoma Regional del Valle del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20095-129318, en el cual consulta sobre la pertinencia del registro en las subcuentas 140101 y 411001-Tasas, de los valores que recibe la Corporación por concepto de las Transferencias eléctricas de que trata la Ley 99 de 1993.

Lo anterior, teniendo en cuenta que “Según concepto del Consejo de Estado – Sala de Consulta y Servicio Civil, con radicación No. 1514 de agosto 6 de 2003, se define las Transferencias Eléctricas Ley 99 de 1993 como contribuciones que tienen su razón de ser en la necesidad de que quienes hacen uso de recursos naturales renovables o utilizan en su actividad económica recursos naturales no renovables, con capacidad para afectar el ambiente, carguen con los costos que demanda el mantenimiento o restauración del recurso o del ambiente...”. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 43 de la Ley 99 de 1993 señala: “Tasas por Utilización de Aguas. La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos, para los fines establecidos por el artículo 159 del Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1974. El Gobierno Nacional calculará y establecerá las tasas a que haya lugar por el uso de las aguas.

El sistema y método establecidos por el artículo precedente para la definición de los costos sobre cuya base se calcularán y fijarán las tasas retributivas y compensatorias, se aplicarán al procedimiento de fijación de la tasa de que trata el presente artículo”. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 45 y el numeral 1 de la citada ley establecen que “Las empresas generadoras de energía hidroeléctrica cuya potencia nominal instalada total supere los 10.000 kilovatios transferirán el 6% de las ventas brutas de energía por generación propia de acuerdo con la tarifa que para ventas en bloque señale la Comisión de Regulación Energética, de la manera siguiente:

1. El 3% para las Corporaciones Autónomas Regionales que tengan jurisdicción en el área donde se encuentran localizadas la cuenca hidrográfica y el embalse, que será destinado a la protección del medio ambiente y a la defensa de la cuenca hidrográfica y del área de influencia del proyecto”.

Asimismo, el parágrafo 3° del artículo 45 de la citada ley expresa: “En la transferencia a que hace relación este artículo está comprendido el pago, por parte del sector hidroenergético, de la tasa por utilización de aguas de que habla el artículo 43”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Honorable Corte Constitucional, en Sentencia C-495 del 15 de septiembre de 1998, mediante la cual declaró la exequibilidad de los apartes acusados del artículo 45 de la Ley 99 de 1993, analizó la naturaleza jurídica de las transferencias de recursos a cargo de las empresas generadoras de energía hidroeléctrica y energía térmica, con destino a las Corporaciones Autónomas Regionales, en los siguientes términos: “(...) No



determina la ley cuál es la naturaleza jurídica de la mencionada transferencia. Por lo tanto, es necesario desentrañar esta con el fin de examinar si la destinación se ajusta a la Constitución.

Es indudable que dichas rentas no constituyen un impuesto de las entidades territoriales. Se trata de contribuciones que tienen su razón de ser en la necesidad de que quienes hacen uso de recursos naturales renovables, o utilizan en su actividad económica recursos naturales no renovables, con capacidad para afectar el ambiente, carguen con los costos que demanda el mantenimiento o restauración del recurso o del ambiente. Dichas contribuciones tienen fundamento en las diferentes normas de la Constitución que regulan el sistema ambiental".

En relación con las tasas, la Corte Constitucional igualmente a través de la Sentencia C-465 de octubre 21 de 1993 expresó en relación con las tasas lo siguiente: "Tasas: Son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero solo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente. Es decir, se trata de una recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación de un servicio público; se autofinancia ese servicio mediante una remuneración que se paga a la entidad administrativa que lo presta.

Toda tasa implica una erogación al contribuyente decretada por el Estado por un motivo claro, que, para el caso, es el principio de razón suficiente: Por la prestación de un servicio público específico. El fin que persigue la tasa es la financiación del servicio público que se presta.

La tasa es una retribución equitativa por un gasto público que el Estado trata de compensar en un valor igual o inferior, exigido de quienes, independientemente de su iniciativa, (...)". (Subrayado fuera de texto).

Por último, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública

describe la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS como "el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios". (Subrayado fuera de texto).

También 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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos no Tributarios y la 2915-Créditos Diferidos".

Así las cosas, el reconocimiento de las transferencias eléctricas en la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS es correcto, debiendo implementar códigos auxiliares a partir del 7º dígito para identificar cada uno de los conceptos del ingreso que conforman el rubro de Tasas, tratándose de dos tributos diferentes.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que el reconocimiento de las transferencias eléctricas en la subcuenta 140101-Tasas de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS es correcto, debiendo implementar códigos auxiliares a partir del 7º dígito para identificar cada uno de los conceptos del ingreso que conforman el rubro de Tasas, tratándose de dos tributos diferentes.

f. CONCEPTO 20094-127812. Reconocimiento de cánones superficiares

CONCEPTO 20094-127812 del 31-07-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1401	Ingresos no tributarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de cánones superficiares	

Doctor

LUIS ALBERTO CAMARGO PUERTO

Jefe Unidad de Recursos Financieros

Instituto Colombiano de Geología y Minería (INGEOMINAS)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-127812, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. Solicita en su comunicación que sea revisado el procedimiento emitido por la Contaduría General de la Nación (CGN) en el año 2000, y que actualmente aplica la entidad para el registro de la cartera por contraprestaciones eco-



nómicas, teniendo en cuenta que este procedimiento está diseñado para el registro de las regalías y compensaciones, y la entidad recauda contraprestaciones diferentes a las regalías como lo es el canon superficiero.

2. Consulta además si del procedimiento contable emitido por la CGN en el año 2001, mediante el expediente 20019-20447, relacionado con el reconocimiento del *Know-how* está vigente, de acuerdo con la normatividad contable actual.

CONSIDERACIONES

1. Cánones superficierios

El artículo 230 de la Ley 685 de 2001, el cual se constituye en el Código de Minas, señala que "Los cánones superficierios sobre la totalidad del área de las concesiones durante la exploración, el montaje y construcción o sobre las extensiones de la misma que el contratista retenga para explorar durante el periodo de explotación, son compatibles con la regalía y constituyen una contraprestación que se cobrará por la entidad contratante sin consideración a quien tenga la propiedad o posesión de los terrenos de ubicación del contrato. Los mencionados cánones serán equivalentes a un salario mínimo día por hectárea y por año pagaderos por anualidades anticipadas a partir del perfeccionamiento del contrato si el área solicitada no excede de 2.000 hectáreas, si excediera de 2.000 y hasta 5.000 hectáreas pagará dos (2) salarios mínimos día por hectárea y por año pagaderos por anualidades anticipadas y si excediera de 5.000 y hasta 10.000 hectáreas pagará tres (3) salarios mínimos día y por año pagaderos por anualidades anticipadas. (Subrayado fuera de texto).

La liquidación, el recaudo y la destinación de los cánones superficierios le corresponde efectuarlos a la autoridad minera". (Subrayado fuera de texto).

El Ministerio de Minas y Energía mediante el concepto 2007000131 del 3 de enero de 2007 expresó en relación con el artículo 230 señalado en el párrafo anterior que "Del artículo transcrito se deduce que el canon superficiero es una contraprestación que se paga durante la etapa de exploración y de construcción y montaje de acuerdo con el número de hectáreas otorgadas mediante contrato de concesión, independiente de cualquier otro concepto. (Subrayado fuera de texto).

Por lo tanto, el canon superficiero obedece a una contraprestación por el derecho que otorga el Estado para explorar un área, esta es una obligación que se desprende de la extensión de la misma que sea contratada, y no de las actividades que se estén o no realizando, a diferencia de las regalías, las cuales se cancelan según la cantidad de minerales extraídos, toda vez que este tipo de contraprestación se percibe por el Estado al conceder la explotación de los recursos naturales no renovables que son de su propiedad, estando así relacionadas con las actividades que se desarro-

llan en el título minero y en consecuencia con la cantidad de mineral explotado". (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, y teniendo en cuenta que los cánones superficierios corresponden a una contraprestación económica por el derecho que otorga el Estado para la exploración de un área determinada, INGEOMINAS debe reconocer el derecho por dicha contraprestación como un ingreso mediante un débito a la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito a la subcuenta 411010-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, o conforme lo señalen las cláusulas de los contratos de exploración.

Ahora, para identificar y controlar los diferentes derechos que percibe INGEOMINAS por concepto de regalías, cánones superficierios y demás compensaciones monetarias, reconocidas en las subcuentas señaladas en el párrafo anterior, la entidad puede habilitar niveles auxiliares a partir del séptimo dígito.

2. Know-how

Mediante el concepto 20096-130398, del 10 de julio de 2009, dirigido a la Dra. Mercedes Vásquez de Gómez, Secretaria General del Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC), del cual adjunto copia, este Despacho se pronunció en relación con el *know-how* en las entidades clasificadas como de gobierno general, el cual le es aplicable a INGEOMINAS, teniendo en cuenta su naturaleza jurídica, su función administrativa o cometido estatal, el cual es realizar la exploración básica para el conocimiento del potencial de recursos y restricciones inherentes a las condiciones geológicas del subsuelo del territorio colombiano; promover la exploración y explotación de los recursos mineros de la Nación y participar, por delegación, en actividades relacionadas con la administración de dichos recursos, y que en consecuencia el desarrollo de sus actividades misionales no se presta en condiciones de mercado, y por tanto no representa ventajas de competencia que generen beneficios económicos futuros.

CONCLUSIÓN

1. Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que los cánones superficierios corresponden a una contraprestación económica por el derecho que otorga el Estado para la exploración de un área determinada, INGEOMINAS debe reconocer el derecho por dicha contraprestación como un ingreso mediante un débito a la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito a la subcuenta 411010-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, o conforme lo señalen las cláusulas de los contratos de exploración.

Cabe anotar que para identificar y controlar los diferentes derechos que percibe INGEOMINAS por concepto de regalías, cánones superficierios y demás compensaciones mo-



netarias, reconocidas en las subcuentas señaladas en el párrafo anterior, la entidad puede habilitar discrecionalmente niveles auxiliares a partir del séptimo dígito.

2. En relación con el *know-how* reconocido en la contabilidad de INGEOMINAS, la entidad debe seguir el proce-

dimiento señalado en el concepto 20096-130398, del 10 de julio de 2009, dirigido a la Dra. Mercedes Vásquez de Gómez, Secretaria General del Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC), del cual anexo copia.

g. CONCEPTO 200912-137500. Reconocimiento por parte del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República y de la CGR, de los recursos recibidos por el primero, provenientes de multas impuestas por la CGR

CONCEPTO 200912-137500 del 30-12-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1401	Ingresos no tributarios
		1.2	1470	Otros deudores
		1.3	2905	Recaudos a favor de terceros
		1.4	4720	Operaciones de enlace
Subtema		Reconocimiento por parte del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República y de la CGR, de los recursos recibidos por el primero, provenientes de multas impuestas por la CGR		

Doctora
 AMAIDA PALACIOS JAIMES
 Gerente
 FONDO DE BIENESTAR SOCIAL DE LA
 CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137500, en la cual consulta el tratamiento contable que debe darse a los recursos recibidos por el Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República que provienen de las multas impuestas por la Contraloría General de la República. Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 93 de la Ley 106 de 1993 dispone que "El patrimonio del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República estará constituido:

(...)

5. Por las sumas que recaude la Contraloría por concepto de las multas que imponga". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Plan General de Contabilidad Pública contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el tema objeto de consulta en los párrafos 152, 236, 239, 264, 265, 270, 280, dispone:

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 comerciali-*

zación 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.

236. *Noción. Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquieren los fondos de garantía en su calidad de garante.*

239. *Los otros pasivos se revelan en función de la titularidad de los recursos, la probabilidad de constituir ingresos y el cumplimiento de garantías.*

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.

270. *Las operaciones interinstitucionales están conformadas por los fondos recibidos, las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo. Los fondos se reconocen por el valor recibido y las operaciones de enlace y sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genera.*

280. *Las operaciones interinstitucionales comprenden los fondos recibidos por la entidad contable pública, de la administración central del mismo nivel, para el desarrollo de las funciones de cometido estatal. Incluye las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo que se caracterizan porque en ellas intervienen dos o más entidades contables públicas. (Subrayado fuera de texto).*

La descripción del grupo 47-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES, contenida en el Catálogo General de Cuentas, señala que *“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los fondos recibidos por la entidad contable pública en dinero o títulos, de la tesorería centralizada del mismo nivel, para el pago de los gastos incluidos en el presupuesto. Además, representa los recaudos efectuados por Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), de los ingresos reconocidos por otra entidad contable pública del nivel nacional. También incluye las operaciones sin flujo de efectivo realizadas entre entidades contables públicas, con independencia del sector y nivel al que pertenezcan”.*

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que el reconocimiento contable de los recursos recibidos por el Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República que provienen de las multas impuestas por la Contraloría General de la República corresponde a

1. En el Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República (CGR)

1.1. Causación del derecho

Una vez el fondo reciba de la Contraloría General el acto administrativo en firme que establece la multa, debe reconocerse el derecho mediante el débito en la subcuenta 140102- Multas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 411002-Multas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

1.2. Reclasificación del derecho

Con la información que le envíe la Contraloría General de la República sobre el recaudo de las multas realizado, el Fondo de Bienestar Social deberá reclasificar el derecho anteriormente reconocido, debitando la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 140102- Multas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS

1.3. Recepción de los recursos

Cuando la Contraloría General de la República envíe al Fondo de Bienestar Social el valor recaudado, este deberá pagar el derecho reconocido mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida un crédito en la subcuenta 147065-Derechos cobrados por terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

2. En la Contraloría General de la República

2.1. Pago de la multa o la sanción

Una vez la persona natural o jurídica que ha sido sancionada consigne el valor de las multas o sanciones en las cuentas corrientes de la Contraloría General de la República, el tratamiento contable corresponde a un débito en la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y como contrapartida un crédito en la subcuenta 472080-Recaudos, de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

2.2. Reconocimiento de la obligación por el recaudo de los recursos

De forma simultánea, deberá reconocer la obligación del envío de los recursos recaudados al Fondo de Bienestar Social, mediante un débito a la subcuenta 472080-Recaudos, de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE y como contrapartida un crédito a la subcuenta 290505-Cobro cartera de terceros.

2.3. Giro de los recursos recaudados

Cuando la Contraloría General de la República envíe al Fondo de Bienestar Social los recursos que recaudó de las multas impuestas, aquella reconoce la disminución de la obligación mediante un débito a la subcuenta 290505-Cobro cartera de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.



- h. CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al FCA y el tratamiento de operaciones recíprocas (*Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09*)

CONCEPTO 200911-137150 del 23-11-09
(Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09)

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1401	Ingresos no tributarios
		1.2	2440	Impuestos, contribuciones y tasas
		1.3	4110	Ingresos no tributarios
		1.4	5220	Impuestos, contribuciones y tasas
	Subtema		Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al FCA y el tratamiento de operaciones recíprocas	

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
2	Tema	1.1	1413	Transferencias por cobrar
		1.2	2403	Transferencias por pagar
		1.3	4428	Otras transferencias
		1.4	5423	Otras transferencias
	Subtema		Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de los recursos del FCA a las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) beneficiarias y el tratamiento de operaciones recíprocas	

Doctor
EDUARDO HERNÁNDEZ SANTIS
Contador
CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DEL SUR DE BOLÍVAR

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el expediente 20099-134752, en la cual CORPOCALDAS consultaba sobre el reconocimiento de los aportes que deben entregar las Corporaciones Autónomas Regionales al Fondo de Compensación Ambiental, en virtud de lo establecido en la Ley 344 de 1996. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 24 de la Ley 344/96 señala: *“Créase el Fondo de Compensación Ambiental como una cuenta de la Nación, sin personería jurídica, adscrito al Ministerio del Medio Ambiente.*

Serán ingresos del Fondo el veinte por ciento (20%) de los recursos percibidos por las Corporaciones Autónomas Regionales, con excepción de las de Desarrollo Sostenible, por concepto de transferencias del sector eléctrico y el

diez por ciento 10% de las restantes rentas propias, con excepción del porcentaje ambiental de los gravámenes a la propiedad inmueble percibidos por ellas y de aquellas que tengan como orígenes relaciones contractuales interadministrativas.

Los recursos de este fondo se destinarán a la financiación del presupuesto de funcionamiento, inversión y servicio de la deuda de las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible y serán distribuidos anualmente por el Gobierno Nacional en el decreto de liquidación del presupuesto General de la Nación.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Corte Constitucional, en Sentencia C-578/99, se refirió al Fondo de Compensación Ambiental en los siguientes términos:

“El organismo a que se refieren las normas acusadas es un fondo especial constituido como una cuenta de la Nación; por tal circunstancia, carece de personería jurídica



y sus recursos se manejan directamente por el Ministerio del Medio Ambiente, con destino al financiamiento de las actividades señaladas en la ley que lo creó. Su régimen presupuestal corresponde al previsto por el artículo 30 del Estatuto Orgánico del Presupuesto (D. 111/96).

Por lo anterior, y en consonancia con el art. 24 de la Ley 344, (...); sus recursos se recaudan directamente por el Ministerio del Medio Ambiente y se distribuyen por un Comité creado con tal fin por dicha ley, que opera dentro del propio Ministerio.

(...) Y aun cuando los recursos del fondo provienen de distintas fuentes, integran una comunidad de ingresos de carácter nacional, aunque no son recursos de la Nación, lo cual significa que una vez incorporados a este se desligan de su fuente de origen y se afectan al cumplimiento de los objetivos que fueron tenidos en cuenta para su constitución. (...). (Subrayado fuera de texto).

"Estos recursos no representan técnicamente ingresos de la Nación, porque su manejo por el Ministerio del Medio Ambiente apenas constituye una actividad instrumental, en la medida en que dicho organismo reduce su labor a recaudarlos y colocarlos a disposición de las Corporaciones beneficiarias.

Así, pues, el Fondo nace de las corporaciones y beneficia exclusivamente a las corporaciones, de manera que el traslado de recursos dentro de un mismo ámbito, esto es, caracterizado por objetivos comunes, constituye en cierta forma una operación neutra, pero vital para la protección y manejo del ambiental (sic) y los recursos naturales renovables". (Subrayado fuera de texto).

En tal sentido, el Decreto 111 de 1996, en su artículo 11, literal a), indica: "El Presupuesto de Rentas contendrá la estimación de (...) los fondos especiales, de los recursos de capital y de los ingresos de los establecimientos públicos del orden nacional.". (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 30 de la norma en comento señala: "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 225/95, artículo 27)"

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

Así mismo, dado que las normas de creación de los Fondos Especiales exigen el manejo de cuentas separadas para efectos del registro de las operaciones, se utilizará

la estructura de cuentas del CGC, de tal forma que permita generar una contabilidad separada del Fondo, con el fin de garantizar el control de los recursos de destinación específica. Lo anterior, sin perjuicio de que en cada corte trimestral la información del Fondo sea agregada a la de la entidad que lo administra". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Consejo de Estado en Sentencia 7300 del 31 de enero de 1997 definió el concepto "Contribuciones" de la siguiente manera: "...una especie de tributo, y por lo tanto, una erogación de carácter obligatorio por cuanto emana del poder de imposición del Estado, a cargo de un grupo o sector determinado de personas, que tiene una destinación específica a la obra pública, función pública o servicio que le sirve de causa y cuyos beneficiarios son los mismos contribuyentes". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC), describe la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS de la siguiente forma: "Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2915-Créditos Diferidos y 4110-No Tributarios".

Así mismo, el CGC describe la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS como aquella 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. Comprende, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1401-Ingresos no Tributarios y la 2915-Créditos Diferidos."

A su vez, la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR se describe como aquella que "Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, originados en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 5120-Impuestos, Contribuciones y Tasas, 5220-Impuestos, Contribuciones y Tasas, 2705-Provisión para Obligaciones Fiscales y la subcuenta Impuestos de las cuentas de la clase 7-Costos de Producción".

Por su parte, la descripción de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS señala: "Representa el valor de los impuestos, contribuciones y tasas causados a cargo de la entidad contable pública, de conformidad con las disposiciones legales.



La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2440-Impuestos, Contribuciones y Tasas por Pagar”.

Con respecto al reconocimiento de transferencias, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR así: *“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”.

Por su parte, la descripción de la 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS señala: *“Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales”.*

La descripción de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR señala: *“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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 54-Transferencias”.

A su vez, la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS en el referido Catálogo se describe como aquella que: *“Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales”.*

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los recursos entregados por las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA), para los fines previstos en la normatividad que regula la materia, se deben registrar de la siguiente manera:

a. Traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al Fondo de Compensación Ambiental (FCA)

Una vez realizada la liquidación del valor del giro a realizar por parte de las CAR al FCA, de acuerdo con los porcentajes y fechas establecidos legalmente, la Corporación Autónoma

debe la subcuenta 522026-Contribuciones, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y acredita la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Fondo de Compensación Ambiental es una cuenta especial administrada por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, cuyos ingresos están definidos expresamente en la Ley 344 de 1996 y considerados en el Presupuesto General de la Nación como rentas por fondos especiales, con destinación específica, el Fondo debe reconocer el derecho debitando la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con el giro de los recursos al Fondo de Compensación Ambiental, las Corporaciones Autónomas Regionales deben pagar el pasivo, debitando la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

A su vez, el Fondo de Compensación Ambiental debe disminuir el derecho causado debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditando la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS

b. Traslado de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental a las Corporaciones Autónomas Regionales

Dado que el FCA actúa como un agente recaudador y redistribuidor de los recursos que le entregan las Corporaciones con mayores rentas propias, para financiar a aquellas con menor capacidad de generación de ingresos, de acuerdo con la asignación aprobada por el Comité y la expedición de la correspondiente Resolución de Distribución del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, en la cual se define el valor a girar y la CAR beneficiaria, es deber del Fondo de Compensación Ambiental informar a las corporaciones beneficiarias de los aportes, la distribución de los recursos y reconocer la obligación por transferencia, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Con base en esta información, las CAR beneficiarias deben reconocer el ingreso por transferencia debitando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y, acreditando la subcuenta que corresponda, dependiendo del tipo de gasto (funcionamiento o inversión) de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.



Con el giro de los recursos por parte del Fondo de Compensación Ambiental a las CAR beneficiarias, de acuerdo con lo establecido en la Resolución de Distribución del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, el FCA debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, las CAR una vez recibidos los recursos, debitan la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditan la subcuenta 141314-Otras transferencias de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

c. Operaciones recíprocas

El Fondo de Compensación Ambiental, de acuerdo con las características y las funciones que le fueron asignadas legalmente, debe procurar el suministro oportuno de información a las Corporaciones Autónomas Regionales, de tal manera

que se garantice la eliminación de las operaciones recíprocas reportadas en el formulario denominado "CGN2005_002_OPERACIONES RECÍPROCAS" a la Contaduría General de la Nación para facilitar el proceso de consolidación.

Así mismo, es conveniente precisar que los derechos y obligaciones, así como los ingresos y gastos por contribuciones, deben ser revelados por las CAR que entregan los recursos y el Fondo de Compensación Ambiental, según corresponda.

Con relación a las operaciones recíprocas de "Otras transferencias", los ingresos y cuentas por cobrar serán revelados por las Corporaciones beneficiarias, mientras que los pasivos y gastos por el mismo concepto, por el Fondo de Compensación Ambiental, por el valor respectivo.

En consecuencia, por lo anteriormente expresado, la entidad contable pública debe efectuar los ajustes contables a que haya lugar.

Reglas de eliminación de Operaciones Recíprocas

- a. CONCEPTO 20095-129468. Tratamiento de saldos por conciliar por operaciones recíprocas por regalías

CONCEPTO 20095-129468 del 20-05-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1401 Ingresos no tributarios/Reglas de eliminación de Operaciones Recíprocas
	Subtema	1.1.1	Tratamiento de saldos por conciliar por operaciones recíprocas por regalías

Doctora

LINA CAROLINA VARGAS MORENO

Contadora

Alcaldía Municipal de Aguazul (Casanare)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129468, relacionada con los saldos por conciliar de operaciones recíprocas con la UAE Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:

Manifiesta en su consulta que "El municipio de Aguazul recibe ingresos por concepto de Regalías Petroleras que son girados por la Agencia Nacional de Hidrocarburos, las cuales se registran en la subcuenta 411010 Regalías y compensaciones monetarias, con el tercero 14500000 Agencia Nacional de Hidrocarburos.

A 31 de diciembre de 2008 subsistieron saldos por conciliar de operaciones recíprocas con la UAE Agencia Nacional de Hidrocarburos. Según comunicación con el área contable de la ANH, ellos no pueden contabilizar como un gasto los giros enviados por concepto de Regalías Petroleras por que

son intermediarios". Por lo anterior, solicita concepto para determinar el correcto tratamiento y reporte que debe aplicarse por la operación antes mencionada.

CONSIDERACIONES

Para efectos del proceso que realiza la Contaduría General de la Nación (CGN) respecto a la consolidación de la contabilidad general de la Nación con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y la función de elaborar el Balance General de la Nación, se entiende por reglas de eliminación el conjunto de agrupaciones de subcuentas, que identifican las diferentes Operaciones Recíprocas efectuadas entre las entidades contables públicas. Estas operaciones se eliminan en el proceso de consolidación, con el fin de evitar la sobrestimación generada por la doble acumulación de valores.

Por lo anterior, respecto a la contabilización de las regalías, debe diferenciarse el registro contable de la entidad que tiene



la función de recaudarlas y las entidades beneficiarias de estas. Contablemente, los recaudos que realice la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH), en desarrollo de la función asignada mediante el Decreto 1760 de 2003, deberán ser contabilizados como un Pasivo en la Cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, Subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, por cuanto el recaudo de estos recursos no corresponde a un ingreso para la entidad, toda vez que el recurso recibido no incrementa el patrimonio público de la ANH que, en cumplimiento de dicha función, actúa como intermediaria. Por su parte, para las entidades territoriales beneficiarias constituyen un ingreso por participación en las regalías que se registra en la Cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, Subcuenta 411010-Regalías y compensaciones monetarias.

Así las cosas, en la Tabla de Correlaciones publicada en la página web de la Contaduría General de la Nación, se tienen relacionadas como operaciones recíprocas la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, de

la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, constituyéndose esta en la operación recíproca que deben reportar la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) y la Alcaldía Municipal de Aguazul.

CONCLUSIÓN

En la Tabla de Correlaciones publicada en la página web de la Contaduría General de la Nación, se tienen relacionadas como operaciones recíprocas la subcuenta 290501-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con la subcuenta 140108-Regalías y compensaciones monetarias, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, constituyéndose esta en la operación recíproca que deben reportar la Agencia Nacional de Hidrocarburos (ANH) y la Alcaldía Municipal de Aguazul.

1406-Venta de bienes

- a. CONCEPTO 20096-130743. Reconocimiento del costo de ventas de terrenos - Metrovivienda

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.3. Literal d.

1407-Prestación de servicios

- a. CONCEPTO 20095-129874. Reconocimiento por parte del ICFES de recursos girados por el Ministerio de Educación Nacional, en desarrollo de convenio interadministrativo

CONCEPTO 20095-129874 del 25-06-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1407	Prestación de servicios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del ICFES de recursos girados por el Ministerio de Educación Nacional, en desarrollo de convenio interadministrativo	

Doctor
GENISBERTO LÓPEZ CONDE
Secretario General
ICFES

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20095-129874, en la cual consulta sobre el tratamiento que debe dar cada una de las partes en un convenio interadministrativo celebrado entre el Ministerio de Educación y el ICFES. En su comunicación consulta:

- ¿En cuáles cuentas y subcuentas de cada entidad contable pública se debe registrar el giro o desembolso de los recursos por parte del Ministerio de Educación Nacional al ICFES?
- ¿En cuáles cuentas y subcuentas se debe reflejar la transacciones de los gastos e inversiones realizados por el ICFES?
- ¿En cuáles códigos contables se deben reportar las operaciones recíprocas generadas en la ejecución del convenio?
- ¿Qué destinación debe aplicarse a los saldos por ejecutar (sic) de los recursos del convenio en el evento de quedar remanentes en la ejecución?



CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos al párrafo 117 del Régimen de Contabilidad Pública, el cual respecto al principio contable público 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 118, en relación con el principio de asociación, dispone 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”*.

Por su parte, el párrafo 264 respecto a los ingresos, establece que *“son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el 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”*.

El párrafo 265, en relación con el reconocimiento de los ingresos, dispone 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. 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”*.

Respecto al reconocimiento de los ingresos por prestación de servicios, el párrafo 267 establece que *“se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo”*.

El párrafo 282 del Régimen de Contabilidad Pública dispone 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”*.

En cuanto al reconocimiento de los gastos, el párrafo 283 establece que *“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”.

De otra parte, la cláusula primera del convenio celebrado entre el Ministerio de Educación y el ICFES establece como objeto del convenio *“Adelantar las actividades relacionadas con el proceso de aplicación de las pruebas SABER 2009 para calendarios A y B y las pruebas de evaluación docente, incluidas las de diagnóstico de docentes lengua extranjera (inglés), en coordinación con el Ministerio de Educación Nacional”*.

En relación con la Forma de Pago, la Cláusula Octava establece que *“...Para todos los pagos se requiere la factura o documento equivalente, previa certificación de cumplimiento expedida por el interventor del convenio”*.

Adicionalmente, tal y como lo plantea en su comunicación, la Dirección General de Presupuesto aprobó la incorporación de los recursos asociados al convenio al presupuesto de ingresos y gastos del ICFES.

Así las cosas, una vez realizado el análisis normativo, y como se puede deducir de la lectura de las cláusulas del convenio, en el desarrollo de este se tipifica la prestación de servicios por parte del ICFES al Ministerio de Educación Nacional, por lo cual el reconocimiento contable deberá realizarse de la siguiente manera:

1. Con el perfeccionamiento del contrato y la presentación de la factura o documento equivalente, el Ministerio de Educación debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 5501-EDUCACIÓN del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, y acreditará la correspondiente subcuenta de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. Posteriormente, realizará el desembolso afectando las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 11-EFECTIVO.

Por su parte, el ICFES como prestador del servicio, con la expedición de la factura o documento equivalente, deberá causar el ingreso, mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, del grupo 14-Deudores, y con el recaudo de los recursos, deberá afectar las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 11-EFECTIVO.

2. Respecto al reconocimiento contable de la ejecución de los recursos por parte del ICFES, atendiendo al prin-



cipio de asociación, este se debe realizar con un débito a las subcuentas y cuentas de los grupos 16, 51, 52 o 72, según corresponda, y un crédito a las subcuentas correspondientes de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

3. Los códigos contables en los cuales se deben reportar las operaciones recíprocas generadas en la ejecución del convenio se relacionan con las subcuentas correspondientes a la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS por parte del ICFES y 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR por parte del Ministerio de Educación.
4. En relación con la destinación que se debe aplicar a los saldos por ejecutar de los recursos del convenio

en el evento de quedar remanentes en la ejecución, teniendo en cuenta que en las cláusulas contractuales no se estableció ninguna condición al respecto, y que los recursos son recibidos por el ICFES como remuneración por los servicios prestados, no hay lugar a tratamiento contable.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que el reconocimiento contable del convenio suscrito entre el Ministerio de Educación y el ICFES, por tipificarse la prestación de un servicio de acuerdo con las cláusulas estipuladas, debe realizarse atendiendo los registros indicados en las consideraciones de esta consulta.

- b. CONCEPTO 200910-135934. Inviabilidad de que las instituciones educativas públicas dejen de reconocer el ingreso por la prestación del servicio de educación, por la imposibilidad de negar el ingreso a la institución, ni exigir el cobro del servicio educativo a quienes incumplen el pago de los distintos derechos académicos

CONCEPTO 200910-135934 del 04-12-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1407	Prestación de servicios
		1.2	4305	Servicios educativos
		1.3	5304	Provisión para deudores
	Subtema		Inviabilidad de que las instituciones educativas públicas dejen de reconocer el ingreso por la prestación del servicio de educación, por la imposibilidad de negar el ingreso a la institución, ni exigir el cobro del servicio educativo a quienes incumplen el pago de los distintos derechos académicos	

Doctora

JULIETA HINCAPIÉ HENAO

Julieta.hincapie@gmail.com

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135934, relacionada con el reconocimiento de los ingresos de las instituciones educativas adscritas al municipio de Cali, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada.

Manifiesta en su consulta que *“La norma general de contabilidad pública que regula la contabilización de los ingresos cita que los mismos sean por el sistema de causación, pero en las instituciones educativas del orden público los ingresos son regularmente atípicos, dado por el conocimiento de los padres de familia de la normatividad contenida en la Constitución Política “Gratuidad de la educación”; por lo tanto, no se les puede negar el ingreso a la institución educativa, ni exigir el cobro del servicio educativo, y aunque llegare a un compromiso de pago este se*

daría solamente por proceso documental, pero no por la adquisición de un derecho de cobro.

Bajo esta premisa, no tiene objeto el contabilizar unos ingresos que a la final se tienen que dar de baja contra el Estado de Resultados, con el antecedente de que se afectarían unos resultados que no corresponderían a la vigencia de los ingresos objeto de amortización”.

CONSIDERACIONES

En relación con el entorno económico, el 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 mismo numeral, en relación con las entidades que comprenden el Gobierno General, expresa que este tipo de



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

Por su parte, señala 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".

El numeral 9.1.4.4 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del Plan general de Contabilidad Pública (PGCP), señala que "Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos". (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, teniendo en cuenta las características definidas en los párrafos anteriores para las entidades de gobierno general y las empresas públicas, se concluye que las instituciones educativas públicas forman parte de las entidades de gobierno general que prestan servicios individualizables.

En ese sentido, el numeral 9.1.4.1 de las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del Marco Conceptual 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".

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).

Por su parte, en relación con las provisiones de deudores, el numeral 9.1.1.3 de las Normas técnicas relativas a los activos, del mismo texto normativo, expresa 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).

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.

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).

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas se concluye que, de conformidad con el principio de causación o devengo, las instituciones educativas deben reconocer los ingresos derivados de la prestación de los servicios de educación, cuando surjan los derechos de cobro, mediante un débito a la subcuenta 140701-Servicios educativos, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y un crédito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS.

Ahora, la entidad debe comprobar que los ingresos por la prestación de servicios de educación pendientes de recaudo reconocidos en la contabilidad corresponden a derechos ciertos, por lo cual, si agotadas las gestiones administrativas de cobro se establecen dificultades para lograr su recaudo, según el riesgo de incobrabilidad que se determine, la entidad debe reconocer un gasto en la subcuenta



530405-Prestación de servicios, de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, con contrapartida en la subcuenta 148012-Prestación de servicios, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES. Lo anterior, teniendo en cuenta que las instituciones educativas públicas están catalogadas como entidades de gobierno general prestadoras de un servicio individualizable, como lo es el servicio de educación.

En ese orden de ideas, no es viable que las instituciones educativas públicas dejen de reconocer el ingreso por la prestación del servicio de educación, por la imposibilidad de negar el ingreso a la institución, ni exigir el cobro del servicio educativo a quienes incumplen el pago de los distintos derechos académicos.

1408- Servicios públicos

- a. CONCEPTO 20095-129421. Reconocimiento de consignaciones pendientes de identificar por concepto de servicios públicos

Ver: IV. Procedimientos Contable y de Control interno. Numeral 24. Literal t.

1409-Servicios de salud

- a. CONCEPTO 200812-123767. Reconocimiento de prestación de servicios de salud a personas no cubiertas por el Sistema, que no cuentan con recursos para efectuar los pagos

Ver: IV. Procedimientos Contable y de Control interno. Numeral 13. Literal a.

- b. CONCEPTO 20098-133903. Reconocimiento de servicios de salud prestados por la Universidad de Antioquia

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 1. Literal d.

- c. CONCEPTO 20099-135454. Reconocimiento por parte de la ESE-Hospital Marco Fidel Suárez de recursos recibidos por suscripción de convenio interadministrativo con el Departamento de Antioquia- Dirección Seccional de Salud y Protección Social (DSSA)

CONCEPTO 20099-135454 del 19-11-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1409	Servicios de salud
		1.2	2450	Avances y anticipos recibidos
Subtema		Reconocimiento por parte de la ESE-Hospital Marco Fidel Suárez de recursos recibidos por suscripción de convenio interadministrativo con el Departamento de Antioquia- Dirección Seccional de Salud y Protección Social-DSSA		

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	3208	Capital fiscal
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la ESE-Hospital Marco Fidel Suárez, de recursos recibidos del Departamento para adecuación de infraestructura que constituyen fortalecimiento patrimonial	

Doctora

ADRIANA LUCÍA CARVAJAL VALENCIA

Contadora

ESE HOSPITAL MARCO FIDEL SUÁREZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 200910-135454, mediante la cual consulta el registro contable relativo al reconocimiento de las transacciones que

se originan como resultado de la ejecución de los contratos interadministrativos 2009SS160155 y 2009SS164095, suscritos entre el Departamento de Antioquia-Dirección Seccional de Salud y Protección Social (DSSA) y la E.S.E. Hospital Marco Fidel Suárez. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:



CONSIDERACIONES

Previo al registro contable de los hechos referidos en la consulta, es necesario conocer los términos en que los contratos fueron suscritos, para establecer con precisión su objeto, así como los derechos y obligaciones de las partes, como se detalla a continuación:

1. Contrato Interadministrativo No. 2009SS160155

Conforme a la cláusula primera, el objeto del contrato es *“LA ESE se obliga para con EL DEPARTAMENTO – DSSA a desarrollar procesos de intervención e interacción psicosocial, familiar y grupal frente al impacto del fenómeno del desplazamiento forzado en el municipio, en función del restablecimiento económico, social, cultural y la reparación de derechos de la población afectada por el desplazamiento forzado por la violencia; articulando con otros actores locales o externos que intervengan sobre esta población, en cumplimiento de la normatividad vigente y los lineamientos emitidos por el Ministerio de Protección Social y otros organismos competentes al respecto”*.

En relación con las obligaciones de las partes, la cláusula quinta define que El Departamento-DSSA se obliga a *“(…) 5) Cancelar el valor del contrato a las Empresas Sociales del Estado y/o Municipios de acuerdo con lo estipulado en la cláusula tercera del Contrato. (…)*”. Por su parte, la ESE Hospital Marco Fidel Suárez, se obliga a: *“1) Garantizar la ejecución física y financiera del contrato. (…)*”.

La cláusula tercera del contrato interadministrativo señala el valor del contrato y la forma de pago, así: *“El valor del presente contrato asciende a la suma de CUARENTA Y SIETE MILLONES DOSCIENTOS CINCUENTA MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$47.250.000.00 m. l.), cantidad que EL DEPARTAMENTO-DSSA cancelará a LA ESE de la siguiente forma: 1. Un treinta por ciento (30%) a los veinte días de haberse perfeccionado (sic) cumplido las condiciones estipuladas para el perfeccionamiento y ejecución del contrato, previa presentación del Plan de trabajo, acompañado del informe de cumplimiento del cronograma, previa presentación de la cuenta de cobro acompañada del certificado de aval expedido por el interventor. 2. Otro cuarenta por ciento (40%) en el mes de Agosto, previa presentación de la ejecución física y financiera del primer desembolso, acompañado del informe del cronograma cumplido en la realización de las actividades que se facturan, previa presentación de la cuenta de cobro acompañada del certificado de aval expedido por el interventor. 3) El treinta por ciento (30%) restante en el mes de Diciembre, previa presentación del balance de ejecución de las actividades y del estado financiero del segundo desembolso de los recursos, acompañada de informe de incumplimiento de actividades del cronograma del contrato y del aval expedido por el interventor”. (Subrayado fuera de texto).*

Con relación a la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública describe

la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS como aquella que *“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 de esta cuenta contempla que se debita con *“1- El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes. 2- La legalización de avances. 3- El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos”*. Y se acredita con *“1- El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la entidad contable pública”*.

Así mismo, el CGC describe la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD como la que *“Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de salud a los usuarios, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal”*.

Por su parte, la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS, está definida como aquella que *“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. (…)*”.

2. Contrato Interadministrativo No. 2009SS164095

La cláusula primera, que trata del objeto del Contrato Interadministrativo No. 2009SS164095, señala que *“LA ESE se obliga (…) realizar las adecuaciones de infraestructura y la dotación para la implementación de servicios especializados de ortopedia (…)*”.

Por su parte, la cláusula tercera, relativa al valor y forma de pago, indica: *“El valor del presente contrato asciende a la suma de OCHOCIENTOS MILLONES DE PESOS MONEDA LEGAL (\$800.000.000), cantidad que el DEPARTAMENTO-DSSA cancelará a LA ESE en siguiente forma (sic): Un 50% del valor total al perfeccionamiento del contrato, acompañado de la cuenta de cobro y elaboración del acta de inicio; el 50% restante acompañado de la cuenta de cobro y certificado de aval expedido por el interventor en el cual se certifique la inversión inicial del proyecto presentado”*.

Asimismo, el numeral 1 de la cláusula quinta señala entre las obligaciones de la ESE: *“Ejecutar el proyecto aprobado por la DSSA, que le permita fortalecer el desarrollo institucional con las adecuaciones en infraestructura y la dotación para la implementación de servicios especializados de ortopedia en la ESE Hospital Marco Fidel Suárez del Municipio de Bello sede Niquía”*.

Respecto de la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas (CGC), del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL como aquella que *“Representa el valor de los recursos que han sido*



otorgados en calidad de aportes para la creación y desarrollo de establecimientos públicos y demás entidades no societarias, y también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales, como es el caso de los resultados del ejercicio, el patrimonio público incorporado y las provisiones, depreciaciones y amortizaciones de los activos de las entidades del gobierno general, que no estén asociados a la producción de bienes o a la prestación de servicios individualizables”.

CONCLUSIÓN

1. Contrato Interadministrativo No. 2009SS160155

Con base en las consideraciones expuestas, el Contrato No. 2009SS160155, suscrito entre el Departamento de Antioquia-Dirección Seccional de Salud y Protección Social-DSSA y la ESE Hospital Marco Fidel Suárez del Municipio de Bello, corresponde a un contrato de prestación de servicios de salud.

Ahora bien, de acuerdo con la forma de pago establecida en el convenio, los dos primeros desembolsos, es decir, el 30% y el 40%, deben reconocerse como anticipos, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, acreditando la subcuenta 245001-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

En la medida que se presten los servicios de salud, la ESE Hospital Marco Fidel Suárez debe reconocer el ingreso correspondiente, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Con la legalización de los anticipos recibidos, el hospital debita la subcuenta 245001-Anticipos sobre ventas de

bienes y servicios, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Con respecto a los ingresos provenientes del tercer desembolso, dado que obedecen a un pago vencido, debe causarse la respectiva cuenta por cobrar por los servicios prestados, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y, acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Cuando se reciba el pago del último 30%, la ESE cancela la cuenta por cobrar debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta respectiva de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Lo anterior, sin perjuicio del reconocimiento de los costos de producción y ventas generados en la prestación de servicios de salud, en cumplimiento del principio de contabilidad de Asociación y de las normas técnicas respectivas.

2. Contrato Interadministrativo No. 2009SS164095

Los recursos recibidos en virtud del Contrato Interadministrativo No. 2009SS164095 para adecuación de infraestructura y la dotación de implementos de servicios especializados de ortopedia, corresponden a un fortalecimiento patrimonial, y por este motivo la ESE Hospital Marco Fidel Suárez del Municipio de Bello debe registrar un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, teniendo en cuenta los desembolsos realizados por el Departamento de Antioquia-Dirección Seccional de Salud y Protección Social-DSSA.

- d. CONCEPTO 200912-137847. Reconocimiento por parte de una entidad prestadora de servicios de salud, de los recursos del Sistema General de Participaciones para el pago de cesantías

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2505- Salarios y prestaciones sociales. Literal g.



1413-Transferencias por cobrar

- a. CONCEPTO 20093-127298. Reconocimiento por parte de Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC) de los recursos que le son transferidos por el Fondo para el Desarrollo de la Televisión, que administra la Comisión Nacional de Televisión (CNTV)

CONCEPTO 20093-127298 del 03-04-09

CONCEPTO 20093-127298 del 03-04-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1413 Transferencias por cobrar
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC) de los recursos que le son transferidos por el Fondo para el Desarrollo de la Televisión, que administra la Comisión Nacional de Televisión (CNTV)

Doctor

DIEGO ALBERTO OSPINA GUZMÁN

Director de Vigilancia Fiscal

Contraloría General de la República (CGR)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-127298, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su comunicación plantea la siguiente situación:

Mediante el concepto 20084-112181, del 21 de mayo de 2008, dirigido a la Dra. Kathy Osorio Guáqueta, Gerente de Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC), la Contaduría General de la Nación señaló que "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".

Por lo anterior, solicita hacer precisión en la aplicación del concepto señalado, teniendo en cuenta que la Comisión Nacional de Televisión en la vigencia 2008 asignó a RTVC recursos del Fondo para el Desarrollo de la Televisión, que incluyen vigencias futuras, años 2009 y 2010. Por su parte, la Comisión Nacional de Televisión no causa una obligación a favor de RTVC, únicamente registra los desembolsos en el momento que se realizan.

CONSIDERACIONES

El numeral 1º, del título I, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece que "El Sector Público está condicio-

nado 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).

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).

Mediante el concepto 20084-112181, del 21 de mayo de 2008, dirigido a la Dra. Kathy Osorio Guáqueta, Gerente de Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC), este despacho señaló que "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”. (...).

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”. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que el entorno jurídico al que están sometidas las entidades del sector público otorga facultades e impone limitaciones en la obtención y uso de recursos y en el desarrollo de las actividades propias de cada entidad, los recursos transferidos por el Fondo para el Desarrollo de la Televisión que administra la Comisión Nacional de Televisión (CNTV) a Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC), deben reconocerse en el momento en que la entidad conoce que la CNTV ha expedido el acto administrativo donde reconoce la obligación, para lo cual RTVC debe reconocer un débito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, considerando que los recursos recibidos se constituyen en traslados sin contraprestación directa, los cuales incrementan el patrimonio de la entidad.

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.

Ahora, teniendo en cuenta la importancia de mantener controles que aseguren la oportunidad y confiabilidad de la información contable, les corresponde a la CNTV y a RTVC establecer los mecanismos necesarios para que la información entre ambas entidades fluya de manera tal que permitan reconocer el momento en el que deben reconocerse los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que afecten a ambas entidades.

De otra parte, en relación con el reconocimiento de vigencias futuras, 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 contemplan”. (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).

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).

Por lo cual, y teniendo en cuenta que el concepto presupuestal de vigencias futuras está relacionado con el presupuesto de gastos, y no de ingresos, se reitera que 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.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que el entorno jurídico al que están sometidas las entidades del sector público otorga facultades e



impone limitaciones en la obtención y uso de recursos y en el desarrollo de las actividades propias de cada entidad, los recursos transferidos por el Fondo para el Desarrollo de la Televisión que administra la Comisión Nacional de Televisión (CNTV) a Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC) deben reconocerse en el momento en que la entidad conoce que la CNTV ha expedido el acto administrativo donde reconoce la obligación, para lo cual RTVC debe reconocer un débito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, considerando que los recursos recibidos se constituyen en traslados sin contraprestación directa, los cuales incrementan el patrimonio de la entidad.

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.

Ahora, teniendo en cuenta la importancia de mantener controles que aseguren la oportunidad y confiabilidad de la información contable, les corresponde a la CNTV y a RTVC establecer los mecanismos necesarios para que la informa-

ción entre ambas entidades fluya de manera tal que permitan reconocer el momento en el que deben reconocerse los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que afecten a ambas entidades.

De otra parte, en relación con el reconocimiento de vigencias futuras, 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.

Por lo cual, y teniendo en cuenta que el concepto presupuestal de vigencias futuras está relacionado con el presupuesto de gastos, y no de ingresos, se reitera que 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.

Por lo anterior, este Despacho reitera lo señalado en el expediente 20084-112181, del 21 de mayo de 2008, dirigido a la Dra. Kathy Osorio Guáqueta, Gerente de Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC).

- b. CONCEPTO 20098-133903. Reconocimiento de la participación en pensiones, bonos pensionales, cesantías y aportes ordinarios por valores presupuestados y no pagados

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 1. Literal d.

- c. CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1417- Administración del Sistema General de Pensiones. Literal a.

- d. CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de los recursos del FCA a las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) beneficiarias y el tratamiento de operaciones recíprocas (Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09)

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401- Ingresos no tributarios. Literal h.



1417- Administración del Sistema General de Pensiones

- a. CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para pago de pensiones

CONCEPTO 200910-135790 del 02-12-09			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS. PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 1.2 1.3 1.4 2.1	1417 Administración del Sistema General de Pensiones 2403 Transferencias por pagar 5120 Impuestos, contribuciones y tasas 5401 Transferencias al sector privado Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación del Pasivo Pensional, de la Reserva Financiera que lo sustenta y de los Gastos Relacionados
	Subtema		Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para pago de pensiones
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2 1.3 1.4 1.5	1413 Transferencias por cobrar 2403 Transferencias por pagar 4428 Otras transferencias 5120 Impuestos, contribuciones y tasas 5423 Otras transferencias
	Subtema		Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión

Doctora

MAGDA ARÉVALO ROJAS

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Ministerio de Educación Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135790, en la cual consulta el tratamiento contable de los recursos girados por el Ministerio de Educación Nacional (MEN) a la Universidad Nacional para pago de pensiones, para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión, con el fin de conciliar las operaciones recíprocas entre las dos entidades.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Transferencias para pago de pensiones

1.1. Reconocimiento

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 del Régimen de Contabilidad Pública, respecto a los Fondos de Reserva, establece que "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.

Están constituidos como fondos de reserva el Instituto de Seguros Sociales (ISS), Caja de Previsión Social de Comunicaciones (CAPRECOM), Entidad Administradora de Pensiones de Antioquia, Fondo de Previsión Social del Congreso de la República (FONPRECÓN), Caja Nacional de Previsión Social (CAJANAL), Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional (CASUR), Caja de Retiro de las Fuerzas Militares (CREMIL), Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio y la Universidad Nacional". (Subrayado fuera de texto).



Para efectos del tratamiento contable en el Ministerio de Educación Nacional, se debe tener en cuenta el párrafo 282 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, donde se establece 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”*.

A su vez, el párrafo 288 indica que *“Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores”*.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 5401-TRANSFERENCIAS AL SECTOR PRIVADO en el siguiente sentido: *“Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública al sector privado para el desarrollo de programas nacionales o territoriales, en cumplimiento de convenios o normas legales”*.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240303-Transferencias al Sector Privado. Este registro debe elaborarse en el momento que de conformidad con las normas legales exista la obligación de hacer los giros correspondientes y no sobre la base de estimados” (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, respecto al tratamiento contable en el Fondo de Reserva de la Universidad Nacional, es pertinente observar el párrafo 264 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, el cual 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”*.

El párrafo 279 indica que *“Los recursos de la administración del Sistema General de Pensiones comprenden las cotizaciones, recuperaciones de cartera, devoluciones de aportes de la administradora, reintegros de pensionados, convalidación y conmutación pensional y el reconocimiento de semanas, así como las cuotas partes de pensiones y de bonos pensionales”*. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1417-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES en el siguiente sentido: *“Representa el valor de los derechos a favor del fondo de reservas, originados en el Sistema General de Pensiones. La contrapartida corresponde a las subcuentas que conforman el grupo 45-Administración del Sistema General de Pensiones”*.

Respecto a la cuenta 4511-APORTES ESTATALES establece que *“Representa el valor de los recursos recibidos por los fondos de reservas en aplicación de las garantías estatales del Sistema General de Pensiones contempladas en la Ley 100 de 1993”*.

1.2. Giro

El literal d) del artículo 43 de la Ley 30 de 1992 establece como recursos del ICFES, entre otros, el siguiente: *“El dos por ciento (2%) de los aportes que por cualquier concepto reciban del presupuesto nacional las instituciones de Educación Superior, tanto estatales u oficiales como privadas y de economía solidaria. El Ministerio de Hacienda, con cargo al presupuesto nacional, apropiará las partidas que por este concepto deben efectuar las instituciones de Educación Superior estatales u oficiales”*.

Este porcentaje será deducido y girado al Instituto Colombiano para la Educación Superior (Icfes) por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o por el Ministerio de Educación Nacional, según el caso, al ordenar y efectuar el pago a las mencionadas instituciones”. (Subrayado fuera de texto).

En virtud de este mandato legal, la Universidad Nacional debe realizar el pago de la contribución al ICFES, razón por la cual el Ministerio de Educación Nacional-MEN deduce el 2% de los recursos que por todo concepto reciba la Universidad del Presupuesto Nacional como son las transferencias para el pago de pensiones, con el fin de que la DGCPTN gire los recursos descontados al ICFES y el 98% de los recursos restantes a la Universidad Nacional.

2. Transferencias para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión

2.1. Reconocimiento

Para efectos del tratamiento contable en el MEN, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, en el siguiente sentido: *“Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales”*.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones” (Subrayado fuera de texto).

En lo relacionado con el tratamiento contable en la Universidad Nacional de Colombia, la descripción de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS expresa que *“Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales”*.



La contrapartida corresponde a la subcuenta 141314-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones. (Subrayado fuera de texto).

2.2. Giro

En virtud del literal d) del artículo 43 de la Ley 30 de 1992, la Universidad Nacional debe realizar el pago de la contribución al ICFES, razón por la cual el Ministerio de Educación Nacional-MEN deduce el 2% de los recursos que por todo concepto reciba la Universidad del Presupuesto Nacional como son las transferencias para gastos de funcionamiento y para proyectos de inversión, con el fin de que la DGCPTN gire los recursos descontados al ICFES y el 98% de los recursos restantes a la Universidad Nacional.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, los recursos transferidos por el Ministerio de Educación Nacional a la Universidad Nacional de Colombia se reconocen así:

Transferencias para pago de pensiones

1.1. Reconocimiento

Teniendo en cuenta que para efectos del pasivo pensional la Universidad Nacional de Colombia es considerada como Fondo de Reserva, dado que recibe recursos del Sistema General de Pensiones por concepto de las cotizaciones de los afiliados y aportes de los empleadores al Régimen de Prima Media con prestación definida, con la expedición del acto administrativo que reconoce la obligación el MEN debita la subcuenta 540107-Garantía estatal en el régimen de prima media con prestación definida, de la cuenta 5401-TRANSFERENCIAS AL SECTOR PRIVADO y como contrapartida la subcuenta 240303-Transferencias al sector privado, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

En el momento en que la Universidad Nacional conoce que el MEN expidió el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, causa el respectivo derecho en la contabilidad del Fondo de Reserva mediante un débito a la subcuenta 141707-Garantías estatales, de la cuenta 1417-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES y como contrapartida la subcuenta 451101-Garantía estatal en el régimen de prima media con prestación definida, de la cuenta 4511-APORTES ESTATALES.

Es de anotar que este registro se debe realizar por el 100% de la transferencia reconocida por el MEN.

1.2. Giro

Una vez la DGCPTN informe al MEN que ha realizado el giro de los recursos, el MEN debe proceder a cancelar la cuenta por pagar mediante un débito a la subcuen-

ta 240303-Transferencias al sector privado, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR y como contrapartida la subcuenta 470508-Funcionamiento, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS. No obstante, se debe tener en cuenta que este registro implica una operación recíproca con la DGCPTN.

Por su parte, la Universidad Nacional, de conformidad con lo establecido en el literal d) del artículo 43 de la Ley 30 de 1992, debe reconocer en la contabilidad del Fondo de Reserva la contribución para el ICFES, debitando la subcuenta 512026-Contribuciones, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y como contrapartida la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Así mismo, cuando la Universidad Nacional recibe los recursos, en la contabilidad del Fondo de Reserva registra un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor recaudado y en la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, por el valor girado por la DGCPTN al ICFES, y como contrapartida acredita la subcuenta 141707-Garantías estatales, de la cuenta 1417-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES.

2. Transferencias para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión

2.1. Reconocimiento

Con la expedición del acto administrativo que reconoce la obligación, el MEN debita la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión o 542303-Para gastos de funcionamiento, según corresponda, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y como contrapartida la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Por su parte, la Universidad Nacional cuando conoce que el MEN expidió el acto administrativo de reconocimiento de la obligación, causa el derecho correspondiente debitando la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y como contrapartida la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión o 442803-Para gastos de funcionamiento, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, según corresponda.

Es de anotar que este registro se debe realizar por el 100% de la transferencia reconocida por el MEN.

2.2. Giro

Una vez la DGCPTN informe al MEN que ha realizado el giro de los recursos, el MEN debe proceder a pagar la cuenta por pagar debitando la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR



PAGAR y como contrapartida la subcuenta 470508-Funcionamiento o 470510-Inversión, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, según corresponda. No obstante, se debe tener en cuenta que este registro implica una operación recíproca con la DGCPTN.

Por su parte, la Universidad Nacional, de conformidad con lo establecido en el literal d) del artículo 43 de la Ley 30 de 1992, debe reconocer la contribución para el ICFES, debitando la subcuenta 512026-Contribuciones, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y como contrapartida la subcuenta 244023-Con-

tribuciones, de la cuenta 2440 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Ahora bien, una vez la Universidad recibe los recursos, registra un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, por el valor recaudado y en la subcuenta 244023-Contribuciones, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, por el valor girado por la DGCPTN al ICFES, y como contrapartida acredita la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

1420-Avances y anticipos entregados

- a. CONCEPTO 20093-126920. Reconocimiento de Convenio interadministrativo para proyectos de inversión, suscrito entre EMPOCHIQUINQUIRÁ y el municipio de Chiquinquirá

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2453-Recursos recibidos en administración. Literal a.

- b. CONCEPTO 20095-129316. Reconocimiento de Convenio interinstitucional de asociación y colaboración entre EDSA y la Secretaría de Hacienda Departamental

CONCEPTO 20095-129316 del 04-06-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1420 Avances y anticipos entregados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de Convenio interinstitucional de asociación y colaboración entre EDSA y la Secretaría de Hacienda Departamental

Doctor
ARLEN CANO LÓPEZ
Contador Público

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20095-129316, en la cual consulta sobre el tratamiento que se debe dar por cada una de las partes en un convenio interinstitucional celebrado entre dos entidades públicas, de las cuales una recibe el dinero y de la otra se espera el apoyo de unas actividades por realizar a junio 30 de 2009, por valor de \$239.000.000, teniendo en cuenta que el valor fue pagado en su totalidad el 29 de diciembre de 2008 y que hasta la fecha no se ha ejecutado el convenio.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitimos al párrafo 117 del Régimen de Contabilidad Pública, el cual respecto al principio contable público 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 co-

rriente 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".

Por su parte, el párrafo 264 respecto a los ingresos, establece que "son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario".

El párrafo 265 en relación con el reconocimiento de los ingresos dispone 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. 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”.

Respecto al reconocimiento de los ingresos por prestación de servicios, el párrafo 267 establece que *“se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo”.*

El párrafo 282 del Régimen de Contabilidad Pública dispone 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”.*

En cuanto al reconocimiento de los gastos, el párrafo 283 establece que *“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”.*

De otra parte, la cláusula primera del convenio celebrado entre la Secretaría de Hacienda y la Empresa departamental para la salud establece que *“El presente convenio tiene por objeto la asociación y colaboración entre EDSA y la Secretaría de Hacienda Departamental para la implementación de mecanismos de inspección, control y vigilancia a fin de garantizar el efectivo recaudo de los recursos destinados para los servicios de salud de la población pobre del departamento, no cubierta por subsidios a la demanda, derivados de la explotación del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar, y el apoyo por parte de EDSA a la Secretaría en la implementación de mecanismos de fiscalización relacionadas con la papelería de seguridad de señalización de productos sujetos al impuesto al consumo del departamento”.*

La cláusula octava, en relación con la transferencia definitiva de los recursos, establece que *“Los recursos que por medio de este convenio transfiere la Secretaría de Hacienda a EDSA son de carácter definitivo, en razón a que se trata de tareas permanentes atribuidas por la Ley 643/01 a las empresas encargadas de la administración del monopolio rentístico de juegos de suerte y azar (...)”.*

Así las cosas, una vez realizado el análisis normativo, y tal como se puede deducir de la lectura de las cláusulas del convenio, en el desarrollo de este se tipifica la prestación de servicios por parte de EDSA a la Secretaría de Hacienda,

por lo cual el reconocimiento contable deberá realizarse de la siguiente manera:

Con la entrega de los recursos por parte de la Secretaría de Hacienda a EDSA, dicha secretaría debitará la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS por el valor de los recursos entregados y acreditará la correspondiente subcuenta de las cuentas del grupo 11-EFECTIVO, según corresponda.

Por su parte, EDSA al recibir los recursos debitará, por el valor de los recursos recibidos, la correspondiente subcuenta de las cuentas del grupo 11-EFECTIVO, según corresponda y acreditará la subcuenta 245001- Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Ahora bien, con la prestación del servicio por parte de EDSA, previo al informe sobre las actividades realizadas, la Secretaría de Hacienda deberá reconocer el gasto correspondiente y disminuir mediante un crédito la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS por el valor de los recursos utilizados.

La empresa EDSA deberá reconocer el ingreso correspondiente por la prestación del servicio y debitará la subcuenta 245001- Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que el reconocimiento contable del convenio suscrito entre la Secretaría de Hacienda y la empresa EDSA, por tipificarse la prestación de un servicio de acuerdo con las cláusulas estipuladas, corresponde a la entrega de recursos a título de anticipo, los cuales se legalizan en la medida en que se desarrollen las actividades consagradas en el convenio, tal como se describe a continuación:

La Secretaría de Hacienda debitará la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS por el valor de los recursos entregados y acreditará la correspondiente subcuenta de las cuentas del grupo 11-EFECTIVO, según corresponda cuando realice la entrega de los recursos por parte de EDSA.

EDSA, al recibir los recursos, debitará la correspondiente subcuenta de las cuentas del grupo 11-EFECTIVO, según corresponda y acreditará la subcuenta 245001- Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Cuando EDSA preste el servicio, previo al informe sobre las actividades realizadas, la Secretaría de Hacienda deberá reconocer el gasto correspondiente y disminuir mediante un crédito la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.



GADOS por el valor de los recursos utilizados, y EDSA deberá reconocer el ingreso correspondiente por la prestación del servicio y debitará la subcuenta 245001- Anticipos sobre

ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

- c. CONCEPTO 20095-130090. Reconocimiento contable de los recursos entregados a otras entidades para el desarrollo de proyectos de inversión

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.2.2. Literal d.

- d. CONCEPTO 20095-129902. Reconocimiento de utilidades distribuidas en periodos intermedios

CONCEPTO 20095-129902 del 18-06-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1420 Avances y anticipos entregados
	Subtema	1.1.1.	Reconocimiento de utilidades distribuidas en periodos intermedios

Doctora
ALCIRA ZULUAGA ARISTIZÁBAL
Profesional Especializado Contabilidad
Industria Licorera de Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20095-129902, en la cual consulta si en cumplimiento de lo establecido por los estatutos internos de la entidad se requiere hacer trimestralmente cierre de todas las operaciones o se deben producir estados contables de periodos intermedios y con base en ellos realizar anticipo de utilidades al Departamento. Lo anterior, considerando que según los estatutos internos de la entidad, en armonía con la Ordenanza 347 de 1999, la Licorera de Caldas tendrá anualmente cuatro ejercicios contables. Adicionalmente, se contempla que las utilidades se podrán girar según esas fechas.

Conforme a lo anterior, la entidad produce estados contables trimestrales, y se determinan las utilidades acumuladas al respectivo trimestre. Con base en esos estados financieros la Junta Directiva aprueba giros por concepto de utilidades, según solicitud del gobernador y de acuerdo con las necesidades del departamento.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente.

CONSIDERACIONES

En relación con la distribución de las utilidades de la Industria Licorera de Caldas, el artículo 4º de la Ordenanza 217 de 1997 establece: "el 20% como reserva legal, destinado a incrementar el patrimonio de la INDUSTRIA LICORERA DE CALDAS y el 80% restante se distribuirá conjugando las necesidades y prioridades del Departamento y las de la INDUSTRIA LICORERA DE CALDAS, las que se incorporarán al presupuesto departamental que anualmente se somete a consideración de la HONORABLE ASAMBLEA".

El numeral sexto del artículo 22 de la Ordenanza 282 de 1998, modificado por el artículo 1º de la Ordenanza 347 de 1999, establece dentro de las funciones del Consejo Directivo de la Industria Licorera de Caldas: "Estudiar y aprobar el Balance General Trimestral y los demás Estados Financieros de la Empresa; además, fijar una partida del 1% de las ganancias netas de la Industria Licorera de Caldas en cada vigencia para la prevención y promoción de la Salud Mental".

Por su parte, el artículo 43 de la Ordenanza 282 de 1998, modificado por el artículo 2º de la Ordenanza 347 de 1999, señala: "La Industria Licorera de Caldas tendrá anualmente cuatro (4) ejercicios contables, a saber:

- Del 1º de enero al 31 de marzo
 - Del 1º de abril al 30 de junio
 - Del 1º de julio al 30 de septiembre
 - Del 1º de octubre al 31 de diciembre
- Las utilidades se podrán pagar según estas fechas".

Con relación a la normativa contable, el párrafo 121 del Plan General de Contabilidad Pública establece el principio de Período Contable en los siguientes términos: "Corresponde al tiempo máximo en que la entidad contable pública debe medir los resultados de sus operaciones financieras, económicas, sociales y ambientales, y el patrimonio público bajo su control, efectuando las operaciones contables de ajustes y cierre. El período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. 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).

Por su parte, el numeral 1 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos señala: "(...) Los estados contables básicos se preparan al finalizar el período contable, efectuando los ajustes y cierre de las operaciones en los libros de contabilidad.

Los estados contables de períodos intermedios corresponden a los que se preparan durante el transcurso del período contable, sin que esto signifique el cierre de las operaciones. Para este propósito, se deben usar métodos alternativos que permitan calcular los resultados y que no alteren la razonabilidad de los mismos".

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública, el período contable es el lapso transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre, tiempo en el 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. En consecuencia, para la distribución de utilidades que efectúa la Industria Licorera de Caldas, en forma trimestral, debe producir estados contables de períodos intermedios, sin que esto signifique la ejecución de un cierre.

Lo anterior considerando también que, de acuerdo con la información verbal suministrada, en las reuniones trimestrales del Consejo Directivo se aprueban los estados contables y no necesariamente se distribuyen utilidades y que además la partida del 1% con destino a la prevención y promoción de la Salud Mental se gira anualmente, cuando se conoce el resultado de las operaciones.

En ese sentido, mientras se determina la utilidad del año y se hacen los ajustes correspondientes, las utilidades distribuidas se deben registrar como un anticipo, para lo cual se debita la subcuenta 142090-Otros avances y anticipos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, revelando en notas a los estados contables la información adicional que se considere necesaria.

- e. CONCEPTO 20099-134802. Reconocimiento contable de contratos interadministrativos entre CORPOCALDAS y entes Municipales, quienes los ejecutan

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5508-Medio Ambiente. Literal a.

- f. CONCEPTO 20099-134981. Reconocimiento de Avances y anticipos entregados por la entidad que no han sido legalizados, y procedimiento recuperación cartera de deudores

CONCEPTO 20099-134981 del 06-11-09			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 1.2 2.1	1420 3208 Avances y anticipos entregados Capital fiscal Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Reconocimiento de Avances y anticipos entregados por la entidad que no han sido legalizados, y procedimiento recuperación cartera de deudores

Doctora
AMÉRICA LONDOÑO CÓRDOBA
Contadora General
CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE
DEL CHOCHÓ (CODECHOCÓ)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134981, en la cual consulta el tratamiento contable de avances y anticipos que fueron otorgados por la Entidad

en el año 2005, registrados en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y a la fecha no se han legalizado porque los deudores han fallecido o han cambiado de domicilio. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:



CONSIDERACIONES

El párrafo 156 de las normas técnicas del Plan General de Contabilidad Pública define: "(...) *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*".

El numeral 3.1, relacionado con la Depuración contable permanente y sostenibilidad, de la Resolución 357 de 2008, "por 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", expresa que "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:

(...)

b) Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.

(...)

d) Derechos u obligaciones que carecen de documentos soporte idóneos, a través de los cuales se pueden adelantar los procedimientos pertinentes para obtener su cobro o pago.

(...)

Cuando la información contable se encuentre afectada por una o varias de las anteriores situaciones, deberán adelantarse las acciones correspondiente para concretar su respectiva depuración". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL así: "Representa el valor de los recursos que han sido otorgados en calidad de aportes (...) y también la acumulación de los traslados de otras cuentas patrimoniales (...)".

De acuerdo con la dinámica, esta cuenta se debita, entre otros, con "5. El valor de los deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los saldos reconocidos en las subcuentas de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS deben permanecer en el cuerpo del Balance General hasta tanto se agoten todas las gestiones administrativas y judiciales de cobro.

Si una vez agotadas todas las gestiones administrativas o judiciales de cobro no se logran recuperar los avances y anticipos entregados, la entidad debe retirar los saldos reconocidos en las subcuentas respectivas, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, con contrapartida en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

La Entidad, en desarrollo del Sistema de Control Interno y del procedimiento de Control Interno Contable adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 357 de 2008, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, razón por la cual debe implementar las políticas y procedimientos para llevar a cabo la recuperación de la cartera o deudores, así como su castigo o retiro del Balance General, entre otros.

g. CONCEPTO 20097-132166. Utilización de las cuentas 1420-Avances y Anticipos entregados y 1905-Bienes y servicios pagados por anticipado

CONCEPTO 20097-132166 del 31-07-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1420	Avances y Anticipos entregados
		1.2	1905	Bienes y servicios pagados por anticipado
	Subtema		Utilización de las cuentas 1420-Avances y Anticipos entregados y 1905-Bienes y servicios pagados por anticipado	

Doctora
SOR ARLEY OSORIO FERNÁNDEZ
Líder de Proyecto y Contabilidad

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132166, en la cual solicita concepto relacionado con

la utilización de las cuentas 1420-AVANCES Y ANTICIPOS y la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, dado que la entidad en la cuenta 1420 se encuentra



registrando lo referente a los manejos de la caja menor y en la cuenta 1905 registra los anticipos entregados para la adquisición de bienes y servicios que se reciben de terceros.

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, en el siguiente sentido: *“Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además, registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja, 1106-Cuenta Única Nacional y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras”. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, la descripción de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO expresa que *“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 período en que se reciban los bienes y servicios, o se causen los costos o gastos”. (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que, para efectos de establecer el tipo de operaciones que son objeto de reconocimiento en las cuentas 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS Y 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, debe determinarse si los recursos entregados corresponden a un anticipo o a un pago anticipado. Por tanto, es pertinente observar el concepto 13436 del 22 de junio de 2001 del Consejo de Estado, en el cual manifestó que *“La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado consiste en que el primero corresponde al primer pago de los contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. Lo más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato; de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo; en cambio, en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada.* (Subrayado fuera de texto).

(...) Esto significa que las sumas entregadas como anticipo son de la entidad pública y esa es la razón por la cual se solicita al contratista que garantice su inversión y manejo y se amortice con los pagos posteriores que se facturen durante la ejecución del contrato”.

Por su parte, la Contaduría General de la Nación en el concepto 45089 de mayo 22 de 2005 estableció que *“(…) la diferencia que existe entre estos dos conceptos la enmarca la propiedad de los recursos entregados. Cuando se trata de un anticipo, la propiedad de los recursos sigue siendo de la entidad que los entrega, mientras que cuando se trata de un pago anticipado, los recursos ingresan al patrimonio de la entidad que los recibe”.*

Así las cosas, cuando se trate de la entrega de anticipos, se reconocen en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, por cuanto los recursos pertenecen a la entidad pública, hasta tanto el contratista o proveedor ejecute el objeto del contrato.

Para el caso de los pagos anticipados realizados por la entidad pública para la adquisición de bienes y servicios en virtud de las normas de contratación, se registran en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, dado que si bien los recursos pertenecen al tercero, generan para la entidad el derecho a recibir posteriormente los bienes y servicios adquiridos.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS se reconocen los anticipos entregados por la entidad pública a contratistas y proveedores para la obtención de bienes o servicios; dichos recursos pertenecen a la entidad pública hasta tanto el contratista o proveedor ejecute el objeto del contrato.

Por su parte, en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, se reconocen los pagos anticipados realizados por la entidad pública para la adquisición de bienes y servicios en virtud de las normas de contratación, que si bien pertenecen al tercero, generan para la entidad el derecho a recibir posteriormente los bienes y servicios adquiridos.

Respecto al tratamiento de las cajas menores, la Contaduría General de la Nación se pronunció al respecto mediante el expediente 200811-121514 del 18 de diciembre de 2008, dirigido al doctor Fernando González Rodríguez, Subdirector Financiero de CAPRECOM, del cual anexo copia.



- h. CONCEPTO 200910-136145. Reconocimiento de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas, respecto de las obligaciones contractuales relacionadas con la entrega de tales recursos

CONCEPTO 200910-136145 del 10-12-09

TÍTULO		1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
1	Tema	1.1 1.2 1.3 2.1	1420 1424 3208	Avances y anticipos entregados Recursos entregados en administración Capital fiscal Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	Subtema			Reconocimiento de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas, respecto de las obligaciones contractuales relacionadas con la entrega de tales recursos

Doctor

WILLIAM TORRES SÁNCHEZ

Contador

Agencia Presidencial para la Acción Social

Cooperación Internacional (ACCIÓN SOCIAL)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-136145, relacionada con los anticipos y recursos entregados en administración por parte de la entidad. Al respecto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en la misma plantea la siguiente situación:

Manifiesta en su comunicación que *“Acción Social tiene registrados en los activos de sus estados Contables saldos por concepto de ‘Anticipos’ y ‘Recursos Entregados en Administración’, que corresponden a giros realizados con anterioridad al año 2008.*

La Oficina Asesora Jurídica de nuestra Entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas respecto de las obligaciones contractuales relacionadas con varios de los anteriores saldos”. Por lo anterior, consulta:

- Cuando la entidad inicia dichos procesos judiciales, ¿debe acreditar los saldos deudores del activo contra el capital fiscal y hacer simultáneamente el registro contable en las cuentas de orden respectivas o, por el contrario, los saldos de los deudores deben permanecer registrados en el activo y simultáneamente registrar en cuentas de orden los procesos jurídicos iniciados a favor de la Entidad?

- En caso de que los saldos deudores deban continuar registrados en el activo, ¿por cuánto tiempo deben permanecer en el cuerpo del Balance General? ¿Existe un término de tiempo

definido por los organismos de control para acreditar dichos deudores contra el patrimonio fiscal de la entidad?

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP señala que la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS *“Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. Además, registra los valores entregados para viáticos y gastos de viaje que están pendientes de legalización.*

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

DINÁMICA

Se debita con

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

Se acredita con

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



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

Así mismo, expresa 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.

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 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*".

Por lo cual, de la definición y la dinámica de las cuentas señaladas, se deduce que los avances y anticipos entregados y los recursos entregados en administración están orientados al cumplimiento de una obligación contractual por parte del contratista o de la entidad con quien se celebra el convenio, o en su defecto al reintegro de los recursos entregados.

En ese sentido, los saldos de las subcuentas, y de las cuentas antes señaladas deben permanecer en el cuerpo del balance general hasta tanto se hayan agotado todas las gestiones administrativas o judiciales a que haya lugar.

Si los procesos judiciales interpuestos por la entidad para la recuperación de los recursos, incluyen una pretensión económica por concepto de indemnización, dicha pretensión debe reconocerse de conformidad con lo señalado en el numeral 2 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 Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual señala 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-LI-

TIGIOS 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.

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.

Cuando 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".

De otra parte, en relación con la existencia de un tiempo definido por los organismos de control para acreditar dichos deudores contra el capital fiscal, me permito informarle que dadas las funciones constitucionales y legales asignadas al Contador General de la Nación, excede su competencia pronunciarse sobre la prescripción o extinción de derechos para las entidades públicas, por lo cual la entidad debe remitirse a las normas que sobre la materia hayan expedido los organismos competentes.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los saldos reconocidos en las subcuentas de las cuentas 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, deben permanecer en el cuerpo del Balance General hasta tanto se agoten todas las gestiones administrativas y judiciales de cobro, por lo cual no debe reconocerse dichos saldos en cuentas de orden.

Si una vez agotadas todas las gestiones administrativas o judiciales de cobro no se logran recuperar los recursos entregados, la entidad debe retirar los saldos reconocidos en las subcuentas respectivas, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, o 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, según corresponda, con



contrapartida en la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Si los procesos judiciales interpuestos por la entidad para la recuperación de los recursos, incluyen una pretensión económica por concepto de indemnización, dicha pretensión debe reconocerse siguiendo lo señalado en el numeral 2 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 Manual de Pro-

cedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señalado en las consideraciones.

Respecto de la existencia de un tiempo definido por los organismos de control para acreditar dichos deudores contra el capital fiscal, me permito informarle que el Contador General de la Nación carece de competencia para pronunciarse sobre los fenómenos de la prescripción o caducidad de derechos, así como de sus respectivos términos.

- i. CONCEPTO 200911-136541. Reconocimiento de los costos generados en desarrollo del convenio celebrado por la Dirección General de Sanidad Militar con el Hospital Militar Central para la prestación de servicios de salud.

CONCEPTO 200911-136541 del 17-2-09

CONCEPTO 200911-136541 del 17-2-09				
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 1.2 2.1	1420 6402	Avances y anticipos entregados Administración de la seguridad social en salud Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones realizadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud
	Subtema			Reconocimiento de los costos generados en desarrollo del convenio celebrado por la Dirección General de Sanidad Militar con el Hospital Militar Central para la prestación de servicios de salud.

Doctor
FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
Contador General
Ministerio de Defensa Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136541, en la cual solicita la creación de una subcuenta denominada Entidades con Régimen Especial en la cuenta 6402-ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, para el registro de los pagos realizados por la Dirección General de Sanidad de las Fuerzas Militares al Hospital Militar en virtud del convenio para prestación de servicios de salud a los afiliados al subsistema de salud de las fuerzas militares.

Es de anotar que de acuerdo con la información suministrada por la contadora de la Dirección General de Sanidad Militar a través de correo electrónico y comunicaciones telefónicas, la Dirección gira los recursos al Hospital Militar y posteriormente recibe la facturación de los servicios prestados. Así mismo, informa que en caso de que el valor facturado supere el valor del convenio celebrado con el Hospital Militar Central, la Dirección General de Sanidad Militar reconoce el saldo pendiente como una cuenta por pagar.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 9° de la Ley 352 de 1997, señala: “*Créase la Dirección General de Sanidad Militar como una dependencia del Comando General de las Fuerzas Militares, cuyo objeto será administrar los recursos del Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares e implementar las políticas, planes y programas que adopte el CSSMP y el Comité de Salud de las Fuerzas Militares respecto del Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares*”. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 10 establece como funciones de la Dirección General de Sanidad Militar, las siguientes: “a) *Dirigir la operación y el funcionamiento del Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares con sujeción a las directrices trazadas por el CSSMP; b) Administrar el fondo-cuenta del Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares; c) Recaudar las cotizaciones a cargo de los afiliados al Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares, así como el aporte patronal a cargo del*



Estado de que trata el artículo 32 y recibir los demás ingresos contemplados en el artículo 34 de la presente ley; (...)”.

La cláusula primera del Convenio Interadministrativo de Prestación de Servicios de Salud No. 008 de 2009, suscrito entre la Dirección General de Sanidad Militar y el Hospital Militar Central, respecto al objeto del convenio establece que **“EL HOSPITAL, se obliga a prestar los servicios de salud a los afiliados y beneficiarios del Subsistema de Salud de las Fuerzas Militares, (...) de acuerdo con lo contemplado en el Plan de Servicios de Sanidad Militar y Policial, aprobado mediante Acuerdo No. 002 de 2001, expedido por el Consejo Superior de Salud de las Fuerzas Militares y de la Policía Nacional (CSSMP), (...)**”.

La cláusula cuarta del citado convenio, establece como obligaciones del Hospital, entre otras las siguientes: “A. Prestar oportunamente los servicios descritos en el presente Convenio o contenidos en él, (...) E. Suministrar a los funcionarios encargados de las auditorías los informes clínicos, estadísticos y financieros relacionados con la atención prestada para facilitar el proceso de evaluación y control, (...)”.

La cláusula quinta, en cuanto a las obligaciones de la Dirección General de Sanidad Militar, señala entre otras las siguientes: “A. Cumplir con el proceso de referencia y procedimiento para la autorización de servicios (...), B. Recibir la facturación que presente EL HOSPITAL, (...)”.

La cláusula octava, expresa que “Las tarifas que se aplicarán al presente Convenio por los servicios que preste el Hospital, en cumplimiento del mismo, serán las siguientes: **1. SERVICIOS:** SOAT vigente menos el (22%). **2. MEDICAMENTOS:** Los medicamentos de uso ambulatorio y hospitalario, se cancelarán tomando como base las tarifas de la compra centralizada realizada por el Ministerio de Defensa Nacional más un quince por ciento (15%), (...)”.

La cláusula novena, respecto al valor del contrato indica que “El valor del presente Convenio Interadministrativo es de NOVENTA MIL TRESCIENTOS SIETE MILLONES TREINTA Y OCHO MIL SETECIENTOS SESENTA Y UN PESOS M/CTE (\$90.307.038.761.00)”.

En cuanto a la forma y condiciones de pago, la cláusula décima señala que “La DIRECCIÓN GENERAL DE SANIDAD MILITAR, pagará al HOSPITAL, los servicios que preste en desarrollo del presente convenio, en la siguiente forma: La suma de CINCUENTA Y OCHO MIL OCHOCIENTOS TREINTA Y UN MILLONES SEISCIENTOS TREINTA Y OCHO MIL SETECIENTOS SESENTA Y UN PESOS M.C.TE (sic) (58.831.638.761.00) (...) en (9) cuotas mensuales (...) que se girarán dentro de cada mes calendario de la vigencia del presente Convenio. La suma de TREINTA Y UN MIL CUATROCIENTOS SETENTA Y CINCO MILLONES CUATROCIENTOS MIL PESOS M.CTE (\$31.475.400.000.00), (...) que girará la DIRECCIÓN GENERAL DE SANIDAD MILITAR, mensualmente (...) y su giro será efectuado al HOSPITAL,

una vez sean recibidos estos recursos por parte de la DIRECCIÓN GENERAL DE SANIDAD MILITAR. PARAGRAFO PRIMERO: Los pagos aquí establecidos estarán soportados con la facturación que presente EL HOSPITAL, y a la Auditoría de la DGSM”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 3 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones realizadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece que “Los contratos por evento consisten en que la IPS factura los servicios prestados a los usuarios, de acuerdo con los términos contractuales, y la entidad contratante asume el pago de dicha prestación. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas”. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto al tratamiento contable en la Dirección General de Sanidad Militar, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, describe la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS 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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja, 1106-Cuenta Única Nacional y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras”. (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 6402-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, se describe como: “Representa el valor causado por las Empresas Promotoras de Salud (EPS) originado en la administración de la seguridad social en salud”.

En lo relacionado con el tratamiento contable que debe aplicar el Hospital Militar Central, una vez recibe los recursos, es pertinente observar el párrafo 226 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del RCP, el cual señala: “Las cuentas por pagar se revelan en función de los hechos que originan la obligación, tales como: Adquisición de bienes y servicios, transferencias, impuestos, depósitos, avances y anticipos y costos de endeudamiento. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del RCP, describe la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, en el siguiente sentido: “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 contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras”.



CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que el convenio celebrado por la Dirección General de Sanidad Militar con el Hospital Militar Central para la prestación de los servicios de salud, corresponde a la modalidad de Contrato por Evento, dado que mediante dicho convenio el Hospital Militar factura los servicios a los usuarios, y la entidad contratante, que para este caso es la Dirección General de Sanidad Militar, asume el pago de dicha prestación. Por lo tanto, para efectos de reconocer los costos generados en virtud del convenio, la Dirección General de Sanidad Militar debe emplear la subcuenta 640202-Contratos por evento-Contributivo, de la cuenta 6402-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD, razón por la cual no se requiere la creación de la subcuenta solicitada.

Por tanto, en virtud del convenio celebrado, en el momento en que la Dirección General de Sanidad Militar realice el giro de los recursos, debe proceder a reconocer un débito en 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.

- j. CONCEPTO 200911-136983. Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia de los recursos recibidos del Depto. de Antioquia, y entregados a los municipios y demás entidades que trabajen en pro de la vivienda de interés prioritario, mediante la celebración de convenios de cofinanciación y el registro contable de los rendimientos financieros generados por la colocación de dichos recursos.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras. Literal b).

Por su parte, el Hospital Militar en el momento en que recibe los recursos debe proceder a reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la subcuenta 245001-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Una vez, la Dirección General de Sanidad Militar reciba la facturación debe proceder a disminuir el anticipo, mediante un débito a la subcuenta 640202-Contratos por evento-Contributivo, de la cuenta 6402-ADMINISTRACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL EN SALUD y un crédito a la subcuenta 142012-Anticipo para adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

Así mismo, el Hospital Militar debe proceder a reconocer el ingreso correspondiente mediante un débito a la subcuenta 245001-Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.



- k. CONCEPTO 20099-134752. Reconocimiento de los saldos de convenios no ejecutados. (Se complementa con el Concepto 200911-137150 del 23-11-09).

CONCEPTO 20099-134752 del 03-11-09 (Se complementa con el Concepto 200911-137150 del 23-11-09)			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1420 Avances y anticipos entregados
		1.2	1470 Otros Deudores
		1.3	2905 Recaudos a favor de terceros
		1.4	4390 Otros Servicios
		1.5	4110 No tributarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los saldos de convenios no ejecutados
1.2.1		Reconocimiento de incapacidades	
1.3.1		Reconocimiento de la contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total de los contratos de obra pública	
1.4.1		Reconocimiento de la venta de servicios de ensayos de laboratorios de agua	
1.5.1		Reconocimiento de los ingresos por transferencias del sector eléctrico, de que trata la Ley 99 de 1993	
2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
		Subtema	1.1.1

Doctora

ROSALBA CASTAÑO LONDOÑO

Profesional Especializado Contabilidad

Corporación Autónoma Regional de Caldas (CORPOCALDAS)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134752, en la que solicita crear en el Catálogo General de Cuentas, las subcuentas para registrar algunas operaciones que actualmente se reconocen en el concepto de "otros".

Así mismo, solicita información sobre la metodología utilizada para registrar los valores de las pretensiones económicas de las demandas instauradas en contra de la entidad.

CONSIDERACIONES

1.1. Catálogo General de Cuentas-Concepto de "Otros"

Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta sobre las subcuentas solicitadas, teniendo en cuenta que la misma no implica modificaciones al Catálogo General de Cuentas (CGC), toda vez que se evidencian problemas de registro. En tal sentido, en las conclusiones de la consulta se indican las subcuentas a utilizar para cada uno de los conceptos referidos, excepto la subcuenta 542390-Otras transferencias, que amerita unas consideraciones especia-

les sobre las cuales la Contaduría General de la Nación se encuentra adelantando el estudio correspondiente, conjuntamente con el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial. Una vez se determinen las conclusiones se le informará a las entidades involucradas, incluyendo la Corporación Autónoma Regional de Caldas.

2.1. Pasivos estimados-Reconocimiento contable

El tratamiento contable de las pretensiones económicas de las demandas instauradas en contra de la entidad, se determina en los numerales 3, 4 y 5 del procedimiento relativo al reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias del Régimen de Contabilidad Pública, el cual puede ser consultado en la página web www.contaduria.gov.co.

CONCLUSIÓN

1.1. Catálogo General de Cuentas-Concepto de "Otros"

Subcuenta 147090-Otros deudores



El valor de las incapacidades por cobrar se debe reconocer en la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Los saldos de convenios no ejecutados se registran en la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, mientras se produce la legalización de los mismos.

Los ajustes de otras cuentas por cobrar deben reconocerse en el concepto del deudor que originó el ajuste.

Subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros

De conformidad con lo establecido en la normatividad legal vigente todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública, con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes deberán pagar a favor de la Nación, Departamento o Municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición. Su reconocimiento debe realizarse en la subcuenta 290505-Cobro cartera de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, por tratarse de recursos que recauda la entidad, con destino a la Nación, para invertirse por el Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, en la atención de gastos destinados a propiciar la seguridad y convivencia ciudadana.

Subcuenta 439090-Otros servicios

Lo concerniente a la venta de servicios de ensayos de laboratorios de agua, se debe seguir reconociendo en la subcuenta 439090-Otros servicios, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, y revelar en notas a los estados financieros información clara y suficiente sobre el particular, cuando a ello hubiere lugar.

1422- Anticipos o saldos a favor por impuestos y contribuciones

- a. CONCEPTO 20096-131871. Reconocimiento por parte de FONADE en su calidad de beneficiario de la cuota de gerencia en desarrollo de convenio interadministrativo, de la retención en la fuente practicada por el INVÍAS.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424- Recursos entregados en administración. Literal m).

Subcuenta 442890-Otras transferencias

En relación con el reconocimiento de los ingresos por transferencias del sector eléctrico registrados por CORPOCALDAS en la subcuenta 442890-Otras transferencias, me permito informarle que este Despacho se pronunció mediante concepto N° 20095-129318, del cual anexo copia. Allí se concluyó que el reconocimiento de las transferencias de que trata la Ley 99 de 1993 se realiza registrando un débito en la subcuenta 140101-Tasas, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y, un crédito en la subcuenta 411001-Tasas, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, debiendo implementar códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar cada uno de los conceptos del ingreso que conforman el rubro de Tasas.

2.1. Pasivos estimados-Reconocimiento contable

Los numerales del Régimen de Contabilidad Pública señalados en las consideraciones, relativos al reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, establecen el procedimiento para el registro de las pretensiones económicas de las demandas instauradas en contra de la entidad.

Ahora bien, como criterio general, en la estructuración de los procedimientos contables que forman parte del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, se remite a metodologías definidas por autoridades expertas en la materia, según el tema de que se trate. Particularmente en el tema de pasivos estimados, el procedimiento define que los mismos deben reconocerse empleando criterios técnicos de conformidad con las normas y disposiciones legales vigentes, considerando que son las entidades contables públicas con sus áreas jurídicas las conocedoras del tema y el estado de los procesos.



1424-Recursos entregados en administración

- a. CONCEPTO 20093-127180. Reconocimiento de convenio de cooperación suscrito entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) y la Federación Nacional de Cafeteros.

CONCEPTO 20093-127180 del 2-04-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1424 Recursos entregados en administración 5507 Desarrollo comunitario y bienestar social
	Subtema		Reconocimiento de convenio de cooperación suscrito entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) y la Federación Nacional de Cafeteros

Doctora

BEATRIZ RODRÍGUEZ YÉPEZ

Auditora

Contraloría Delgada para la Gestión Pública e Instituciones Financieras

Dirección de Vigilancia Fiscal

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-127180, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de un convenio de cooperación celebrado entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) con una entidad particular (no fiduciaria), para mejorar el entorno socioeconómico de la comunidad a través de la adecuación de unas vías departamentales, en donde a la entidad particular se le otorga plena autonomía técnica y administrativa para desarrollar las actividades necesarias en desarrollo del convenio. Es de aclarar que el mejoramiento de las vías no implica la capitalización futura de ningún bien para el DAPRE por cuanto las vías pertenecen al departamento beneficiado, y que en desarrollo del convenio el DAPRE hace un pago anticipado equivalente al 50% del valor total del convenio y pacta el pago del 50% restante al final del mismo.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el artículo 9° de la Ley 358 de 1997, que respecto a la creación y la naturaleza del Fondo de Programas Especiales para la Paz, expresa: *“Créase el Fondo de Programas Especiales para la Paz, como una cuenta especial del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, sin personería jurídica, administrada como un sistema separado de cuentas”*.

El artículo 10 de la misma ley en lo relacionado con el objeto del mencionado Fondo, indica que *“El Fondo para la Paz tiene por objeto la financiación de programas de paz encaminadas a fomentar la reincorporación a la vida civil de grupos alzados en armas, que demuestren su voluntad de incorporarse a la vida civil mediante su desmovilización y la dejación de armas”*.

El artículo 11, de la citada norma establece como funciones del Fondo de Programas Especiales para la Paz, entre otras, las siguientes:

- Diseñar y desarrollar los planes, programas y estrategias dirigidas a la generación de comisiones y al logro y mantenimiento de la paz, de conformidad con las directrices que señale el Presidente de la República;
- Financiar y cofinanciar los planes, programas, estrategias e iniciativas por la paz;
- Diseñar y desarrollar los planes que conlleven a la habilitación y rehabilitación de los discapacitados víctimas de la violencia”.

En virtud de estas funciones, el DAPRE como responsable del Fondo de Programas Especiales para la Paz, procedió a celebrar un convenio de cooperación con el Alto Comisionado para la Paz, la Agencia Presidencial para la Acción Social, la Cooperación Internacional y la Federación de Cafeteros de Colombia, el cual en su cláusula primera establece como objeto del convenio el siguiente: *“Coordinar acciones y adelantar proyectos enmarcados dentro del desarrollo social, con el propósito de generar condiciones para el logro y mantenimiento de la paz con las comunidades objeto de las acciones enmarcadas dentro del presente convenio”*.

La cláusula segunda del citado convenio, respecto a la forma de pago, indica que *“El valor del presente convenio es la suma de SESENTA Y CUATRO MIL CIENTO TREINTA MILLONES DE PESOS (\$64.130.000.000) discriminados de la siguiente forma:*

- Aporte del DAPRE- Fondo de Programas Especiales para la Paz: La suma de SESENTA Y TRES MIL MILLONES DE PESOS (\$63.000.000.000), los cuales serán en-



tregados así: a) Un primer desembolso a título de pago anticipado, equivalente al 50% del valor total del convenio, por la suma de TREINTA Y UN MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS (\$31.500.000.000), b) Un segundo desembolso, equivalente al 35% del valor total del convenio, por la suma de VEINTIDOS MIL CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$22.050.000.000) una vez el Comité operativo del presente convenio lo apruebe contra acta de avance y compromisos y c) Un tercero y último desembolso, equivalente al 15% del valor total del convenio, por la suma de NUEVE MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$9.450.000.000) una vez el Comité operativo del presente convenio lo apruebe contra acta de avance y compromisos.

- b) Aporte de la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia: La suma de MIL CIENTO TREINTA MILLONES DE PESOS (\$1.130.000.000) representados en bienes y servicios.

PARÁGRAFO PRIMERO: La Federación Nacional de Cafeteros no recibirá remuneración alguna por la administración de los recursos ni por la ejecución de las obras que se adelanten en virtud del presente convenio. (Subrayado fuera de texto).

La cláusula tercera del referido convenio señala como obligaciones del DAPRE, entre otras, las siguientes:

"1. Asistir y participar de las actividades necesarias para el adecuado cumplimiento del presente convenio.

2. Disponer lo necesario para la eficiente y armónica acción del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (...)."

La cláusula quinta establece como obligaciones del DAPRE-FONDO PAZ, las siguientes: "(...) 4. Dar impulso y apoyo económico a las iniciativas de la sociedad civil a nivel nacional y regional, encaminadas al logro y mantenimiento de la paz.

5. Las demás que se deriven de la naturaleza del presente convenio y garanticen su cabal cumplimiento".

Respecto a las obligaciones de la Federación Nacional de Cafeteros, la cláusula séptima, establece que:

"1. En el marco del presente convenio, la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia, ejecutará con plena autonomía técnica y administrativa, las actividades necesarias para el mejoramiento de las vías que del municipio de Atrato conduce al municipio de Planadas (...). La obligación de la Federación será entregar una obra en cantidad y calidad bajo precios unitarios, establecidos y concertados con anterioridad, los cuales podrán ser modificados previa revisión y justificación por razones ajenas a la voluntad del ejecutor.

2. La Federación Nacional de Cafeteros de Colombia, aportará lo siguiente:

Conservación parcial de la vía para el mejoramiento de la transitabilidad (parcheo con material de sitio, limpieza de cunetas, (...), por valor de MIL CIENTO TREINTA MILLONES DE PESOS \$1.130.000.000), representados en bienes y servicios con recursos propios, (...).

- c. La Federación Nacional de Cafeteros de Colombia, dispondrá de toda su capacidad técnica, administrativa, jurídica y de apoyo que se requiera para la adecuada y oportuna ejecución tanto del presente convenio como de los proyectos que de este se deriven.

4. Prestar asesoría técnica a las partes que participan en el presente convenio.

5. La Federación de Cafeteros de Colombia podrá subcontratar aquellas actividades que por la especialidad de su ejecución, requieren servicios específicos (...). (Subrayado fuera de texto).

En lo referente al tratamiento contable, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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. (Subrayado fuera de texto).

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 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".

Por su parte, el párrafo 289 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo referente al Gasto Público Social, anota 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).

La descripción de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL, contenida en el Catálogo General de Cuentas, indica que *"Representa el valor del gasto en que incurren las entidades contables públicas, en procura del desarrollo, el bienestar y la participación de la comunidad en la gestión y el control de los recursos y bienes públicos."*

En ese orden de ideas, los recursos entregados por el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) Fondo de Programas Especiales para la Paz a la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia, son objeto de reconocimiento mediante un débito a la subcuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS; dado que a la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia como ente ejecutor del convenio, le corresponde la administración de los recursos recibidos para el desarrollo del objeto del mismo.

En la medida que avanza la ejecución del convenio, con la legalización y entregas parciales a la comunidad, el DAPRE-Fondo de Programas Especiales para la Paz, revelará el correspondiente gasto público social, debitando la respectiva subcuenta de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL y como contrapartida

la subcuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los recursos entregados por el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) Fondo de Programas Especiales para la Paz a la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia, son objeto de reconocimiento mediante un débito a la subcuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS; dado que a la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia como ente ejecutor del convenio, le corresponde la administración de los recursos recibidos para el desarrollo del objeto del mismo.

En la medida que avanza la ejecución del convenio, con la legalización y entregas parciales a la comunidad, el DAPRE-Fondo de Programas Especiales para la Paz, revelará el correspondiente gasto público social, debitando la respectiva subcuenta de la cuenta 5507-DESARROLLO COMUNITARIO Y BIENESTAR SOCIAL y como contrapartida la subcuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- b. CONCEPTO 20091-124810. Reconocimiento de convenio interadministrativo para proyectos de inversión suscrito entre el Municipio y el Hospital local de Yumbo.

CONCEPTO 20091-124810 del 27-04-09

CONCEPTO 20091-124810 del 27-04-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de convenio interadministrativo para proyectos de inversión suscrito entre el Municipio y el Hospital Local de Yumbo

Doctora

MARÍA CLAUDIA ESPAÑA ORDÓÑEZ

Profesional Universitario.

Oficina de Control Interno

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20091-124810, en la cual comenta que el Municipio de Yumbo ha suscrito convenios Interadministrativos con el Hospital Local de Yumbo, ESE, mediante los cuales le transfiere recursos propios para la adquisición de bienes, tales como equipo médico y un lote destinado a la construcción del anfiteatro en cumplimiento de la inversión social que debe realizar la administración municipal, planteando sobre el asunto, las siguientes dudas.

1. ¿El Municipio cómo debe contabilizar el convenio interadministrativo mediante el cual se entregan recursos al hospital para la adquisición de bienes muebles o inmuebles?
2. ¿El Hospital de Yumbo cómo debe Contabilizar el dinero recibido para la compra de bienes muebles o inmuebles?

CONSIDERACIONES

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



Previo al registro contable de los hechos referidos en la consulta, es necesario conocer los términos en que estos convenios fueron suscritos, para establecer con precisión el tipo y objeto de los convenios, así como los derechos y obligaciones de las partes, para lo cual dichos convenios fueron enviados a esta Subcontaduría según comunicación 360.24.072.09 del 10 de marzo de 2009.

La cláusula primera del convenio suscrito entre el Municipio de Yumbo y el Hospital Local de Yumbo, ESE, establece que “El Municipio de Yumbo se compromete a transferir los recursos necesarios para que el Hospital Local la Buena Esperanza de Yumbo, adquiera equipos médicos e insumos”.

A su vez, la cláusula tercera de dicho convenio establece que, además de las obligaciones inherentes a este tipo de convenios, la ESE se compromete a adquirir equipos médicos, insumos y medicamentos descritos en la ficha Fipiy, destinados a la prestación de servicios del hospital local, así como la entrega de informes a Secretaría de Salud y la de Gestión Humana y Recursos Físicos del Municipio de Yumbo relacionados con las compras realizadas; además de la presentación oportuna de los informes a los interventores del convenio, así como la responsabilidad civil y penal derivada del cumplimiento de las obligaciones, suscripción y ejecución del contrato.

La cláusula sexta del convenio. En cuanto a la forma de pago establece que “(...) El 50% a la firma del contrato y el 50% restante, una vez presentada la oferta técnica y económica definitiva del proveedor que venderá los equipos en insumos al hospital”.

De otro lado y puesto que en los convenios interadministrativos no se establece a cargo de cuál de las entidades contables públicas intervinientes quedaría la titularidad de los bienes adquiridos en cumplimiento del objeto de los convenios, se estableció contacto con la doctora María Claudia España Ordóñez, profesional de la oficina de control interno del Municipio de Yumbo, quien nos informó que tanto los equipos médicos como el terreno adquirido, quedaron a nombre del Hospital Local de Yumbo y que los recursos transferidos por parte del Municipio de Yumbo, corresponden a la ejecución de un proyecto de Inversión de la administración municipal.

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) contiene entre los principios de contabilidad pública los siguientes:

“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 (...). 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).

"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.

"(...) 1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. DESCRIPCIÓN.

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.

DINÁMICA

Se debita con:

- a) el valor de los recursos entregados.
- b) El valor de los rendimientos obtenidos.

Se acredita con:

El valor de los recursos reintegrados.

El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados.

3. El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo.

"(...) 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."

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 evitar que se sobreestimen los activos y los ingresos, así como la subestimación de los pasivos y los gastos.

Ahora bien, toda vez que según se observa en la copia de los convenios y la información suministrada por la entidad, la alcaldía municipal no recibe contraprestación alguna por parte de Hospital local, y lo que se realiza es la adquisición de insumos, bienes muebles y un terreno que forman parte de un proyecto de inversión de la administración municipal, el cual se materializa con la compra de dichos bienes. La alcaldía de Yumbo debe reconocer el valor de los recursos girados al Hospital local de Yumbo ESE, conforme lo señala en los convenios, afectando un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez se haya desarrollado el objeto del contrato, y con la información suministrada por el Hospital, la alcaldía procederá a cancelar la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta del gasto respectiva siempre y cuando se confirme que la titularidad de los bienes muebles y el terreno quedaron en cabeza del hospital, pues en caso contrario se deberá contar con la documentación adicional al convenio, que soporte e indique las condiciones relativas al uso de dichos bienes y proceder a registrarlos conforme se señala en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Régimen de Contabilidad Pública.

Por su parte el Hospital Local de Yumbo, ESE, reconocerá los recursos recibidos por parte de la alcaldía, registrando un débito en 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, la cual se deberá cancelar con la adquisición de los bienes objeto del convenio, previo el cumplimiento de las formalidades referidas en los convenios.

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 evitar que se sobreestimen los activos y los ingresos, así como la subestimación de los pasivos y los gastos.

La alcaldía de Yumbo debe reconocer el valor de los recursos girados al Hospital Local de Yumbo, ESE, conforme



lo señala en los convenios, afectando un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez se haya desarrollado el objeto del contrato y con la información suministrada por el Hospital, la alcaldía procederá a cancelar la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, debitando la subcuenta correspondiente a la cuenta del gasto respectiva siempre y cuando se confirme que la titularidad de los bienes muebles y el terreno quedaron en cabeza del hospital, pues en caso contrario se deberá contar con la documentación adicional al convenio, que soporte e indique las condiciones relativas al

uso de dichos bienes y proceder a registrarlos conforme se señala en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Régimen de Contabilidad Pública.

Por su parte el Hospital Local de Yumbo, ESE, reconocerá los recursos recibidos por parte de la alcaldía, registrando un débito en 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, la cual se deberá cancelar con la adquisición de los bienes objeto del convenio, previo el cumplimiento de las formalidades referidas en los convenios.

- c. CONCEPTO 20095-130090. Reconocimiento contable de los recursos entregados a otras entidades para el desarrollo de proyectos de inversión.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.2.2. Literal d).

- d. CONCEPTO 20094-127591. Reconocimiento de convenios interadministrativos suscritos entre la Gobernación de Antioquia, el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA) y otras entidades.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal f).

- e. CONCEPTO 20095-129918. Reconocimiento por parte del IMEBU de los recursos con destino a la formación empresarial y Apoyo Financiero de microempresarios de Bucaramanga, administrados por la Corporación Fondo de Apoyo de Empresas Asociativas (CORFAS)

CONCEPTO 20095-129918 del 18-06-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
	Subtema	1.1.1.	Reconocimiento por parte del IMEBU de los recursos con destino a la formación empresarial y Apoyo Financiero de microempresarios de Bucaramanga, administrados por la Corporación Fondo de Apoyo de Empresas Asociativas (CORFAS)

Doctora
 MARÍA VICTORIA RAMÍREZ RANGEL
 Contadora
 INSTITUTO MUNICIPAL DE EMPLEO Y FOMENTO EMPRESARIAL (IMEBU)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129918, en la cual solicita asesoría sobre la forma de contabilizar los recursos destinados para la constitución del Fondo de Apoyo Financiero, para asesorar, capacitar y fortalecer financieramente microempresarios de Bucaramanga, otorgando créditos. Los recursos son administrados por la Corporación Fondo de Apoyo de Empresas Asociativas (CORFAS), entidad privada sin ánimo de lucro. Al respecto, me permito atender su consulta en los siguientes términos.

CONSIDERACIONES

El objeto del contrato No. 022/09 de Apoyo a un Programa de Interés Público suscrito entre el Instituto Municipal de Empleo y Fomento Empresarial de Bucaramanga y la Corporación Fondo de Apoyo de Empresas Asociativas, señala que: *“El IMEBU se obliga para con CORFAS, a entregarle a título de apoyo financiero para continuar desarrollando el programa de interés social, la suma de **NOVECIENTOS MILLONES DE PESOS MCTE. (\$900´000.000)**, para continuar institucionalizando **EL PROGRAMA FORMACIÓN EMPRESARIAL A MICROEMPRESARIOS DE LA***



CIUDAD DE BUCARAMANGA, el cual se soporta en constituir un fondo financiero para Asesorar y Capacitar a los microempresarios y fortalecer financieramente sus unidades productivas en el Municipio de Bucaramanga (...) **PARÁGRAFO: OBJETIVOS ESPECÍFICOS:** (...) c) Administrar el fondo rotatorio de crédito que se constituya para apoyar financieramente a las unidades productivas seleccionadas. (...)"

En el literal i) de la cláusula tercera señala que "Los plazos para la cancelación de los créditos serán establecidos en el reglamento de crédito del Programa de Generación de Empleo." El literal h) de la misma cláusula establece como obligación de CORFAS la de "presentar informes trimestrales de la operación del programa a IMEBU".

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.

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

DINÁMICA (...)

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. " (Subrayado fuera de texto).

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 ori-

ginados 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."

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las cláusulas del contrato citadas en las consideraciones, la suma entregada con el propósito de desarrollar el programa de Formación Empresarial a Microempresarios corresponde a un recurso administrado por CORFAS. Con el fin de revelar correctamente esta operación en el IMEBU, con el giro del dinero debe registrar un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, teniendo en cuenta que el IMEBU ha registrado esta operación como gasto, y que en el literal h) del contrato se estableció la obligación de informar trimestralmente sobre la ejecución del contrato, en concordancia con el tratamiento contable establecido para los recursos en administración, el IMEBU debe reconstruir la información contable para reconocer los gastos que se hayan generado en las cuentas y subcuentas que reflejen la naturaleza de los mismos, y para reconocer las cuentas por cobrar por los préstamos realizados, de manera que en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN revele el efectivo disponible para la ejecución del contrato. Las correcciones a que haya lugar en los gastos se registran con un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.



- f. CONCEPTO 20099-134866. Reconocimiento de los giros de recursos en administración realizados por la Alcaldía Local de Sumapaz, al Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) o a otra Entidad del Distrito en virtud de la suscripción de convenios.

CONCEPTO 20099-134866 del 06-11-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1424	Recursos entregados en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los giros de recursos en administración realizados por la Alcaldía Local de Sumapaz, al Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) o a otra Entidad del Distrito en virtud de la suscripción de convenios	

Doctor

ÓSCAR FERNANDO MELO QUIQUE

Profesional Universitario

Alcaldía Local de Sumapaz

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134866, en la cual consulta qué cuentas se deben registrar al realizar giros de recursos en administración al Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) o a otra Entidad del Distrito en virtud de la suscripción de convenios.

Además de lo anterior solicita que se le aclare qué cuentas se afectan por parte del Fondo de Desarrollo cuando la entidad que tiene los recursos realiza pagos y se hace el cruce de cuentas conciliatorias, ¿se registran al gasto?, o en la subcuenta 310501 Capital fiscal?

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos en lo que corresponde a su descripción y dinámicas define para la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, lo siguiente: *“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.

La dinámica establece que se debita con: *“1. El valor de los recursos entregados. 2. El valor de los rendimientos obtenidos”*. Y se acredita con: *“1- El valor de los recursos reintegrados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados.*

3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo”.

CONCLUSIÓN

El reconocimiento de los recursos entregados en administración por parte de la Alcaldía Local de Sumapaz al Instituto de Desarrollo Urbano (IDU), se realiza debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Es conveniente precisar que el tratamiento contable de los convenios interadministrativos entre entidades del Distrito, no se puede generalizar por cuanto es posible que los mismos se suscriban en condiciones diferentes. En este sentido, con relación a las cuentas que debe afectar el Fondo de Desarrollo cuando la entidad que tiene los recursos realiza los pagos, es necesario remitir a la Contaduría General de la Nación una copia del convenio o convenios suscritos por la Entidad para establecer el procedimiento contable que corresponda según el Régimen de Contabilidad Pública.



g. CONCEPTO 20099-134881. Reconocimiento de valores a reintegrar derivados de aportes entregados en convenios de cofinanciación.

CONCEPTO 20099-134881 del 09-11-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1424	Recursos entregados en administración
		1.2	8350	Préstamos aprobados por desembolsar
Subtema	1.1.1	Reconocimiento de valores a reintegrar derivados de aportes entregados en convenios de cofinanciación		
	1.2.1	Reconocimiento de los préstamos por desembolsar		

Doctora

DORA LUCÍA RÚA ARANGO

Coordinadora Área Contable

Empresa de Vivienda de Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134881, en la cual solicita que se evalúe la pertinencia de crear subcuentas en el Catálogo General de Cuentas, para el registro de los dineros por reintegrar, préstamos por desembolsar y recursos entregados y rendimientos financieros generados, de conformidad con lo señalado en el inciso 2 del numeral 11 del procedimiento contable para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Al respecto, este Despacho se permite informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. Registro de los dineros por reintegrar de convenios de cofinanciación

En relación con las cuentas por cobrar a municipios y otras entidades por concepto de valores a reintegrar derivados de aportes entregados, registrados en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, como *“el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades”*.

También establece la dinámica que la citada cuenta 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 del activo”*. (Subrayado fuera de texto).

2. Registro de los préstamos por desembolsar

Con respecto a los valores por desembolsar a las empresas constructoras, en virtud de los créditos de vivienda otorga-

dos, y que la Empresa está registrando a nivel de auxiliar en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 8350-PRÉSTAMOS APROBADOS POR DESEMBOLSAR, como *“el valor de los préstamos pendientes por desembolsar por las entidades contables públicas que desarrollan actividades de carácter financiero”*.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891515-Préstamos Aprobados por Desembolsar”.

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con *“El valor de los créditos aprobados pendientes de desembolsar”*. Y se acredita con *“1- El valor de los créditos desembolsados. 2- El valor de los créditos no utilizados”*.

3. Registro contable de recursos entregados y rendimientos financieros generados

También consulta sobre el registro contable a nivel de auxiliares en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, de los recursos recibidos del Departamento de Antioquia, y entregados a los municipios y demás entidades que trabajen en pro de la vivienda de interés prioritario, mediante la celebración de convenios de cofinanciación. Así mismo, pregunta por el registro de los rendimientos financieros generados por la colocación de dichos recursos. Sobre el particular, me permito expresarle que el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que se desprenden de los convenios de cofinanciación celebrados por la Empresa de Vivienda de Antioquia depende de las cláusulas estipuladas en el mismo, en la medida que en estas se señalan el objeto, el alcance, los derechos y obligaciones de las partes, el uso que se le da a los recursos, los plazos, los rendimientos financieros, entre otras.

Por lo anterior, y dado que no fue suministrado el convenio y demás documentos soportes solicitados por correo elec-



trónico el día 13 de octubre de 2009, no es posible pronun-
ciarse al respecto.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones se concluye:

1. Registro de los dineros por reintegrar de convenios de cofinanciación

La Empresa solo debe reconocer en las cuentas que corres-
pondan registrar los valores legalizados. En consecuencia, no
se trata de reclasificar los valores no ejecutados del convenio
de cofinanciación a la cuenta de "otros deudores", por cuanto
técnicamente dicho saldo se acredita una vez se cumple con
los criterios establecidos en la dinámica de la cuenta.

2. Registro de los préstamos por desembolsar

El valor de los préstamos por desembolsar se registra en
la subcuenta 835014-Empresas, de la cuenta 8350-PRÉSTA-
MOS APROBADOS POR DESEMBOLSAR, con contrapartida
en la subcuenta 891515-Préstamos aprobados por desem-
bolsar. Razón por la cual, no procede el reconocimiento de

un pasivo en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la
cuenta 2425-ACREEDORES.

3. Registro contable de recursos entregados y rendimientos financieros generados

No es posible indicar el tratamiento contable de los hechos
objeto de consulta, que son registrados por la Empresa en la
subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la
cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros, hasta tanto alle-
gue el convenio y demás documentos soportes requeridos.

Por todo lo anterior, no es procedente autorizar la apertu-
ra de subcuentas toda vez que se puede establecer
que en el Catálogo General de Cuentas, del Manual de
Procedimientos del RCP, existen conceptos específicos
que permiten el adecuado reconocimiento y revelación
de los hechos económicos sobre los cuales se realiza la
consulta. En este sentido, tampoco procede la utilización
de las subcuentas denominadas "Otros" para reconocer
las operaciones en cuestión.

- h. CONCEPTO 20095-129746. Reconocimiento por parte de COLCIENCIAS de convenios de Fondos de Administración de Becarios, suscritos con entidades nacionales e internacionales.

CONCEPTO 20095-129746 del 08-07-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1424	Recursos entregados en administración
		1.2	0855	Cuentas por pagar pendientes de cancelar (Db)
	Subtema			Reconocimiento por parte de COLCIENCIAS de convenios de Fondos de Administración de Becarios, suscritos con entidades nacionales e internacionales

Doctora

PAOLA NATALIA NIETO CASTILLO

Subdirectora Financiera y Administrativa

Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación (COLCIENCIAS)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente
20095-129746, relacionada con el reconocimiento contable
de los convenios celebrados por COLCIENCIAS con distin-
tas entidades, la cual me permito atender en el sentido en
que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta
plantea la siguiente situación:

Se manifiesta que en desarrollo de su cometido estatal
"Colciencias suscribe convenios con entidades nacionales
e internacionales como: ICETEX, LASPAU, SECAB, GUL-
BRIGHT, estos convenios de Fondos de Administración de
Becarios, Colciencias los ha venido registrando de acuerdo
con el concepto de la Contaduría General de la Nación No.
20087-116716 del 21 de agosto de 2008 (...)".

Señala además, que a diciembre 31 de 2008 Colciencias
constituyó cuentas por pagar por \$72.539.3 millones, dentro
de las cuales existía una cuenta a nombre de ICETEX, LAS-
PAU CV.016-95 por \$11.880 millones, cuenta que COLCIEN-
CIAS contabilizó de la siguiente manera: Débito a la cuenta
142402-Recursos entregados en administración, y crédito a la
cuenta 240102-Cuentas por pagar. Por lo anterior, consulta
cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento de
las operaciones derivadas de los mencionados convenios.

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala que
la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINIS-
TRACIÓN, "Representa el valor de los recursos entregados
por la entidad contable pública para que sean adminis-



trados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades". (Subrayado fuera de texto).

Por lo cual, los recursos entregados a terceros en administración deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta correspondiente, 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, la entidad deberá disminuir la subcuenta correspondiente de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta del gasto generado conforme al objeto del convenio, o el valor reclasificado a la subcuenta del activo, cuando se establezca en las cláusulas que los bienes o productos producidos o adquiridos serán de propiedad de COLCIENCIAS.

Ahora, en relación con la constitución de cuentas por pagar, es de aclarar que este es un concepto presupuestal, y en ese sentido, el numeral 2.9.1.6 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto del Marco Conceptual 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).

Por lo tanto, 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, así, el presupuesto de rentas, se constituye en una estimación de los ingresos corrientes y los recursos de capital, para la vigencia respectiva, y el presupuesto de gastos o Ley de Apropiações es la autorización de los gastos de funcionamiento, el servicio de la deuda y los gastos de inversión.

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; 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.

Por lo anterior, es importante señalar que se debe tener especial cuidado cuando se interpreten los resultados obtenidos desde la perspectiva presupuestal y la perspectiva contable, por cuanto, los dos sistemas presentan resultados diferentes que deben ser analizados sobre la base de las características y las reglas de cada uno; pero eso sí, teniendo en cuenta que los dos sistemas presentan información valiosa para la toma de decisiones, dentro de su campo de acción, por lo cual es posible conciliar y comparar sus resultados.

Así las cosas, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresa que la cuenta 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS *"Representa el valor de las obligaciones, incluidos los anticipos no desembolsados, adquiridos con el presupuesto de la vigencia anterior, que se encuentran pendientes de pago y se constituyen al inicio de la vigencia de conformidad con las normas legales vigentes".*

En ese orden de ideas, la constitución de cuentas por pagar al inicio de cada vigencia se reconocen contablemente en las subcuentas respectivas de la cuenta 0855-CUENTAS POR PAGAR PENDIENTES DE CANCELAR, con contrapartida en la subcuenta 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS, y las cuales se constituyen para pagar servicios prestados, bienes u obras recibidas a satisfacción o anticipos pactados antes del 31 de diciembre del año en curso, es decir, cuando el objeto se ha realizado pero se encuentra pendiente el pago.

Cabe recalcar, que no deben confundirse los registros contables realizados en las cuentas de presupuesto y tesorería con las realizadas en la contabilidad patrimonial, dado que la contabilidad presupuestal es la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, y la contabilidad patrimonial relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, los resultados y los flujos de recursos de una entidad.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos entregados a terceros en administración deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta correspondiente, 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, la entidad deberá disminuir la subcuenta correspondiente de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la subcuenta del gasto generado conforme al objeto del convenio, o el valor reclasificado a la subcuenta del activo, cuando se establezca en las cláusulas que los bienes o productos producidos o adquiridos serán de propiedad de Colciencias.



De otra parte, la constitución de cuentas por pagar al inicio de cada vigencia se reconocen contablemente en las subcuentas respectivas de la cuenta 0855-CUENTAS POR PAGAR PENDIENTES DE CANCELAR, con contrapartida en la subcuenta 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS, las cuales se constituyen para pagar servicios prestados, bienes u obras recibidas a satisfacción o anticipos pactados antes del 31 de diciembre del año en curso, es decir, cuando el objeto se ha realizado pero se encuentra pendiente el desembolso correspondiente al pago.

Cabe recalcar, que no deben confundirse los registros contables realizados en las cuentas de presupuesto y tesorería con las realizadas en la contabilidad patrimonial, dado que la contabilidad presupuestal es la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, y la contabilidad patrimonial relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, los resultados y los flujos de recursos de una entidad.

- i. CONCEPTO 20095-130156. Reconocimiento de Convenio interadministrativo suscrito entre la alcaldía de Yumbo y la Empresa de Servicios Públicos de Yumbo – (ESPY) S.A. ESP para el traslado de recursos de inversión de la vigencia 2009, y entrega en arrendamiento y/o usufructo de la infraestructura de acueducto y alcantarillado

CONCEPTO 20095-130156 del 31-07-09			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 1.2 2.1	1424 16 Recursos entregados en administración Propiedades, planta y equipo Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios
	Subtema		Reconocimiento de Convenio interadministrativo suscrito entre la alcaldía de Yumbo y la Empresa de Servicios Públicos de Yumbo (ESPY) S.A. ESP para el traslado de recursos de inversión de la vigencia 2009, y entrega en arrendamiento y/o usufructo de la infraestructura de acueducto y alcantarillado.
2	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	5550 Subsidios asignados Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios
	Subtema		Reconocimiento de Contrato interadministrativo para el traslado de recursos de subsidios de acueducto y alcantarillado de la vigencia 2009

Doctor
FRANCISCO MEJÍA YEPES
Secretario de Hacienda Municipal
Alcaldía de Yumbo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095 –130156 mediante la cual hace referencia a los Convenios y Contratos Interadministrativos suscritos entre la alcaldía de Yumbo y la Empresa de Servicios Públicos de Yumbo (ESPY) S.A. ESP, mediante los cuales el municipio transfiere recursos a esta empresa para inversión, solicitando se les indique cuál es el procedimiento contable relativo al reconocimiento de las transacciones que se originan

como resultado de la ejecución del convenio y del contrato objeto de la consulta.

CONSIDERACIONES

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

Previo al registro contable de los hechos mencionados en la consulta, es necesario hacer referencia a los términos tanto de los convenios como de los contratos suscritos entre la



Alcaldía de Yumbo, Empresa de Servicios Públicos de Yumbo (ESPY) S.A. ESP, los cuales anexaron a la comunicación objeto de esta consulta, con el propósito de establecer con precisión el tipo y objeto del contrato o de convenio, así como los derechos y obligaciones de las partes

Contrato Interadministrativo para el traslado de recursos de inversión de la vigencia 2009

La cláusula primera define que el objeto del contrato es: *"Establecer el procedimiento para el traslado por parte del CONTRATANTE, de las apropiaciones incluidas en el Programa de Agua Potable y Saneamiento Básico para el acueducto y alcantarillado contenidas en el presupuesto general de rentas y gastos del Municipio de Yumbo para la vigencia fiscal 2009 y para la inversión y ejecución de dichos recursos por parte del CONTRATISTA"*. (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a las obligaciones de las partes, en la cláusula segunda del contrato se define que: *"1) EL CONTRATANTE se obliga a trasladar y girar al CONTRATISTA los recursos aprobados en el presupuesto para agua potable y saneamiento básico, en la forma establecida en la cláusula cuarta del presente contrato. 2) EL CONTRATISTA se obliga a realizar la inversión y ejecución de los recursos conforme a lo establecido en el Acuerdo Municipal No. 029 de diciembre 12 de 2008, en los Decretos del Alcalde Municipal, y en las Resoluciones del CONFIS, ..."*, y se detalla en esta cláusula, el destino en construcción, mantenimiento y operación del sistema de acueducto alcantarillado por valor de 13.822 millones de pesos que corresponden al monto total del contrato. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la forma de pago, la cláusula cuarta define que el valor descrito en la cláusula tercera, 13.822 millones de pesos, *"... trasladará EL CONTRATANTE al CONTRATISTA, en pagos periódicos de acuerdo con el Plan Anual Mensualizado de Caja (PAC), atendiendo a los requerimientos de liquidez del cronograma de inversiones y/o proyectos elaborados por la ESPY S.A. ESP, y como mínimo al ritmo de las doceavas presupuestales, previa presentación por parte de ESPY S.A. ESP de las cuentas de cobro con sus respectivos soportes a la Secretaría de Hacienda Municipal"*.

Contrato Interadministrativo para el traslado de recursos de subsidios de acueducto y alcantarillado de la vigencia 2009

La cláusula primera define que el objeto del contrato es: *"Establecer el traslado por parte del CONTRATANTE, de las apropiaciones incluidas en el Programa de Agua Potable y Saneamiento Básico por concepto de SUBSIDIOS A USUARIOS de acueducto y alcantarillado contenidas en el presupuesto general de rentas y gastos del Municipio de Yumbo para la vigencia fiscal 2009, y para la inversión y ejecución de dichos recursos por parte del CONTRATISTA"*. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a las obligaciones de las partes, en la cláusula segunda del contrato se define que: *"1) EL CONTRATANTE se obliga a trasladar y girar al CONTRATISTA los recursos aprobados en el presupuesto para agua potable y saneamiento básico – Subsidios a usuarios, en la forma establecida en la cláusula cuarta del presente contrato; previo el diligenciamiento del formulario de declaración bimestral (cada 2 meses) y previa la respectiva auditoría a la información de las declaraciones por parte de la Secretaría de Hacienda Municipal, la cual deberá efectuarse dentro del plazo dispuesto en la normatividad vigente y aplicable. 2) EL CONTRATISTA se obliga para con EL CONTRATANTE: ... d) Aplicar en su sistema comercial la estratificación vigente oficial aprobada por el Municipio de Yumbo y los factores de subsidio y aporte solidario que anualmente define el Concejo Municipal. e) Presentar al CONTRATANTE la respectiva Cuenta de cobro de conformidad con las normas tributarias, cuando se presente déficit. f) Realizar la inversión y ejecución de los recursos conforme a lo establecido en el Acuerdo Municipal No. 029 de diciembre 12 de 2008, en los Decretos del Alcalde Municipal, y las Resoluciones pertinentes del CONFIS; ..."*, y se detalla en esta cláusula, el destino en Subsidios a Usuarios por valor de 1.780 millones de pesos y en Garantía Operación Sistemas Rurales por valor de 70 millones de pesos.

En cuanto a la forma de pago, la cláusula cuarta define que el valor descrito en la cláusula tercera, 1.850 millones de pesos, *"... trasladará EL CONTRATANTE al CONTRATISTA, en pagos bimestrales de acuerdo con el Plan Anual Mensualizado de Caja (PAC), previa presentación por parte de la ESPY S.A. ESP de las declaraciones bimestrales de FSRI – Subsidios a usuarios de Acueducto y Alcantarillado en medio físico y magnético, y de las Cuentas de cobro correspondientes con sus respectivos soportes a la Secretaría de Hacienda Municipal"*.

Convenio Interadministrativo No. 336, entre el Municipio de Yumbo y la Empresa oficial de Servicios Públicos S.A. ESP (ESPY) S.A. ESP

La cláusula primera del convenio dispone el objeto así: *"Establecer el procedimiento para el traslado por parte del municipio de Yumbo, de las apropiaciones incluidas en el Programa de Agua Potable y Saneamiento Básico para acueducto, y tasas retributivas contenidas en el presupuesto general de rentas y gastos del municipio de Yumbo para la vigencia fiscal 2008 y para la inversión de los mismos por parte de la Empresa Oficial de Servicios Públicos de Yumbo S.A. ESP, inversión de los recursos incluidos el programa de agua potable y saneamiento básico para acueducto, alcantarillado y tasas retributivas"*.

Con respecto a las obligaciones de las partes, la cláusula segunda define que: *"1) El municipio de Yumbo se obliga a trasladar a la EMPRESA OFICIAL DE SERVICIOS PÚBLICOS DE YUMBO S.A. ESP los recursos en la forma establecida"*



en la cláusula cuarta. 2) EMPRESA OFICIAL DE SERVICIOS PÚBLICOS DE YUMBO S.A. ESP se obliga a realizar la inversión de los recursos conforme a lo establecido en el artículo 21 inciso 10 del Acuerdo 09 de 2007...” y se detalla en esta cláusula, el destino en construcción y mantenimiento de infraestructura en acueducto y alcantarillado así como en tasas retributivas anteriores cuyos montos fueron modificados a través de varios otros sí al convenio.

En cuanto a la forma de pago, la cláusula cuarta define que el valor descrito en la cláusula tercera, 12.519,6 millones de pesos, “... lo trasladará EL MUNICIPIO a EMPRESA OFICIAL DE SERVICIOS PÚBLICOS DE YUMBO S.A. ESP, en pagos periódicos de acuerdo con el Plan Anual Mensualizado de Caja (PAC), atendiendo a los requerimientos de liquidez del cronograma de inversiones presentado por la EMPRESA OFICIAL DE SERVICIOS PÚBLICOS DE YUMBO S.A. ESP y como mínimo al ritmo de las doceavas presupuestales”.

Igualmente, es pertinente señalar que de acuerdo con la información suministrada personalmente por la doctora Soraida Cardozo Lozano, Contadora del Municipio, el pasado 16 de julio de 2009, en el inciso 10 del Acuerdo 029 de 2008, mediante el cual se expide el Presupuesto General de Rentas y Gastos del Municipio de Yumbo para la vigencia fiscal de 2009 y se dictan otras disposiciones se establece que el Municipio entregará en usufructo y/o arrendamiento a la ESPY S.A. ESP toda infraestructura existente o que se desarrolle de propiedad o tenencia del Municipio y definiendo a su vez los porcentajes que dicha empresa deberá girar al Municipio.

Por su parte, 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 contiene:

2.9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo

165. Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública y los recibidos de terceros para el uso permanente y sin contraprestación, que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento,...

2.9.1.2.3 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 (...).

2.9.1.4.2 Gastos

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.

Por su parte, el Catálogo de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos, en lo que corresponde a su descripción y dinámicas, define para los grupos 16, 14 y 24 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”.

“1408 SERVICIOS PÚBLICOS. DESCRIPCIÓN.

Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en la prestación de servicios públicos, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 4315-Servicio de Energía, 4321-Servicio de Acueducto, 4322-Servicio de Alcantarillado, 4323-Servicio de Aseo, 4325-Servicio de Gas Combustible y 4335-Servicio de Telecomunicaciones.

DINÁMICA

Se debita con:

1. el valor de la liquidación y cuantificación del servicio prestado.

Se acredita con:

1. el valor del recaudo total o parcial de las cuentas por cobrar.

(...)”.

“(...) 1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. DESCRIPCIÓN.

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.

DINÁMICA

Se debita con:

1. el valor de los recursos entregados.
2. El valor de los rendimientos obtenidos.

Se acredita con:

El valor de los recursos reintegrados.

El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados.

3. El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo”.

“1682 PROPIEDADES DE INVERSIÓN. DESCRIPCIÓN.

Representa el valor de los inmuebles de propiedad de la entidad contable pública, adquiridos a cualquier título, que están destinados a generar ingresos como producto de su arrendamiento.

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, 1605-Terrenos y 1640-Edificaciones”.

24 CUENTAS POR PAGAR. DESCRIPCIÓN.

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan las obligaciones que la entidad contable pública adquiere con terceros, relacionadas con las operaciones que lleva a cabo, en desarrollo de funciones de cometido estatal.

“2430 SUBSIDIOS ASIGNADOS. DESCRIPCIÓN.

Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad contable pública, en virtud de un mandato legal, con el propósito de entregarlos a la comunidad para colaborar con la solución de las necesidades básicas insatisfechas(...). De conformidad con los procedimientos para cada sector, una vez realizada la aplicación de los subsidios, el saldo correspondiente al monto que debe girarse al Fondo de Solidaridad y Redistribución del Ingreso que corresponda.

La contrapartida corresponde a las subcuentas respectivas de las cuentas 1408-Servicios Públicos y 5550-Subsidios Asignados. Cuando los subsidios sean registrados por los Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingreso la contrapartida corresponde a la subcuenta 111013-Depósitos para Fondos de Solidaridad y Redistribución del Ingreso.

DINÁMICA

Se debita con:

1. La aplicación de los subsidios en la compensación de saldos que efectúen los entes prestadores.

Se acredita con:

1. Los aportes recibidos por los entes prestadores para beneficiarios de subsidios”.

“(...) 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.”



“5550 SUBSIDIOS ASIGNADOS. DESCRIPCIÓN.

Representa el valor causado por concepto de subsidios otorgados a las personas de menores ingresos.

DINÁMICA

Se debita con:

1. el valor causado por cada concepto”.

Los registros contables originados en la realización de contratos y 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 evitar que se sobreestimen los activos y los ingresos, así como la subestimación de los pasivos y los gastos.

En este orden de ideas y toda vez que según se establece en los contratos y convenios objeto de análisis suscritos entre la Alcaldía Municipal de Yumbo y la ESPY S.A. ESP, con independencia de la denominación asignada a dichos acuerdos, lo que se busca es la cooperación técnica y financiera de dichas entidades para la construcción, mantenimiento y operación del sistema de acueducto y alcantarillado, y la distribución de subsidios a usuarios de los servicios públicos en mención, es necesario tener en cuenta lo siguiente:

1. En cuanto a los recursos trasladados por el Municipio de Yumbo a la ESPY S.A. ESP, para que ella a su vez los aplique en la construcción de la infraestructura establecida en el contrato y/o en el convenio, el Municipio debe reconocer el valor de los dichos recursos, debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS que forma parte de la agrupación 11-EFECTIVO.

Una vez se haya desarrollado el objeto del convenio, y con la información suministrada por la Empresa de Servicios Públicos, el Municipio procederá a cancelar la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, debitando la subcuenta correspondiente en el grupo 16-PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO.

Por su parte, la ESPY reconocerá los recursos recibidos por parte del Municipio, registrando un débito en 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, la cual se deberá cancelar una vez se formalice la entrega de las obras y/o servicios definidos en el convenio o contrato, sin perjuicio de las actividades de control de los recursos que debe realizar el Municipio en cumplimiento de las obligaciones señaladas en dicho acto jurídico.

No obstante lo anterior y teniendo en cuenta lo señalado en el inciso 10 del Acuerdo 029 de 2008 del Concejo Municipal

de Yumbo en relación con la entrega en arrendamiento y/o usufructo de la infraestructura de acueducto y alcantarillado de propiedad del municipio a la ESPY, se recomienda adoptar los procedimientos administrativos necesarios para la administración y control de estos activos. Y cuando se hayan firmado los convenios o contratos respectivos se deberá proceder conforme a lo establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios que forma parte del Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública.

2. Respecto de los recursos asignados por parte del municipio para el pago de subsidios de acueducto y alcantarillado se debe reconocer como un gasto debitando la subcuenta que corresponda en la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditar la subcuenta que corresponda en la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS, la cual se cancelará con el giro efectivo de los recursos a la Empresa de Servicios Públicos, previo el cumplimiento de los requisitos establecidos en el contrato o en el convenio.

Por su parte la Empresa de Servicios Públicos debita la subcuenta respectiva en la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS del grupo 11-EFECTIVO y acredita la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS en la subcuenta que identifique el servicio público respectivo. A su vez la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS se cancelará debitando la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS, previa causación de la prestación de dichos servicios a la población subsidiada, conforme se señala en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los subsidios y contribuciones por parte de las entidades contables públicas prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

CONCLUSIÓN

Los registros contables originados en la realización de contratos y 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 evitar que se sobreestimen los activos y los ingresos, así como la subestimación de los pasivos y los gastos.

Así las cosas, el procedimiento a seguir con respecto de los registros que deben realizar tanto la Alcaldía Municipal de Yumbo como la ESPY S.A. ESP, como resultado de la ejecución de los contratos y convenios objeto de la consulta son los siguientes:

1. El Municipio de Yumbo, debe reconocer el valor de los recursos girados a la ESPY para la construcción de infraestructura definida en el contrato y/o convenio debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1424-RECURSOS



ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS de la agrupación 11- EFECTIVO. Una vez se haya desarrollado el objeto del convenio, y con la información suministrada por la Empresa de Servicios Públicos, el Municipio procederá a cancelar la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, debitando la subcuenta correspondiente en el grupo 16-PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPO.

Por su parte, la ESPY reconocerá los recursos recibidos por parte del Municipio, registrando un débito en 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, la cual se deberá cancelar una vez se formalice la entrega de las obras y/o servicios definidos en el convenio o contrato, sin perjuicio de las actividades de control de los recursos que debe realizar el Municipio en cumplimiento de las obligaciones señaladas en dicho acto jurídico.

Así mismo, teniendo en cuenta lo señalado en el inciso 10 del Acuerdo 029 de 2008 del Concejo Municipal de Yumbo en relación con la entrega en arrendamiento y/o usufructo de la infraestructura de acueducto y alcantarillado de propiedad del municipio a la ESPY, se recomienda adoptar los procedimientos administrativos necesarios para la administración y control de estos activos. Y cuando se hayan firmado los

convenios o contratos respectivos se deberá proceder conforme a lo establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios que forma parte del Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública.

2. Los recursos asignados por parte del Municipio de Yumbo para el pago de subsidios de acueducto y alcantarillado deben reconocerse como un gasto, debitando la subcuenta que corresponda en la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y acreditar la subcuenta respectiva de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS, previo el cumplimiento de los requisitos establecidos en el contrato o en el convenio.

La Empresa de Servicios Públicos debita la subcuenta respectiva en la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS del grupo 11-EFECTIVO y acredita la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS en la subcuenta que identifique el servicio público respectivo. Posteriormente la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS se cancelará debitando la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS, previa causación de la prestación de dichos servicios a la población subsidiada, conforme se señala en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los subsidios y contribuciones por parte de las entidades contables públicas prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

- j. CONCEPTO 20097-132258. Reconocimiento de la aplicación de recursos del SGP para prestación de servicios salud, en pago de aportes patronales

CONCEPTO 20097-132258 del 06-08-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 2.1	1424	Recursos entregados en administración Procedimiento para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS)
Subtema			Reconocimiento de la aplicación de recursos del SGP para prestación de servicios salud, en pago de aportes patronales	

Doctor
LUIS ANTONIO PEÑA H.
Contador
E.S.E. Instituto de Salud de Bucaramanga

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132258, en la cual informa que "La ESE Hospital Pío X, suscribe un contrato por evento con pago vencido, según el cual, la E.S.E. factura los servicios prestados a los usuarios, de acuerdo

con los términos contractuales, y la entidad contratante asume el pago de dicha prestación" y consulta "¿cuál es el registro contable para cancelar la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, si la Secretaría de Salud solo nos gira una parte, y la otra parte la gira a nuestro favor a un tercero que son los fondos de pensiones y cesantías por concepto de aportes patronales?"



CONSIDERACIONES

Para responder su consulta es necesario remitirse al numeral 2 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones Realizadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS), que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 354 de 2007, el cual, en relación con los contratos por evento, establece que estos "(...) consisten en que la IPS factura los servicios prestados a los usuarios, de acuerdo con los términos contractuales, y la entidad contratante asume el pago de dicha prestación. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas (...) si el contrato se pacta con pago vencido, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD".

En cuanto a la aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales, el numeral 5 del citado Procedimiento establece que "La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales tiene lugar cuando la Nación gira directamente los recursos de la participación para salud, a las administradoras de cesantías, salud, pensiones y riesgos profesionales, para el pago de los aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud de las IPS, y la IPS tiene derechos por cobrar al fondo de salud por la prestación de servicios en los que se ha pactado parte del pago con la participación para salud".

Respecto a las cuentas que deben afectarse, el mismo numeral señala que "El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, 510303-Cotizaciones a seguridad social en salud, 510305-Cotizaciones a riesgos profesionales y 510306-Cotizaciones a entidades administradoras del régimen de prima media, de la cuenta 5103-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y las subcuentas denominadas Sueldos y Salarios y Contribuciones Efectivas, del grupo 73-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES (...) la aplicación de los recursos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, 242519-Aportes a seguridad social en salud y 242532-Aporte riesgos profesionales, de la cuenta 2425-ACREEDORES" y debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

De esa manera, "si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. En caso contrario, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si existiere", señala el Régimen de Contabilidad Pública.

El Concepto 98608 de noviembre 16 de 2007, emitido por la Contaduría General de la Nación, anexo, establece que "Lo anterior aplica cuando los recursos que se trasladan a la entidad administradora cancelan inmediatamente los pasivos correspondientes a cesantías y demás aportes patronales. Por tanto, en el caso mencionado por usted en que los recursos ingresan a un fondo de propiedad de la entidad, con el cual se cancelan posteriormente dichas prestaciones, la entidad debita la subcuenta 142402-En Administración, de la Cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD (...). En esa medida, los rendimientos generados constituyen un mayor valor de los recursos entregados en administración."

CONCLUSIÓN

La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales, girados directamente por los fondos de salud, las Secretarías de Salud u otros organismos de la Nación, se reconocen acreditando la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y debitando las respectivas cuentas del pasivo que registran las obligaciones por concepto de riesgos profesionales y prestaciones sociales, esto es, las subcuentas que correspondan de la cuenta 2425-ACREEDORES y 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Los mayores valores a favor de la entidad contable pública, girados en relación con los pasivos previamente reconocidos a favor de los fondos de pensiones y cesantías o de las administradoras de riesgos profesionales, se reconocen en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. Los menores valores girados, en relación con los aportes patronales, se reconocen en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, según el caso.

Si los recursos que se giran ingresan a un fondo que administra la entidad, dichas prestaciones se reconocen en la subcuenta 142402-En Administración, de la Cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, al igual que los rendimientos financieros si a ello hubiere



lugar. En el momento de efectuar los pagos correspondientes, se debitan las correspondientes subcuentas las cuentas 2425-ACREEDORES y 2505- SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y se acredita la subcuenta 142402-En

administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- k. CONCEPTO 20097-132123. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social- Constitución de Encargo fiduciario

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2430- Subsidios asignados. Literal a.

- l. CONCEPTO 20098-134006. Reconocimiento de convenios de colaboración suscritos entre el Departamento de Antioquia y Organismos Internacionales

CONCEPTO 20098-134006 del 10-09-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
		1.2	4805 Financieros
		1.3	4808 Otros ingresos ordinarios
Subtema		Reconocimiento de convenios de colaboración suscritos entre el Departamento de Antioquia y Organismos Internacionales	

Doctora

ANA BEATRIZ GIL TORRES

Contadora General del Departamento

Secretaría de Hacienda

Departamento de Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-134006, en la cual consulta el procedimiento contable y presupuestal para reconocer “los convenios de colaboración entre el Departamento de Antioquia y Organismos Internacionales”.

Además añade que “A través de la Secretaría Ejecutora de la Gobernación de Antioquia se celebra un Contrato y/o Convenio con el Organismo Internacional el cual hace el aporte del recurso respectivo a una cuenta bancaria a nombre del IDEA quien será el responsable de la administración de estos recursos”. Y que “La ejecución del proyecto para lo cual se enviaron los recursos (...) se hace por instrucción de la Secretaría Ejecutora a través del IDEA. Teniendo en cuenta que al Departamento de Antioquia no ingresan estos no realiza ningún registro ni contable ni presupuestal”.

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

CONSIDERACIONES

Antes de dar respuesta a la inquietud en lo contable, es oportuno informarle que en relación con el procedimiento presupuestal, en la fecha le estamos dando traslado

de su consulta a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con 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.

Realizada la anterior aclaración, procedemos a responder su consulta, teniendo en cuenta que fue suministrada una copia del contrato y/o convenio interadministrativo de administración y pagos.

El numeral 8 de las consideraciones del Contrato Interadministrativo suscrito entre el Departamento de Antioquia y el Instituto para el Desarrollo de Antioquia (IDEA), establece “Que el IDEA dentro de sus estatutos artículo 5° numeral 9 tiene como actividad para el desarrollo de su objeto, recibir y administrar dineros que a cualquier título provengan de entidades públicas”.

La Cláusula Primera señala que el Objeto del Convenio“(...) es administrar los recursos y efectuar los pagos necesarios para apoyar en lo logístico y en lo financiero las actividades contempladas en el proyecto de cooperación internacional con la diputación foral de Bizkaia (Sic). El ayuntamiento De Bilbao Y la Caja de Ahorros BBK Denominado Antioquia - Medellín Bizkaia-Bilbao (AM-BB)”.



El numeral 1 de la Cláusula Segunda, establece como obligaciones del IDEA *“Abrir un Convenio, encargo y una cuenta especial para consignar los recursos asignados para este Contrato Marco, en una cuenta de depósitos denominada Convenio ANTIOQUIA – MEDELLÍN, BIZKAIA-BILBAO (AM-BB)”*.

El numeral 3 de la citada cláusula, señala dentro de las obligaciones del IDEA *“Administrar y pagar oportunamente por parte de la Dirección Operativa de Proyectos y Administración de Recursos del IDEA los recursos de acuerdo con las instrucciones impartidas (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 11, indica que el IDEA debe *“Administrar los recursos conforme a las instrucciones que le sean impartidas; no adquiriendo por este contrato ningún vínculo contractual con las personas naturales o jurídicas a las cuales ordene el pago”*. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el numeral 13 ordena como obligación del IDEA, *“Restituir al Departamento, el saldo de los recursos aportados y de los rendimientos financieros que no hayan sido ejecutados al momento de la liquidación y terminación del presente contrato, dentro de los 5 días siguientes de la misma, remitiendo copia de la consignación dentro de los 5 días siguientes al correspondiente giro, proporcionalmente a sus aportes”*.

También, la mencionada cláusula señala como obligaciones del Departamento, entre otras: *“1. Transferir los recursos asignados a la cuenta especial del IDEA, producto del presente contrato, de acuerdo a como sean desembolsados y entregados por parte de las entidades donantes descritas en el objeto. 2. Remitir las cuentas que deban ser canceladas, con cargo a este Contrato Marco. 3. Coordinar la programación y ejecución, así como realizar las diferentes contrataciones que surjan en virtud de este Contrato Marco, impartiendo las instrucciones necesarias al IDEA, a través de la Dirección Operativa de Proyectos y Administración de Recursos del IDEA, para que se realicen los pagos; (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

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 recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades”*.

También, establece la dinámica de la citada cuenta que se debita con *“1- El valor de los recursos entregados. 2- El valor de los rendimientos obtenidos”*. Y se acredita con *“1. El valor de los recursos reintegrados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados. 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas del activo”*.

Describe la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, como *“el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración”*.

Con base en lo anterior, se colige que la responsabilidad del IDEA en la ejecución del contrato, se limita al cumplimiento del objeto del mismo a título de administrador y pagador conforme a las instrucciones impartidas.

En este orden de ideas, los recursos financieros entregados en administración por el Departamento, se registran debitando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y acreditando la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. En la medida que avanza la ejecución del contrato y si hubiera legalizaciones o entregas parciales, se reconocerá el correspondiente gasto o activo.

Asimismo, el reconocimiento contable de las operaciones por parte del IDEA, se registra en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

En relación con los rendimientos financieros derivados de la ejecución del contrato, es de señalar que el párrafo 264, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública define los ingresos como *“(...) 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).

En consecuencia, el Departamento debe reconocer el ingreso y causar los derechos de cobro por rendimientos financieros en su contabilidad patrimonial.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los recursos donados por el organismo internacional, en desarrollo de convenios se deben reconocer por parte del Departamento como un recurso entregado en administración en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, afectando los ingresos por donaciones en la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. Lo anterior, con independencia de que los recursos se consignen directamente en las cuentas del administrador que es el IDEA. En la medida que avanza la ejecución del contrato y si hubiera legalizaciones o entregas parciales, se reconocerá el correspondiente gasto o activo.

Por su parte, el IDEA como administrador y pagador, conforme a lo establecido en el contrato interadministrativo suscrito con el Departamento de Antioquia, debe reconocer estos recursos como un recurso recibido en administración en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.



Por último, el ingreso por rendimientos financieros se debe reconocer de conformidad con el principio de devengo o causación, en la subcuenta 480535-Rendimiento sobre depósitos en administración, de la cuenta 4805-FINANCI-

ROS, utilizando como contrapartida la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- m. CONCEPTO 20096-131871. Reconocimiento de recursos aportados al Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE), por el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS) y ECOPEPETROL para desarrollo obras de dragado

CONCEPTO 20096-131871 del 19-08-09

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS			
1	TÍTULO	1.	
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de recursos aportados al Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE), por el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS) y ECOPEPETROL para desarrollo obras de dragado
CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS			
2	TÍTULO	1.	
	Tema	1.1	1422 Anticipos o saldos a favor por impuestos y contribuciones
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de FONADE en su calidad de beneficiario de la cuota de gerencia en desarrollo de convenio interadministrativo, de la retención en la fuente practicada por el INVÍAS

Doctora

SOLEDAD MATIZ PINZÓN

Coordinadora del Área de Contabilidad

Instituto Nacional de Vías

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20096 –131871 mediante la cual hace referencia al Convenio Interadministrativo suscrito entre el Instituto Nacional de Vías y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE), en el cual, por disposición de lo establecido en la cláusula décima séptima del convenio, la Empresa Colombiana de Petróleos (ECOPEPETROL) realizó aportes en dinero, como consta en el acta de liquidación del convenio y consulta sobre el registro contable que debe realizar el Instituto sobre los aportes realizados por dicha empresa.

De otra parte comenta lo relativo a los recursos deducidos por parte del FONADE en la liquidación final de convenio, como se observa en el numeral 6 del acta que adjunta a la consulta, manifestando al respecto que según su criterio dichas retenciones forman parte del valor de la cuota de gerencia y por lo tanto hacen parte del valor de los recursos aportados. Consultando al respecto si es procedente que el FONADE no reconozca las retenciones como parte de sus ingresos y por lo tanto de los recursos que le entregaron para su administración.

CONSIDERACIONES

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

Previo al registro contable de los hechos mencionados en la consulta, es necesario hacer referencia a los términos del convenio suscrito entre el Instituto Nacional de Vías y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE), el cual anexaron a la comunicación objeto de esta consulta, con el propósito de establecer con precisión el tipo y objeto del convenio, así como los derechos y obligaciones de las partes.

La cláusula primera del convenio establece que el objeto es: *“Aunar esfuerzos entre FONADE y el INVÍAS para la ejecución del PROYECTO TERMINACIÓN DRAGADO DE PROFUNDIZACIÓN DEL CANAL DE ACCESO A LA BAHÍA DE CARTAGENA, SECTOR BOCACHICA, CARTAGENA, BO-LÍVAR INCLUIDA INTERVENTORÍA”.*

El literal b) de la cláusula segunda relativa a las obligaciones generales del FONADE, entre otras actividades las de *“Ejercer la Gerencia integral del convenio proporcionado la asesoría técnica, jurídica, de coordinación y de control y supervisión a que haya lugar para el adecuado desarrollo del mismo. c) Preparar, celebrar y adicionar si es necesario, los contratos requeridos para la realización del objeto del convenio, (...) d) Tramitar oportunamente los pagos a terceros de los contratos derivados del convenio, (...)”.*

El párrafo 1° de la cláusula quinta el convenio define que *“Los recursos que se transfieren a FONADE estarán des-*



tinados a la ejecución del objeto del presente convenio, incluyendo en ese valor, por concepto de la Gerencia del Proyecto que realiza el FONADE el cinco punto cero por ciento (5.0%) del valor del convenio, que será descontado por FONADE de los recursos que se le transfieren, y los gravámenes de los movimientos financieros”.

La cláusula décima séptima del convenio establece que “Se advierte que para contribuir al desarrollo del proyecto del presente convenio, se podrán vincular entidades del orden nacional o regional, gobernaciones, municipios, Corporaciones Autónomas Regionales y demás con aportes dinerarios que serán entregados la FONADE mediante otro sí”.

De otra parte en el numeral 2 del acta de liquidación del convenio se señala que “De acuerdo con el parágrafo 1° de la cláusula quinta del convenio y con lo pactado en las adiciones hechas al mismo, se acordó una cuota de gerencia a favor de FONADE por valor de \$137.314.229.00; suma que fue descontada por el valor neto de \$122.209.664.00, al haberse practicado por parte del INVIAS deducciones por valor de \$15.104.565.00 por concepto de la retención en la fuente del 11% sobre la cuota de gerencia a favor del FONADE”.

Por su parte, 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 contiene:

“2.9.1.4.1 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, 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”.*

2.9.1.4.2 Gastos

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.*

Por su parte, el Catálogo de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos, en lo que corresponde a su descripción y dinámicas, define para los grupos 16, 14 y 24 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”.

“(…) 1424 RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

DESCRIPCIÓN

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.



DINÁMICA

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".

24 CUENTAS POR PAGAR

DESCRIPCIÓN.

En esta denominación se incluyen las cuentas que representan las obligaciones que la entidad contable pública adquiere con terceros, relacionadas con las operaciones que lleva a cabo, en desarrollo de 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 acuerdo con lo expuesto 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 evitar que se sobreestimen los activos y los ingresos, así como la subestimación de los pasivos y los gastos.

En este orden de ideas, y toda vez que, según se establece en el convenio objeto de análisis suscritos entre el Instituto Nacional de Vías y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE), lo que se busca es la cooperación técnica y financiera de dichas entidades para la ejecución del proyecto

de terminación y dragado de profundización del canal de acceso a la bahía de Cartagena, sector de Bocachica, Cartagena y Bolívar, es necesario tener en cuenta lo siguiente:

1. En cuanto a los recursos aportados por parte de cada una de las entidades públicas que intervienen en el convenio interadministrativo, para que el FONADE a su vez los destine a la ejecución del objeto del convenio, cada una de ellas de manera independiente debió registrar los recursos trasladados al FONADE en la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS que forma parte de la agrupación 11-EFECTIVO.

Una vez desarrollado el objeto del convenio, y con la información suministrada por el FONADE, cada una de las entidades aportantes es decir al INVÍAS y ECOPETROL, procederán a cancelar la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, debitando las cuenta y subcuentas correspondientes, siempre y cuando no se hayan destinado recursos para la construcción de infraestructura, caso en el cual la entidad a cargo de quien quede la propiedad deberá reconocerla como parte de sus activos.

2. En relación con los recursos asignados al FONADE como cuota de gerencia, es preciso señalar que si bien es cierto en el numeral 6 del acta de liquidación del convenio se observa que la retención en la fuente es deducida directamente del valor total del convenio y que a su vez es descontada del rubro correspondiente a la cuota de gerencia, también es cierto que en el numeral 2 de dicha acta se advierte que el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), practicó una retención en la fuente a la cuota de gerencia asignada al FONADE, lo cual indica que esta retención debió reconocerse contablemente por parte del FONADE en la subcuenta 142202-RETENCIÓN EN LA FUENTE de la cuenta 1422-ANTICIPOS O SALDOS A FAVOR POR IMPUESTO Y CONTRIBUCIONES, con independencia de las aclaraciones que al respecto se deban realizar al acta de liquidación del convenio.

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 evitar que se sobreestimen los activos y los ingresos, así como la subestimación de los pasivos y los gastos.

Así las cosas, el procedimiento a seguir con respecto de los registros que deben realizar las entidades que aportaron recurso para la ejecución del objeto del convenio suscrito entre el Instituto Nacional de Vías y el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE) son los siguientes:



1. Es necesario precisar que con respecto a los recursos aportados tanto por el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS) como por ECOPETROL para que el Fondo Financiero de Proyectos de Desarrollo (FONADE) los administre en su calidad de gerente del proyecto referenciado en el objeto del convenio, cada una de ellas de manera independiente debió registrar los recursos trasladados al FONADE en la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS que forma parte de la agrupación 11-EFECTIVO.

Una vez desarrollado el objeto del convenio, y con la información suministrada por el FONADE, a cada una de las entidades aportantes es decir al INVÍAS y a ECOPETROL,

procederán a cancelar la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, debitando las cuentas y subcuentas respectivas del gasto siempre y cuando no se hayan destinado recursos para la construcción de infraestructura, caso en el cual la entidad a cargo de quien quede la propiedad deberá reconocerla como parte de sus activos.

2. La retención en la fuente practicada por el INVÍAS al FONADE en su calidad de beneficiario de la cuota de gerencia debió reconocerse contablemente por parte del FONADE en la subcuenta 142202-RETENCIÓN EN LA FUENTE de la cuenta 1422-ANTICIPOS O SALDOS A FAVOR POR IMPUESTO Y CONTRIBUCIONES.

n. CONCEPTO 20097-132857. Reconocimiento por parte de la Gobernación de Córdoba de los recursos destinados al plan de aguas departamental, e inviabilidad de que Aguas de Córdoba S.A. E.S.P. efectúe el reconocimiento de activos y pasivos por dicho plan

CONCEPTO 20097-132857 del 30-09-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1424	Recursos entregados en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Gobernación de Córdoba de los recursos destinados al plan de aguas departamental, e inviabilidad de que Aguas de Córdoba S.A. E.S.P. efectúe el reconocimiento de activos y pasivos por dicho plan	

Doctora
GLORIA ROMERO ARROYO
Revisora Fiscal
Aguas de Córdoba S.A. ESP

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20097-132857, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

Dentro del marco de la Política Nacional de Agua Potable y Saneamiento Básico, y en desarrollo del esquema institucional diseñado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, para el manejo de los planes departamentales de Agua (PDA), la Gobernación de Córdoba y cuatro municipios crearon la Empresa Aguas de Córdoba S.A. E.S.P. para que fuese la encargada de todas las funciones del gestor, órgano que hace parte de la estructura operativa del plan.

Para llevar a cabo este plan, la Gobernación de Córdoba suscribió convenios con varios municipios del departamento, cada uno de ellos aporta recursos, junto con la Gobernación y la Nación, para los proyectos aprobados por el Comité Directivo del PDA. Estos recursos son depositados por cada ente territorial en la fiducia que para tal fin y por disposición del Ministerio fue constituida entre la Gober-

nación de Córdoba y BBVA Fiduciaria S.A. Los recursos girados no son depositados en cuentas bancarias de Aguas de Córdoba. Esta entidad, por poder especial, conferido por la Gobernadora de Córdoba, es quien contrata y autoriza los pagos a los contratistas de las obras a través de la fiducia.

En este orden de ideas, pregunta:

1. ¿Debe Aguas de Córdoba llevar en sus registros contables como activo un encargo fiduciario que no está constituyendo?
2. ¿Cómo debe llevar el registro de las órdenes de pago a los contratistas, enviadas a la fiducia?
3. ¿Cómo sería el registro de operaciones entre la Gobernación-Fiducia y la empresa como gestor, de tal forma que a esta última no se le alteren sus estados financieros por el manejo de recursos que no ingresan a ella?
4. ¿Qué manejo contable y presupuestal se debe dar a esta situación, de tal forma que no se afecten los estados financieros y la situación tributaria?



CONSIDERACIONES

Las cláusulas primera y tercera del convenio interadministrativo para la ejecución y materialización del Plan Departamental para el manejo empresarial de los servicios de agua potable y saneamiento de 2007-2012, establecen:

“CLAUSULA PRIMERA. OBJETO: El objeto del presente convenio es encargar a la empresa AGUAS DE CÓRDOBA S.A. E.S.P., como Gestora del Plan Departamental de Aguas, de conformidad con lo establecido por el Decreto 3200 de 2008, para la implementación, seguimiento y ejecución del Plan departamental para el Manejo Empresarial de los servicios de Agua Potable y Saneamiento (PDA).

PARÁGRAFO. En cumplimiento al anterior encargo, AGUAS DE CÓRDOBA S.A. E.S.P., adelantará los procesos de contratación requeridos para la adecuada implementación del PDA.

(...)

CLÁUSULA TERCERA. OBLIGACIONES DE AGUAS DE CÓRDOBA S.A. ESP.: En cumplimiento del objeto del presente convenio **AGUAS DE CÓRDOBA S.A. ESP.**, se obliga a:

3.1 Gestionar, implementar y ejecutar a través del encargo fiduciario que ha constituir (sic) la Gobernación de Córdoba para el desarrollo del Plan de Agua Potable y Alcantarillado 2008-2012, los recursos comprometidos por los Municipios y el Departamento provenientes del SGP, de las regalías, y los aportes que haga la Nación, la Corporación Autónoma CVS y los otros entes que hagan aportes y ejecutarlos a través de dicho encargo”.

Por su parte, el poder especial conferido por el Representante Legal del Departamento de Córdoba al Representante Legal de la empresa Aguas de Córdoba S.A. E.S.P., para las actuaciones determinadas en el contrato de encargo fiduciario, celebrado con la BBVA fiduciaria S.A., expresa:

“(...) Como consecuencia de lo anterior, el Representante Legal de la empresa AGUAS DE CÓRDOBA S.A. E.S.P., queda expresa facultado para en nombre del Representante Legal del Departamento de Córdoba, registrar su firma y cumplir con las demás condiciones exigidas para la autorización de pagos o desembolsos en la tarjeta que para el efecto le ha de suministrar la Fiduciaria, en cumplimiento con lo exigido por la cláusula sexta del contrato de encargo fiduciario; las facultades aquí conferidas autoriza al apoderado para:

a) Presentar a nombre del Departamento de Córdoba al COMITÉ FIDUCIARIO y a la FIDUCIARIA el plan de pago de los tres meses siguientes, acorde con la prelación de pagos señalada en la cláusula quinta del contrato de encargo fiduciario, **b)** Ordenar a nombre y en representación del Representante Legal del Departamento de Córdoba a la FIDUCIARIA realizar los pagos programados indicando el beneficiario, concepto, identificación, descuentos y retencio-

nes y el valor neto a pagar, el rubro presupuestal que se ha de afectar con el pago y el número de la cuenta de ahorro o corriente, destino del pago mediante el diligenciamiento de la orden de pago; **c)** Entregar a nombre y en representación del Representante Legal del Departamento la proyección del cronograma completo de los pagos periódicos correspondientes al crédito externo que suscriba el Departamento para la implementación del PDA”.

En este sentido, la cláusula sexta del contrato de encargo fiduciario de administración, fuente de pago y pagos, celebrado entre el Departamento de Córdoba y la Fiduciaria BBVA, dispone:

“SEXTA. CONDICIONES PARA LA REALIZACIÓN DE LOS PAGOS DEL PLAN EXCEPTO PARA EL PAGO DEL SERVICIO DE DEUDA DEL CRÉDITO, DE LOS ACUERDOS DE PAGO Y APORTES AL FONDO DE CONTINGENCIA. El representante legal de el DEPARTAMENTO., será el Ordenador del Gasto, quien una vez firmado el presente ENCARGO FIDUCIARIO DEPARTAMENTO DE CÓRDOBA, registrará su firma y cumplirá con las demás condiciones exigidas para la autorización de pagos o desembolsos en la tarjeta que para el efecto suministrará LA FIDUCIARIA. (...).”

En materia contable, la descripción y dinámica de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN establece que “Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades.

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

DINÁMICA

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.

El poder especial otorgado al Representante Legal de la Empresa Aguas de Córdoba S.A. E.S.P., para adelantar los procesos de contratación en desarrollo del plan de aguas departamental y autorizar los pagos a los contratistas, corresponde a una gestión administrativa, que no implica el reconocimiento de activos y pasivos por parte



de la misma, sino la entrega de informes sobre las actuaciones adelantadas.

En estos términos, la Gobernación de Córdoba, como titular del encargo fiduciario constituido, deberá reconocer los valores entregados que le correspondan a la administración departamental en la subcuenta 142401-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Lo propio harán los municipios de acuerdo con el porcentaje aportado en la constitución del encargo fiduciario. De acuerdo con los pagos que se realicen con cargo a dicha cuenta, la entidad deberá realizar los ajustes correspondientes.

CONCLUSIÓN

La actuación que adelanta el Representante Legal de la Empresa Aguas de Córdoba, para la contratación y autorización

de pagos, de acuerdo con el poder especial otorgado por la Gobernación de Córdoba, corresponde a una gestión administrativa, que no implica el reconocimiento activos y pasivos por parte de la misma, sino la entrega de informes sobre las afectaciones realizadas al encargo fiduciario.

Teniendo en cuenta que la Gobernación de Córdoba es el titular del encargo fiduciario constituido para el desarrollo del plan de aguas departamental, deberá reconocer los recursos entregados que le correspondan a la administración departamental en la subcuenta 142401-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Lo propio harán los municipios de acuerdo con el porcentaje aportado en la constitución del encargo fiduciario. De acuerdo con los pagos y movimientos que se realicen en dicha cuenta, la entidad deberá realizar los ajustes correspondientes.

- o. CONCEPTO 200910-135966. Valor a reportar por operaciones recíprocas por convenios suscritos cuando la entidad tiene un saldo, y la otra entidad un valor diferente dado que aún no ha contabilizado la legalización

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 20. Literal e.

- p. CONCEPTO 200910-136145. Reconocimiento de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas, respecto de las obligaciones contractuales relacionadas con la entrega de tales recursos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1420-Avances y anticipos entregados. Literal h.

- q. CONCEPTO 200911-136943. Reconocimiento contable de rendimientos financieros originados en convenio de administración de recursos suscrito entre el Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP) y el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX)

CONCEPTO 200911-136943 del 30-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1424 2905 Recursos entregados en administración Recaudos a favor de terceros
	Subtema		Reconocimiento contable de rendimientos financieros originados en convenio de administración de recursos suscrito entre el Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP) y el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX).

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

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 200911-136943 mediante la cual consulta "Cómo contabilizar los rendimien-

tos financieros originados en un convenio, teniendo en cuenta que no son ingresos de la entidad, que no son administrados ni serán recibidos por la entidad, pero que requieren ser controlados".



Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

La Cláusula décima novena del Convenio 020 de 1996 suscrito entre el Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP) y el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX), señala que *“Los recursos disponibles del Fondo serán invertidos a través del portafolio de inversiones de Fondos del ICETEX y aumentarán la disponibilidad del Fondo. Los rendimientos obtenidos a la liquidación del Convenio se consignarán a la Dirección del Tesoro Nacional”*. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, indicando 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”*, y señala que se debita con *“(…) 2-El valor de los rendimientos obtenidos”*.

El CGC también describe la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, indicando 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”*.

CONCLUSIÓN

De los textos transcritos se concluye que los rendimientos originados en el Convenio 020 de 1996, se reconocen como aumentos de la disponibilidad del Fondo. En ese sentido, los rendimientos que deban consignarse a la Dirección del Tesoro Nacional, de acuerdo con el convenio, se reconocen con un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un débito en la subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

- r. CONCEPTO 200912-137458. Reconocimiento de los valores girados por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural a FINAGRO, para la ejecución, implementación y otorgamiento de los distintos apoyos, incentivos y demás instrumentos que integren el Programa “Agro, Ingreso Seguro (AIS)”

CONCEPTO 200912-137458 del 30-12-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1424	Recursos entregados en administración
		1.2	1470	Otros deudores
		1.3	5808	Otros gastos ordinarios
	Subtema		Reconocimiento de los valores girados por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural a FINAGRO, para la ejecución, implementación y otorgamiento de los distintos apoyos, incentivos y demás instrumentos que integren el Programa “Agro, Ingreso Seguro (AIS)”	

Doctor
EDUARDO CARLOS GUTIÉRREZ NOGUERA
Secretario General
Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137458, en la cual consulta acerca del registro que vienen realizando para el reconocimiento de los recursos transferidos al Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario (FINAGRO), para la ejecución, implementación y otorgamiento de los distintos apoyos, incentivos y demás instrumentos que integren el Programa “Agro, Ingreso Seguro (AIS)”.

Sobre el particular manifiesta que la Contraloría General de la República en su informe final de la Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral, señaló como hallazgo:

“El MADR registra hechos económicos en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental por \$853.298.4 millones, afectando los gastos Operacionales por la Ejecución de los Convenios suscritos en cumplimiento de su cometido estatal; no obstante, ellos son contabilizados bajo la connotación de Generales”.

También informa que *“Para superar este hallazgo se concertó como acción correctiva solicitar a la Contaduría General de la Nación la revisión del concepto dado mediante Oficio No. 20089119200 del 21 de octubre de 2008, para determinar qué cuenta debe utilizar el MADR para registrar los recursos destinados a la ejecución de los proyectos”*.



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

CONSIDERACIONES

Para responder su consulta, es oportuno precisarle que el concepto emitido mediante el expediente 20089-119200 de octubre 21 de 2008, tuvo en cuenta el objeto, el alcance, los derechos y las obligaciones de las partes pactados en el convenio analizado en ese momento. En tal sentido, para dar respuesta a la presente solicitud se tendrá como soporte la fotocopia del Convenio Interadministrativo suscrito entre el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y el Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario (FINAGRO).

El numeral 9 de las Consideraciones del convenio en mención establece: *“Que de conformidad con los principios del artículo 209 de la Constitución Política, EL MINISTERIO requiere contar con la colaboración de FINAGRO para la debida y adecuada administración, implementación y otorgamiento de los apoyos, incentivos y demás instrumentos del Programa Agro, Ingreso Seguro (AIS), incluyendo la Línea Especial de Crédito (IAT), el Incentivo a la Capitalización Rural (ICR), y el Incentivo a la Asistencia Técnica (IAT)”*.

La cláusula primera del citado convenio señala como objeto, *“(...) la administración de recursos para la ejecución, implementación y otorgamiento de los distintos apoyos, incentivos y demás instrumentos que integren el Programa Agro, Ingreso Seguro (AIS)”*.

La cláusula quinta del referido convenio establece como obligaciones de FINAGRO: *“1) Administrar y ejecutar, conforme al Plan Operativo, los recursos destinados a la ejecución del objeto del presente Convenio; (...). 3) Implementar y otorgar los apoyos, incentivos y demás instrumentos que integren el Programa “Agro, Ingreso Seguro (AIS)”, incluyendo la Línea Especial de Crédito, el Incentivo a la Capitalización Rural (ICR), y el Incentivo a la Asistencia Técnica (IAT), con sujeción a la normatividad vigente y a las directrices impartidas por EL MINISTERIO; (...). 6) Abrir una cuenta independiente y llevar registros contables y administrativos separados de los de su propia gestión, que permitan comprobar la adecuada inversión de los recursos que EL MINISTERIO le transfiera para la ejecución (...); 7) Rendir ante EL MINISTERIO informes trimestrales y un informe final, en relación con la ejecución técnica y financiera del Convenio, (...); 16) Consignar a la Dirección del Tesoro Nacional, los recursos no ejecutados y los rendimientos financieros, previo a la liquidación del convenio”*. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, la cláusula novena del mencionado convenio, indica que: *“EL MINISTERIO le reconocerá a FINAGRO los costos que se generen por razón de la administración y ejecución de los recursos que integran el presente Convenio, de conformidad con lo previsto en el Plan Operativo”*.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, como *“el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades”*.

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con *“1- El valor de los recursos entregados. 2- El valor de los rendimientos obtenidos”*. Y se acredita con *“1- El valor de los recursos reintegrados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados. 3- El valor reclasificado a las correspondientes cuentas de activo”*.

En este orden de ideas, para reconocer 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 administrador y ejecutor del convenio.

Por otra parte, el párrafo 282 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, establece 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”*.

Asimismo, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, como *“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”*.

Ahora bien, en relación con los recursos del convenio destinados a otorgar créditos, el párrafo 152 del Plan General de Contabilidad Pública, 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 (...), los préstamos concedidos, (...)”*.

El Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, como *“el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores”*.

La subcuenta 147073-Préstamos Concedidos por Instituciones no Financieras registra los relacionados con préstamos distintos a los concedidos por las instituciones financieras y los préstamos gubernamentales”.

La dinámica de esta cuenta establece que se debita con *“El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos”*. Y se acredita con *“1- El valor de los recaudos totales o parciales de los derechos registrados en esta*



cuenta. 2- El valor de los deudores que se castiguen por incobrables, una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes”.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los valores girados por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural al Fondo para el Financiamiento del Sector Agropecuario (FINAGRO) para la ejecución del convenio interadministrativo, se reconocen en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Con la ejecución del convenio, los incentivos y apoyos otorgados se reconocen con un débito en la subcuenta 580805-Incentivos a sectores productivos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Por su parte, los dineros entregados bajo la modalidad de Línea Especial de Crédito, se reconocen debitando la subcuenta 147073-Préstamos concedidos por instituciones no financieras, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

- s. CONCEPTO 200912-138381. Reconocimiento por parte de Centrales de Transportes S.A. de recursos girados a un Consorcio, e inviabilidad de aplicar la Orientación Profesional número 4 “Consortios y Uniones Temporales” expedida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública

CONCEPTO 200912-138381 del 30-12-09

CONCEPTO 200912-138381 del 30-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de Centrales de Transportes S.A. de recursos girados a un Consorcio, e inviabilidad de aplicar la Orientación Profesional número 4 “Consortios y Uniones Temporales” expedida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública

Doctora

MARTHA IRENE JIMÉNEZ M.

Centrales de Transportes S.A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 200912138381 mediante la cual consulta “(...) cómo aplica el pronunciamiento No, 4 del año 2002 del Consejo Técnico de la Contaduría frente al plan único de cuentas público, en lo relativo a los consorciados, a quienes sugiere el manejo de una cuenta independiente de los giros hechos al consorcio, pero que el PUC público no permite la creación de las mismas”.

Sobre el particular, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 5º de la Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación, expresa que “(...) 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).

En ese sentido, la Orientación Profesional número 4 “Consortios y Uniones Temporales” expedida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, referenciada en su consulta, no le es aplicable a las entidades que hacen parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública.

Por su parte el Catálogo General de Cuentas, que hace parte del RCP, describe la cuenta 1424- RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, indicando 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.” (Subrayado fuera de texto).

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

En relación con los elementos de carácter instrumental para el reconocimiento y revelación de los elementos de los estados contables relacionados con los consorcios, el párrafo 414 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala que “(...) Las subcuentas se desagregan en auxiliares de acuerdo con las necesidades específicas de la entidad contable pública o de determinados usuarios de la infor-



mación” y el Catálogo General de Cuentas establece que *“La definición de las Clases, Grupos, Cuentas y Subcuentas está reservada para la Contaduría General de la Nación. A partir de allí, las entidades contables públicas podrán habilitar, discrecionalmente, niveles auxiliares en función de sus necesidades específicas, excepto para los casos en los cuales se regule la estructura de este nivel”.*

CONCLUSIÓN

La Orientación Profesional número 4 “Consortios y Uniones Temporales” expedida por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, referenciada en su consulta,

no le es aplicable a la entidad contable pública Centrales de Transportes S.A.

Los giros que la entidad realice al Consorcio se reconocen con un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras.

La entidad puede crear los códigos auxiliares que sean requeridos, a partir del séptimo dígito, de acuerdo con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

- t. CONCEPTO 20097-132331. Reconocimiento por parte del DAPRE de convenio suscrito con FONDOPAZ, Acción Social y la Federación Nacional de Cafeteros, para coordinar acciones y adelantar proyectos enmarcados dentro del desarrollo social, que generen condiciones para el logro y mantenimiento de la paz, con las comunidades objeto de las acciones enmarcadas dentro del convenio

CONCEPTO 20097-132331 DEL 28-07-09

CONCEPTO 20097-132331 DEL 28-07-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1424 0855 Recursos entregados en administración Cuentas por pagar pendientes de cancelar (Db)
	Subtema		Reconocimiento por parte del DAPRE de convenio suscrito con FONDOPAZ, Acción Social y la Federación Nacional de Cafeteros, para coordinar acciones y adelantar proyectos enmarcados dentro del desarrollo social, que generen condiciones para el logro y mantenimiento de la paz, con las comunidades objeto de las acciones enmarcadas dentro del convenio

Doctora

LILIAN PATRICIA MORALES ROJAS

Contadora

Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132331, relacionada con el reconocimiento y revelación contable del convenio marco de cooperación, suscrito entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE), Alto Comisionado para la Paz, el DAPRE - Fondo de Programas Especiales para la Paz (FONDOPAZ), la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional-Acción Social y la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia, cuyo objeto es el de coordinar acciones y adelantar proyectos enmarcados dentro del desarrollo social, con el propósito de generar condiciones para el logro y mantenimiento de la paz, con las comunidades objeto de las acciones enmarcadas dentro del convenio; recursos que de acuerdo con lo señalado en los literales b) y c), de la Cláusula Segunda –Valor y forma de pago– se estableció que “b) Un segundo desembolso equivalente al 35% del valor total del convenio, por la suma de VEINTIDÓS MIL CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$22.050.000.000) una vez el Comité Operativo del presente convenio lo aprue-

be contra acta de avance y compromisos y c) Un tercero y último desembolso, equivalente al 15% del valor total del convenio, por la suma de NUEVE MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA MILLONES DE PESOS (\$9.450.000.000) una vez el Comité operativo del presente convenio lo apruebe contra acta de avance y compromisos”.

De conformidad con lo expuesto, la Federación Nacional de Cafeteros expide Cuenta de Cobro de fecha 31 de diciembre de 2008, donde hace exigible el saldo del aporte del DAPRE, correspondiente a los literales b) y c), por valor de TREINTA Y UN MIL QUINIENTOS MILLONES DE PESOS (\$31.500.000.000), y en razón a lo estipulado en el Artículo 6° del Decreto 1957 de 2007, el cual modificó el Artículo 31 del Decreto 4730 de 2005, estableció “(...) Cada órgano constituirá al 31 de diciembre del año cuentas por pagar: a)...; b)... c) Con los recursos respecto de los cuales se hayan cumplido los requisitos que hagan exigible su pago”.

Teniendo en cuenta lo anterior, el DAPRE procedió a constituir dicho saldo en las Cuentas por Pagar y reflejar este valor



en los Estados Financieros a diciembre 31 de 2008 en la cuenta 240102-Proyectos de inversión, registro y revelación que la Contraloría General de la República no comparte.

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala 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 en administración deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta correspondiente, 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, la entidad deberá disminuir la subcuenta correspondiente de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y contrapartida en la subcuenta del gasto generado conforme al objeto del convenio, o el valor reclasificado a la subcuenta del activo, cuando se establezca en las cláusulas que los bienes o productos producidos o adquiridos serán de propiedad de DAPRE.

En cuanto a las cuentas por pagar, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, con relación a la adquisición de bienes y servicios nacionales establece que "Representa el valor de las obligaciones autorizadas por vía general, contraídas por la entidad contable pública por concepto de adquisición de bienes o servicios de proveedores nacionales, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En la subcuenta 240102-Proyectos de inversión se registrará la adquisición de bienes y servicios identificados con proyectos específicos de inversión". (Subrayado fuera de texto).

Quiere decir lo expuesto que el reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales relacionados con proyectos específicos de inversión, corresponderá a adquisición de bienes y servicios que han sido efectivamente recibidos o prestados de conformidad con las condiciones legales pactadas, y no sobre acuerdos de entrega de recursos financieros de manera anticipada sin haber sido recibidos los bienes o prestado los servicios, como es el caso objeto de la consulta.

Ahora, en relación con la constitución de cuentas por pagar en el contexto del Estatuto Orgánico del Presupuesto vigente, es de aclarar que este es un concepto presupuestal, y en ese sentido, el numeral 2.9.1.6 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto del Marco Conceptual 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 v 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).

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 guardando la clasificación establecida en el Estatuto Orgánico del Presupuesto, así, el presupuesto de rentas, se constituye en una estimación de los ingresos corrientes y los recursos de capital, para la vigencia respectiva, y el presupuesto de gastos o Ley de Apropriaciones es la autorización de los gastos de funcionamiento, el servicio de la deuda y los gastos de inversión.

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; 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.

Por lo anterior, es importante señalar que se debe tener especial cuidado cuando se interpreten los resultados obtenidos desde la perspectiva presupuestal y la perspectiva contable, por cuanto, los dos sistemas presentan resultados diferentes que deben ser analizados sobre la base de las características y las reglas de cada uno; pero eso sí, teniendo en cuenta que los dos sistemas presentan información valiosa para la toma de decisiones, dentro de su campo de acción, por lo cual es posible conciliar y comparar sus resultados.

Así las cosas, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresa que la cuenta 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS "Representa el valor de las obligaciones, incluidos los anticipos no desembolsados, adquiridos con el presupuesto de la vigencia anterior, que se encuentran pendientes de pago y se constituyen al inicio de la vigencia de conformidad con las normas legales vigentes".

En ese orden de ideas, la constitución de cuentas por pagar al inicio de cada vigencia se reconocen contablemente en las subcuentas respectivas de la cuenta 0855-CUENTAS POR PAGAR PENDIENTES DE CANCELAR, y contrapartida en la



subcuenta 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS, y las cuales se constituyen para pagar servicios prestados, bienes u obras recibidas a satisfacción o anticipos pactados antes del 31 de diciembre del año en curso, es decir cuando el objeto se ha realizado pero se encuentra pendiente el pago.

Cabe recalcar, que no deben confundirse los registros contables realizados en las cuentas de presupuesto y tesorería con las realizadas en la contabilidad patrimonial, dado que la contabilidad presupuestal es la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, y la contabilidad patrimonial relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, los resultados y los flujos de recursos de una entidad.

Por tal razón los recursos entregados a terceros en cumplimiento de convenios o acuerdos suscritos por las entidades públicas, deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta correspondiente, 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 o acuerdo, la entidad deberá disminuir la subcuenta correspondiente de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y contrapartida en la subcuenta del gasto generado conforme al objeto del convenio o acuerdo, o el valor reclasificado a la subcuenta del activo, cuando se establezca en las cláusulas que los bienes o productos producidos o adquiridos serán de propiedad del DAPRE.

Ahora bien, si los recursos entregados en administración son inferiores a las legalizaciones entregadas por el administrador del recurso, dicha diferencia se deberá reconocer con un crédito a la subcuenta 240102-Proyectos de inversión, de la cuenta: 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, con una contrapartida débito correspondiente a las subcuentas que registren el tipo de bien o servicio adquirido, según la naturaleza del proyecto de inversión.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos entregados a terceros en administración deben reconocerse

mediante un débito a la subcuenta correspondiente, 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 o acuerdo, la entidad deberá disminuir la subcuenta correspondiente de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, y contrapartida en la subcuenta del gasto generado conforme al objeto del convenio, o el valor reclasificado a la subcuenta del activo, cuando se establezca en las cláusulas que los bienes o productos producidos o adquiridos serán de propiedad de DAPRE.

Ahora bien, si los recursos entregados en administración son inferiores a las legalizaciones entregadas por el administrador del recurso, dicha diferencia se deberá reconocer con un crédito a la subcuenta 240102-Proyectos de inversión, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, y contrapartida débito correspondiente a las subcuentas que registren el tipo de bien o servicio adquirido, según la naturaleza del proyecto de inversión.

De otra parte, la constitución de cuentas por pagar al inicio de cada vigencia se reconocen contablemente en las subcuentas respectivas de la cuenta 0855-CUENTAS POR PAGAR PENDIENTES DE CANCELAR, y contrapartida en la subcuenta 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS, las cuales se constituyen para pagar servicios prestados, bienes u obras recibidas a satisfacción o anticipos pactados antes del 31 de diciembre del año en curso, es decir cuando el objeto se ha realizado pero se encuentra pendiente el desembolso correspondiente al pago.

Cabe recalcar, que no deben confundirse los registros contables realizados en las cuentas de presupuesto y tesorería con las realizadas en la contabilidad patrimonial, dado que la contabilidad presupuestal es la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, y la contabilidad patrimonial relaciona todas las operaciones que afectan el patrimonio, los resultados y los flujos de recursos de una entidad.



1425- Depósitos entregados en garantía

- a. CONCEPTO 200910-135586. Reconocimiento por parte de INVÍAS de convenio interadministrativo de cuentas en participación suscrito con CISA S.A., reconocimiento de depósito para cubrir gastos, de rendimientos financieros, de utilidades generadas y arrendamientos pendientes de recaudo

CONCEPTO 200910-135586 del 30-11-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1425 Depósitos entregados en garantía
		1.2	4805 Financieros
		1.3	5211 Generales
		1.4	4808 Otros ingresos ordinarios
		1.5	1470 Otros deudores
Subtema		Reconocimiento por parte de INVÍAS de convenio interadministrativo de cuentas en participación suscrito con CISA S.A., reconocimiento de depósito para cubrir gastos, de rendimientos financieros, de utilidades generadas y arrendamientos pendientes de recaudo	

Doctora

SOLEDAD MATIZ PINZÓN

Coordinadora del Área de Contabilidad

Instituto Nacional de Vías (INVÍAS)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135586, en la cual consulta el reconocimiento contable de la cláusula sexta del convenio interadministrativo de cuentas en participación, suscrito entre la Central de Inversiones (CISA) S.A. y el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), relativa a la constitución de un depósito para cubrir los gastos, en caso de que las utilidades del ejercicio no alcancen a cubrirlos, así como de los ingresos y gastos a cargo de INVÍAS generados con ocasión del citado convenio.

Así mismo, solicita concepto sobre el registro de los arrendamientos pendientes de recaudo que fueron recibidos de Ferrovías y que se encuentran contabilizados en la subcuenta 147006-Arrendamientos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, dado que al entregarse para su cobro a CISA S.A. solo se recibirá una parte de los mismos, como utilidad neta luego de descontar los respectivos gastos. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Instituto Nacional de Vías (INVÍAS) y la Central de Inversiones S.A. celebraron un convenio interadministrativo de cuentas en participación el 1° de agosto de 2008, que fue modificado el 2 de octubre de 2009, cuyo objeto está definido de la siguiente manera: "(...) llevar a cabo todas las actividades inherentes a la contratación y explotar la operación mercantil relacionada con los contratos de arrendamiento de los inmuebles que el **PARTÍCIPE INACTIVO** entregue al **GESTOR** y que inicialmente corresponden a los inmuebles descritos en Anexo N° 1 del presente contrato, así como de

los inmuebles de su propiedad que a futuro el **PARTÍCIPE INACTIVO** adicione tanto suscritos por este, así como terceros productos de las concesiones y que son propiedad también del INVÍAS o producto de la administración que ejerzan entidades estatales posteriormente absorbidas por El Instituto los cuales en total no podrán exceder de trescientos (300) contratos de arrendamiento."

El numeral 2 de las consideraciones relacionadas con la modificación 1 del contrato en mención, indica: "Que en virtud del Decreto 4819 de 2007 el objeto social de Central de Inversiones S.A. consiste en gestionar, (...), arrendar a cualquier título, toda clase de bienes inmuebles, muebles, (...), cuyos propietarios sean entidades públicas de cualquier orden o rama, incluidos los organismos autónomos e independientes, (...)." (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 4 de la citada modificación, señala: "Que en ejecución del convenio descrito en el numeral anterior, INVÍAS manifestó a Central de Inversiones S.A., su interés por incluir en la cuenta en participación contratos de arrendamiento sobre inmuebles que son de su propiedad pero cuyo arrendador corresponde a terceros producto de las concesiones que el estado suscribe para la administración de redes viales o férreas, o producto de la administración que ejercieran entidades estatales posteriormente absorbidas por el INVÍAS." (Subrayado fuera de texto).

El parágrafo único, del numeral 1, de la cláusula segunda, del contrato en comento, con relación al seguimiento administrativo, establece: "En el caso de presentarse utilidades después de descontar los costos del objeto contractual, el **PARTÍCIPE INACTIVO** mediante comunicación



escrita dirigida al **GESTOR** indicará el uso que efectuara sobre las utilidades reportadas en el informe trimestral presentado por el **GESTOR** que corresponde al 40% de la utilidad total.

En lo que respecta a las utilidades del **GESTOR** las cuales serán equivalentes a un 60% de cada ejercicio, estas serán transferidas dentro de los 5 días hábiles siguientes a la rendición de cuentas trimestral de conformidad con lo descrito en la Cláusula Quinta del presente convenio.” (Subrayado fuera de texto).

De otro lado, la cláusula quinta del contrato, indica en relación con la rendición de cuentas: “**EL GESTOR** presentará al **PARTÍCIPE INACTIVO** rendición de cuentas por una única vez en forma bimestral (Noviembre y Diciembre) con el objeto de poder efectuar el cierre del periodo fiscal sobre la explotación de los contratos de arrendamiento que hagan parte del Anexo 1 entregados para la actividad del objeto contractual o los que se llegarán a incluir, así como de las utilidades liquidadas para las partes. Dichos informes deberán presentarse en medio magnético e impreso firmado por el representante legal.

Las demás rendiciones de cuentas se presentarán con una periodicidad trimestral en forma sucesiva. (...)” (Subrayado fuera de texto).

PARÁGRAFO SEGUNDO. EL GESTOR llevará una cuenta de orden en la cual se establezcan los ingresos, gastos y utilidad de la misma. Los ingresos, los costos y gastos serán registrados en el 100% por el **GESTOR** dentro de su contabilidad y cumplirá con todas las obligaciones fiscales que se deriven de los mismos. (...). La cuenta de orden se liquidará trimestralmente y las utilidades que le correspondan al **PARTÍCIPE INACTIVO** se registrarán como gastos, sin liquidar IVA y sin que se requiera presentar factura.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la cláusula sexta, sobre la constitución de un depósito, establece: “Para la explotación de la operación mercantil **EL PARTÍCIPE INACTIVO** deberá entregar como depósito un valor estimado sobre los gastos que en la actualidad se ocasionan mensualmente en la explotación de los contratos de arrendamiento, el cual será destinado al pago de gastos, en caso que las utilidades del ejercicio no permitan cubrir dichos conceptos; los dineros no serán a cargo del INVÍAS el depósito se constituye con las utilidades obtenidas del primer trimestre del ejercicio; para lo cual el **PARTÍCIPE INACTIVO** autoriza al **GESTOR** para que la (sic) utilidades obtenidas, equivalentes a CINCUENTA Y UN MILLONES DOSCIENTOS SETENTA Y SEIS MIL NOVECIENTOS SETENTA Y SIETE PESOS CON SETENTA Y TRES CENTAVOS (\$51.276.977,73) sean apropiados como depósito de la cuenta en participación, recursos que el **GESTOR** administrará hasta la liquidación del cierre definitivo del contrato, los rendimientos financieros que llegaren a generar dichos recursos

serán incluidos como ingresos del convenio Interadministrativo de cuentas en participación.

En caso que el valor de las pérdidas que genere el Convenio de cuentas en participación, sea superior al monto estipulado en el depósito constituido, estas serán asumidas por el **PARTÍCIPE INACTIVO** dentro de los diez (10) días hábiles contados a partir de la rendición de cuentas en la que se determine la pérdida, previa presentación de cuenta de cobro por parte del **GESTOR**.

Los dineros utilizados deberán ser legalizados por **EL GESTOR** mensualmente e informados trimestralmente mediante la rendición de cuentas, así:

El gestor aportará y así lo acepta el **PARTÍCIPE INACTIVO**, certificación de los gastos directos suscrita por el representante legal del **GESTOR**, medio que considera el **PARTÍCIPE INACTIVO** válido, en caso de necesitar el soporte físico de cualquiera de las facturas o gastos cancelados por el **GESTOR**, por solicitud propia o de las entidades de control esta entregará al **PARTÍCIPE INACTIVO** fotocopia de los mismos. El plazo estipulado para la entrega de las fotocopias será el que acuerden las partes en cada caso. (...).

PARÁGRAFO PRIMERO. El valor estimado del depósito podrá ser aumentado por las partes, en caso que transcurrido un tiempo de doce (12) meses de ejecución contractual se estime que es insuficiente para cubrir los gastos.

PARÁGRAFO SEGUNDO. Los recursos entregados al **GESTOR** a título de depósito podrán ser destinados por este igualmente para el pago de las sanciones que llegaren a causarse por ajustes y correcciones derivadas de la facturación de los cánones de arrendamiento, así como para cualquier pago que se derive de la explotación de los contratos, sin necesidad de autorización alguna adicional”. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la normativa contable, la Norma Técnica de Contabilidad Pública de Deudores, contenida en el párrafo 152, del Plan General de Contabilidad Pública, señala: “Noción. Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. (...)” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), describe la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, como aquella que: “Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública, con carácter transitorio, para garantizar el cumplimiento de contratos que así lo establezcan. Además registra los depósitos que se deriven de procesos judiciales.

Su dinámica señala que se debita con: “1- El valor de los depósitos entregados a terceros. 2- El valor de los rendimientos obtenidos de conformidad con las cláusulas convenidas en los depósitos entregados.”. Y se acredita



con "1- El valor de la aplicación o reintegro de los depósitos entregados. 2- El valor de los gastos generados con cargo a los depósitos entregados de conformidad con las cláusulas convenidas. (...)".

Por su parte, el CGC, con respecto a la descripción de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, indica: "Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas."

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción."

Así mismo, la descripción de la cuenta 4805-FINANCIEROS, establece: "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."

En relación con la cuenta 5211-GENERALES, el CGC, determina: "Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública."

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas, se colige que el tratamiento contable para las situaciones planteadas por el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS), es el siguiente:

De conformidad con lo establecido en la Cláusula Sexta, de la Modificación 1 del Convenio Interadministrativo de Cuentas en Participación, el depósito para pagar los gastos que no alcancen a ser cubiertos por las utilidades generadas, se constituirá con las utilidades obtenidas del primer trimestre del ejercicio; en tal sentido, INVÍAS debe registrar la constitución del depósito, debitando la subcuenta 142505-Depósitos sobre contratos, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, y acreditando la subcuenta 480817-Arrendamientos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Ahora bien, las condiciones del Convenio son expresas en cuanto a que dicho depósito solo podrá ser aumentado por las partes, luego de transcurridos 12 meses de ejecución contractual, si se estima que es insuficiente para cubrir los gastos. No obstante, en caso de que se generen rendimientos finan-

cieros, estos serán incluidos como ingresos del convenio. Para tal efecto, INVÍAS debe debitar la subcuenta 142505-Depósitos sobre contratos, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA, y acreditar la subcuenta 480590-Otros ingresos financieros, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. El detalle de los recursos registrados en esta subcuenta será objeto de revelación en notas a los estados contables.

De otra parte, dado que el 100% de los ingresos y gastos que se originen en virtud del mencionado convenio, debe ser registrado por CISA S.A., el depósito constituido debe afectarse solamente en el evento en que las utilidades sean insuficientes para cubrir el valor de los gastos, para lo cual INVÍAS, con base en los soportes suministrados por CISA S.A. y a lo indicado en el convenio, registra un débito en la subcuenta 521138-Contratos de administración, de la cuenta 5211-GENERALES, y un crédito en la subcuenta 142505-Depósitos sobre contratos, de la cuenta 1425-DEPÓSITOS ENTREGADOS EN GARANTÍA.

En cuanto a las utilidades generadas, de acuerdo con los informes periódicos rendidos por CISA S.A., serán objeto de reconocimiento por parte de INVÍAS, debitando la subcuenta 147006-Arrendamientos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 480817-Arrendamientos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. Una vez se produzca el giro de los recursos, se cancela la cuenta por cobrar debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1105-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditando la subcuenta 147006-Arrendamientos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

En relación con el último interrogante de su comunicación, sobre el tratamiento de los arrendamientos pendientes de recaudo que fueron recibidos de Ferrovías y que se encuentran contabilizados en la subcuenta 147006-Arrendamientos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, de acuerdo con lo conversado con funcionarios de Central de Inversiones S. A. e INVÍAS, es conveniente que las entidades definan si se va a producir el traslado de dicha cartera a CISA S.A., para que este Despacho pueda definir el tratamiento de tales recursos. No obstante lo anterior, mientras se produce el trámite administrativo, INVÍAS debe seguir reconociendo estos derechos.



1470-Otros deudores

- a. CONCEPTO 20092-126022. Reconocimiento de mantenimiento de bienes con extinción de dominio, por parte de la Dirección Nacional de Estupefacientes

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.8 Literal a.

- b. CONCEPTO 20093-127117. Reconocimiento del derecho por las cuotas partes pensionales por cobrar

CONCEPTO 20093-127117 del 03-04-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1470	Otros deudores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del derecho por las cuotas partes pensionales por cobrar	

Doctor

FRANCISCO MEJIA YEPES

Secretario de Hacienda

Alcaldía Municipal Yumbo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-127117, en la cual consulta el procedimiento que debe aplicar para reconocer los reintegros por aportes patronales (SIC) que efectúa el Seguro Social.

Informa la entidad que el Municipio cancela el valor total de la nómina de jubilados y posteriormente, el Instituto de Seguro Social reintegra el valor que le corresponde por la parte compartida (SIC), y que en la actualidad el reintegro se registra debitando la cuenta bancos y acreditando la respectiva cuenta del gasto cuando se trata de reembolsos de la vigencia actual, o en la cuenta 581588-Gastos de administración cuando corresponde a vigencias anteriores. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, es oportuno indicarle que los recursos reembolsados corresponden a cuotas partes pensionales y no a aportes patronales como usted lo señala.

Ahora, 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, establece en el numeral 9 que el pasivo real de pensiones lo constituye el valor de la nómina de pensionados que la entidad debe realizar, y que dicho pasivo se reconoce mediante un crédito a la subcuenta 251001-PENSIONES DE JUBILACIÓN PATRONALES, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y un débito a la subcuenta 272003-CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Asimismo, el numeral 12 del referido procedimiento, señala que el pago del pasivo real de pensiones se reconoce y registra debitando la subcuenta 251001-PENSIONES DE JUBILACIÓN PATRONALES, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando la subcuenta 190101-EFECTIVO, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

En referencia a las cuotas partes pensionales por cobrar en las cuales participa una entidad en relación con su o sus afiliados que han sido pensionados por otra entidad, la Corte Constitucional expresó en Sentencia T-1140 de 2003 radicado con el expediente T-783486, que las cuotas partes de pensiones constituyen un derecho cierto cobro y su incumplimiento es una infracción a la ley, al señalar que: "(...) *la entidad que reconoce la prestación se halla en la obligación de realizar el pago de la mesada pensional completa y tiene derecho a repetir a otras entidades las cuotas partes que a ellas les correspondan. Y el incumplimiento de esta obligación no solo plantea una infracción a la ley, sino también el menoscabo de los derechos fundamentales a la dignidad y al mínimo vital de que es titular el pensionado.*" (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, como "*el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores. (...).*"

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 4350-Operaciones de Colocación y Servicios Financieros, 4805-Financieros, 4808-Otros Ingresos Ordinarios. Para los descuentos no autorizados y para la subcuenta 147055-Depósitos en Entidades Intervenidas, la contrapartida corresponde a la cuenta 1110-Depósitos en Instituciones Financieras".



También, la dinámica de la cuenta establece que esta cuenta se debita con “El valor de los derechos que se originen por cada uno de los conceptos”.

En ese orden de ideas, el reconocimiento del derecho por las cuotas partes pensionales por cobrar, se efectúa en la subcuenta 147008-CUOTAS PARTES DE PENSIONES, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con contrapartida en la subcuenta 480803- CUOTAS PARTES DE PENSIONES, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. En consecuencia, la Alcaldía debe proceder a la reversión de los registros para efectos de garantizar la razonabilidad de la información contable pública.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que la Alcaldía debe reconocer y revelar el derecho por las cuotas partes pensionales por cobrar en la subcuenta 147008-CUOTAS PARTES DE PENSIONES, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con contrapartida en la subcuenta 480803- CUOTAS PARTES DE PENSIONES, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. Asimismo, procederá a la reversión de los registros efectuados inicialmente para garantizar la razonabilidad de la información contable pública.

- c. CONCEPTO 20094-127672. Reconocimiento de derechos e intereses por contribución a la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada/Reconocimiento de intereses moratorios sometidos a situaciones de incertidumbre

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401-Ingresos no tributarios. Literal c.

- d. CONCEPTO 20094-127658. Reconocimiento de intereses generados por error en el pago de aportes de seguridad social

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5801-Intereses. Literal a.

- e. CONCEPTO 20091-124562. Reconocimiento de apertura de títulos judiciales de embargos al Ministerio de Educación Nacional, por procesos contra el Fondo de Prestaciones del Magisterio e inviabilidad de reconocerlos en la cuenta 1416-Préstamos Gubernamentales Otorgados

CONCEPTO 20091-124562 del 11-02-09

CONCEPTO 20091-124562 del 11-02-09			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS. PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 1.2 2.1	1470 Otros deudores 8390 Otras cuentas deudoras de control Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	Subtema		Reconocimiento de apertura de títulos judiciales de embargos al Ministerio de Educación Nacional, por procesos contra el Fondo de Prestaciones del Magisterio e inviabilidad de reconocerlos en la cuenta 1416-Préstamos Gubernamentales Otorgados

Doctora

CARMENZA ROJAS QUINTERO

Profesional Especializada Contabilidad

Ministerio de Educación Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20091-124562, mediante la cual presenta consulta contable relacionada con la apertura de títulos judiciales, indicando que se trata de embargos que se realizan al Ministerio de Educación Nacional, pero que son procesos pertenecientes al Fondo de Prestaciones del Magisterio, y que una vez pagados por el Ministerio, los mismos son cobrados al Fondo, a través de La Previsora S.A.

La consulta se refiere a establecer si cuando se trata de embargos que corresponden al Fondo de Prestaciones del Magisterio, es procedente aplicar la cuenta 1416-Préstamos gubernamentales otorgados, u otra cuenta de deudores, en lugar de la cuenta 142503-Depósitos judiciales, tal como lo realiza el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario referenciar la normatividad aplicable al asunto materia de análisis, especial-



mente el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

En aplicación del numeral 6 del referido procedimiento contable, el Ministerio debe registrar inicialmente en cuentas de orden deudoras de control, cuando el banco le informa sobre la ejecución de la orden de embargo recibida de la autoridad judicial, con 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).

Con la apertura del título judicial, y sobre la base de que el Ministerio conoce que la demanda es en contra del Fondo Prestacional del Magisterio, debe adelantar las gestiones administrativas que sean pertinentes con este organismo para que responda por la respectiva demanda. Por lo tanto, al constituirse el título judicial con los dineros del Ministerio, contablemente se debe reconocer un derecho a cobrarle al Fondo Prestacional del Magisterio, para lo cual se debe utilizar la subcuenta 147013-Embargos judiciales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con contrapartida en la subcuenta del efectivo 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, registro que debe ser recíproco con el reconocimiento de la obligación por parte del Fondo Prestacional. Con este registro cancelará las cuentas de orden inicialmente afectadas.

El tratamiento contable de los demás eventos relacionados con este hecho se hará de acuerdo con la evolución del mismo, y de los valores que resulten finalmente al cancelar la demanda, o la devolución o reintegro de los recursos.

Por lo anteriormente expuesto, no es procedente que el Ministerio de Educación utilice el procedimiento contable

en la parte que se estableció para el caso del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cuando se embargan las cuentas de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), por demanda que corresponde a otra entidad del nivel nacional como sección del Presupuesto General de la Nación, dado que ese tratamiento establecido es exclusivo para esa entidad.

CONCLUSIÓN

De acuerdo a las consideraciones expuestas se concluye que:

1. Con la apertura del título judicial, y sobre la base de que el Ministerio conoce que la demanda es en contra del Fondo Prestacional del Magisterio, debe adelantar las gestiones administrativas que sean pertinentes con este organismo para que atienda la respectiva demanda. Por lo tanto, al constituirse el título judicial con los dineros del Ministerio, contablemente se debe reconocer un derecho a cobrarle al Fondo Prestacional del Magisterio, para lo cual se recomienda utilizar la subcuenta 147013-Embargos judiciales, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, con contrapartida en la subcuenta del efectivo 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, registro que debe ser recíproco con el reconocimiento de la obligación por parte del Fondo Prestacional. Con este registro cancelará las cuentas de orden inicialmente afectadas.
2. No es procedente que el Ministerio de Educación utilice el procedimiento contable en la parte que se estableció para el caso del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cuando se embargan las cuentas de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN), por demanda que corresponde a otra entidad del nivel nacional como sección del Presupuesto General de la Nación, dado que ese tratamiento establecido es exclusivo para esa entidad.



- f. CONCEPTO 20093-126829. Reconocimiento de cruce de cuentas por prestación del servicio de arrendamiento y pago del servicio de telefonía celular

CONCEPTO 20093-126829 del 02-06-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1470 Otros deudores
		1.2	2425 Acreedores
		1.3	5720 Operaciones de enlace
		1.4	1110 Depósitos en instituciones financieras
Subtema		Reconocimiento de cruce de cuentas por prestación del servicio de arrendamiento y pago del servicio de telefonía celular	

Doctora
LUZ MERY DUARTE G.
Jefe Sección de Contabilidad
Cámara de Representantes

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-126829, relacionada con el contrato de arrendamiento que va a firmar la Cámara de Representantes con COMCEL, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:

Manifiesta en su consulta que *"La Cámara de Representantes va a firmar contrato con COMCEL para arrendar un espacio en el Edificio Nuevo del Congreso con el fin de colocar una antena. Así mismo, se hará un cruce de cuentas con la factura que paga la Cámara mensualmente a Comcel y se descuenta el valor del arrendamiento, dinero que será consignado a la DTN.*

Como la parte de los Edificios está registrado 100% a la Contabilidad del Senado, se va a solicitar una autorización por parte del Presidente de la Cámara al Presidente del Senado para utilizar este espacio".

Por lo anterior consulta:

- ¿La Cámara de Representantes puede arrendar el señalado espacio?
- ¿La Corporación por su naturaleza puede percibir ingresos diferentes a los de la Dirección del Tesoro Nacional (DTN)?
- ¿Es suficiente respaldo una autorización del Senado de la República para utilizar dicho espacio?
- ¿Cuál sería el registro contable en el caso que se haga cruce de cuentas entre la factura que debe pagar la Cámara de Representantes con el valor del arrendamiento que pagaría Comcel?

CONSIDERACIONES

1, y 2. Contratos de arrendamiento

En relación con la facultad que tiene la Cámara de Representantes para firmar contratos de arrendamiento y percibir

ingresos, este Despacho se permite 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 anterior, dadas las funciones constitucionales y legales asignadas al Contador General de la Nación, excede su competencia pronunciarse sobre este tema, toda vez que excede el ámbito contable y corresponde a procesos administrativos; así las cosas, se sugiere dirigir la consulta a la Dirección General del Presupuesto Público Nacional (DGPPN) del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), por ser tema de su competencia.

3. Utilización de espacios para arrendamiento

En relación a establecer si es suficiente respaldo una autorización del Senado de la República para utilizar un espacio del Congreso para arrendar, me permito manifestarle que ese hecho debe ser resuelto por parte de las dos entidades, teniendo en cuenta que corresponde a actividades administrativas y que las entidades son responsables y autónomas en la administración y control de sus recursos; razón por la cual, deben implementar las políticas y procedimientos que se tendrán en cuenta para llevar a cabo sus diferentes procesos.

4. Ingresos por arrendamientos

En el supuesto que la Cámara de Representantes, de conformidad con su entorno jurídico, tenga la potestad de obtener recursos por arriendos, se precisa que el numeral 8 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con el principio de No compensación, establece que *"En ningún*



caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental".

El numeral 9.1.4.1 de las Normas técnicas relativas a los ingresos, 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 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.*

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).

Así mismo, el numeral 9.1.4.2 de las Normas técnicas relativas a los gastos, expresa que *"Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario.*

El 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.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta el principio contable de la no compensación, se hace necesario identificar tres momentos, a saber:

a) Causación del ingreso por arrendamiento:

Para el reconocimiento del derecho por arrendamiento la entidad basada en su entorno jurídico, el cual de permitirle realizar tal transacción, registrará un débito a la subcuenta 147006-Arrendamientos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 480817-Arrendamientos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

b) Causación del gasto por servicio de telefonía móvil

Para el reconocimiento de la obligación la entidad reconocerá un débito a la subcuenta 511117 o 521115-Servicios públicos, de la cuenta 5111 o 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración o de operación, y un crédito a la subcuenta 242504-Servicios públicos, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

c) Pago de la obligación con el derecho a favor de la entidad

Teniendo en cuenta que no se genera flujo de efectivo por el ingreso y el gasto, dado que se realiza un cruce de cuentas, la entidad debe disminuir el derecho y la obligación mediante un débito a la subcuenta 242504-Servicios públicos, de la cuenta 2425-ACREEDORES, y un crédito a la subcuenta 147006-Arrendamientos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, pero de presentarse un saldo a favor de la entidad pública, se deberá proceder de conformidad con lo establecido en el numeral 10 del CAPÍTULO IX PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES, contenido en el Manual de Procedimientos (MP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el cual establece que *"Los recursos recaudados en las cuentas bancarias de la DGCPN se registran debitando las subcuentas de conformidad con, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditando la subcuenta 472080-Recaudos, de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE. Por su parte, la entidad contable pública debita la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acredita las subcuentas y cuentas, de los grupos 13-RENTAS POR COBRAR o 14-DEUDORES, según corresponda".* (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, si el saldo es a favor de la entidad que presta el servicio de telefonía celular, se debitará la subcuenta 242504-Servicios públicos, de la cuenta 2425-ACREEDORES, con su correspondiente crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCLUSIÓN

1 y 2. En relación con la facultad que tiene la Cámara de Representantes para firmar contratos de arrendamiento y percibir ingresos, 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 anterior, dadas las funciones constitucionales y legales asignadas al Contador General de la Nación, excede su competencia pronunciarse sobre este tema, toda vez que excede el ámbito contable y corresponde a procesos administrativos; así las cosas, le sugiero dirigir su consulta a la Dirección General de Presupuesto del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), por ser tema de su competencia.

3. En relación a si es suficiente respaldo una autorización del Senado de la República para utilizar un espacio del Congreso para arrendar, me permito manifestarle que este hecho debe ser resuelto por parte de las dos entidades, teniendo



en cuenta que corresponde a actividades administrativas y que las entidades son responsables y autónomas en la administración y control de sus recursos; razón por la cual, deben implementar las políticas y procedimientos que se tendrán en cuenta para llevar a cabo sus diferentes procesos.

4. Con base en las consideraciones expuestas, la entidad debe reconocer los hechos relacionados con los contratos de arrendamientos, de conformidad con su entorno jurídico, en cada uno de los siguientes momentos:

a) Causación del ingreso por arrendamiento:

Para el reconocimiento del derecho por arrendamiento la entidad basada en su entorno jurídico, el cual de permitirle realizar tal transacción, registrará un débito a la subcuenta 147006-Arrendamientos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 480817-Arrendamientos, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

b) Causación del gasto por servicio de telefonía móvil

Para el reconocimiento de la obligación la entidad reconocerá un débito a la subcuenta 511117 o 521115-Servicios públicos, de la cuenta 5111 o 5211-GENERALES, según corresponda a gastos de administración o de operación, y un crédito a la subcuenta 242504-Servicios públicos, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

c) Pago de la obligación con el derecho a favor de la entidad

Teniendo en cuenta que no se genera flujo de efectivo por el ingreso y el gasto, dado que se realiza un cruce de cuen-

tas, la entidad debe disminuir el derecho y la obligación mediante un débito a la subcuenta 242504-Servicios públicos, de la cuenta 2425-ACREEDORES, y un crédito a la subcuenta 147006-Arrendamientos, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, pero de presentarse un saldo a favor de la entidad pública, se deberá proceder de conformidad con lo establecido en el numeral 10 del CAPÍTULO IX PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LAS OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES, contenido en el Manual de Procedimientos (MP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el cual establece que *"Los recursos recaudados en las cuentas bancarias de la DGCPN se registran debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditando la subcuenta 472080-Recaudos, de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE. Por su parte, la entidad contable pública debita la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acredita las subcuentas y cuentas, de los grupos 13-RENTAS POR COBRAR o 14-DEUDORES, según corresponda"*. (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, si el saldo es a favor de la entidad que presta el servicio de telefonía celular, se debitará la subcuenta 242504-Servicios públicos, de la cuenta 2425-ACREEDORES, con su correspondiente crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

g. CONCEPTO 20095-129585. Reconocimiento de la venta de predios ejidales

CONCEPTO 20095-129585 del 23-06-09

CONCEPTO 20095-129585 del 23-06-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1470	Otros deudores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la venta de predios ejidales	

Doctora

DIANA DEL PILAR CARVAJAL B.

P.U. Contabilidad y Presupuesto

Alcaldía de El Guamo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129585, en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable de la venta de predios (lotes ejidales) de propiedad de la Alcaldía de El Guamo, los cuales de conformidad con la información suministrada por usted mediante conversación telefónica, se encuentran registrados en el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Así mismo, consulta si los descuentos concedidos por el Alcalde en la venta de estos bienes, deben ser contabilizados.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el concepto No. 1077 de mayo 18 de 2006, expedido por la Oficina Asesora Jurídica de la Superintendencia de Notariado y Registro, en el cual se indica que *"Los ejidos son solares pertenecientes al común que existen dentro del área de una*



población. Lotes que pueden ser enajenados con las formalidades prescritas en la ley cuando no están afectados a algún uso público, según lo dispuesto por el artículo 201 del Código de Régimen Político y Municipal. Las leyes que rigen los ejidos son Ley 41 de 1948 (Ley Barbenera), Decreto 177 de 1952, Decreto 3130 de 1953 y Ley 64 de 1966.

Las formalidades y requisitos para la transferencia de bienes ejidales están establecidos en la Ley 41 de 1948, a saber: que el bien tenga la característica de ejidal, o sea bien común; se autorice por medio de acto administrativo la transferencia a título de venta y se otorgue el correspondiente instrumento público. Ese acto administrativo (resolución) no implica adjudicación de dominio u otro derecho real sobre los bienes raíces, por cuanto lo registrable es la escritura pública autorizada con base en aquella (resolución), protocolizando además todos los comprobantes fiscales y el acuerdo del Concejo". (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 3° de la Ley 41 de 1948, respecto a los terrenos ejidos, señala que "Los terrenos ejidos urbanos podrán ser destinados por los respectivos Concejos Municipales, a resolver el problema de la vivienda popular en las respectivas ciudades".

El artículo 6° de la citada ley, expresa que "El precio por el cual se vendan los terrenos ejidos urbanos podrá ser rebajado hasta un cuarenta por ciento (40%) del avalúo catastral. Este precio puede ser pagado por contados en plazos no mayores de veinte (20) años. En ningún caso el precio de los lotes que se vendan con la sola aprobación de los contratos por el Concejo, podrá ser superior al del avalúo catastral". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 22 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, en lo relacionado con la venta de estos activos, establece que "*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 ó 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 ó 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 ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES".

Respecto al tratamiento de los descuentos concedidos por el Alcalde en la venta de los terrenos, se debe tener en cuenta que de conformidad con la información suministrada mediante conversación telefónica sostenida con la contadora del municipio, se disminuyen directamente del precio de venta en el momento de llevar a cabo la operación. Razón por la cual, no son objeto de reconocimiento en la contabilidad del municipio.

Así las cosas, el registro contable de la venta se debe realizar por el valor neto de la misma, debitando la subcuenta 147078-ENAJENACIÓN DE ACTIVOS de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. Igualmente, se debe proceder a retirar de la contabilidad el costo histórico del bien registrado en la cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, retirar el valor de las cuentas valuativas asociadas al mismo (depreciación, provisión y valorización, si hay lugar a ello), y en caso de que se genere alguna diferencia registrarla como un ingreso o como un gasto, dependiendo de si el precio de venta es mayor o menor al valor en libros, como se indica en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.

CONCLUSIÓN

Los descuentos concedidos por el Alcalde en la venta de los bienes, no son objeto de reconocimiento en la contabilidad, puesto que se disminuyen directamente del precio de venta en el momento de llevar a cabo la operación.



Así las cosas, el registro contable de la operación se debe realizar por el valor neto de la misma, debitando la subcuenta 147078-ENAJENACIÓN DE ACTIVOS de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. Igualmente, se debe proceder a retirar de la contabilidad el costo histórico del bien registrado en la cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, retirar el valor de las cuentas valuativas asociadas al mismo (depreciación, provisión y

valorización, si hay lugar a ello), y en caso de que se genere alguna diferencia registrarla como un ingreso o como un gasto, dependiendo de si el precio de venta es mayor o menor al valor en libros, como se indica en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.

h. CONCEPTO 20098-133903. Reconocimiento de cuotas partes de pensiones pendientes de cobro

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 1. Literal d.

i. CONCEPTO 20099-134481. Reconocimiento por parte del INFIDER de la cartera del impuesto de vehículos automotores cedida por el Departamento de Risaralda

CONCEPTO 20099-134481 del 26-10-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1470	Deudores
		1.2	3208	Capital fiscal
	Subtema		Reconocimiento por parte del INFIDER de la cartera del impuesto de vehículos automotores cedida por el Departamento de Risaralda	

Doctora

MARIA DIOLLY GRISALES CONTRERAS

Contadora

Instituto Financiero para el Desarrollo de Risaralda (INFIDER)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134481 en la cual consulta el registro contable de la cartera de Impuesto sobre Vehículos Automotores cedido por el Departamento de Risaralda al Instituto Financiero para el Desarrollo de Risaralda (INFIDER), en cumplimiento de la Ordenanza 11 de mayo 5 de 2009 y del Convenio Interadministrativo 813 de agosto 21 de 2009. Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Ordenanza 11 de mayo de 2009, "por la cual se concede autorización al Gobernador para ceder al Instituto Financiero para el Desarrollo de Risaralda (INFIDER), unos bienes muebles e inmuebles, acciones, títulos valores y cartera de impuesto de rodamiento de vehículos para su capitalización" señala en el artículo 4º: "Autorícese al Gobernador para ceder al INSTITUTO FINANCIERO PARA EL DESARROLLO DE RISARALDA (INFIDER), el saldo insoluto de cartera por impuesto de rodamiento de vehículos, hasta la suma de \$6.000.000.000.00 valor presente.

PARÁGRAFO. La cartera que se ceda no podrá tener una antigüedad menor de veinticuatro (24) meses."

El artículo 6º de la misma Ordenanza señala que "la capitalización QUE SE AUTORIZA por medio de la presente Ordenanza, está estimada en un valor de VIENTITRÉS MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y UN MILLONES SETECIENTOS DOS MIL SEISCIENTOS TREINTA Y UN PESOS CON VEINTIOCHO CENTAVOS (\$23.461.702.631.28) MCTE."

De la misma manera la cláusula cuarta define las obligaciones de las partes así: "1. **DEL DEPARTAMENTO:** a) Transferir la suma indicada en el objeto al INFIDER, según la cartera recaudada por el departamento en cada vigencia. Para el efecto la Secretaría de Hacienda establecerá la cifra para transferir al INFIDER. b) Ejecutar el objeto del presente contrato, en todo caso, ciñéndose a lo establecido en la Ley 80 de 1993 y sus decretos reglamentarios. 2. **DEL INFIDER** a) El INFIDER destinará los recursos recibidos a su proceso de capitalización, de conformidad con los dispuesto en el artículo 6º de la Ordenanza 11 de 2009."

Con relación a la normativa contable, el párrafo 152 del Plan General de Contabilidad Pública establece que "los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. Hacen parte de este concepto (...) los 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.”

El CATÁLOGO General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, como “el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores.”

Por su parte, la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL se describe 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”. (Subrayado fuera de texto).

Por lo tanto, los recursos que recibe el INFIDER del Departamento de Risaralda para manejar los recursos de la cartera no menor a 24 meses, se deben reconocer como aporte patrimonial, debiendo registrarse en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que el INFIDER debe reconocer la cartera del impuesto de vehículos automotores cedida por el Departamento de Risaralda para su fortalecimiento patrimonial en la subcuenta 147062-Cartera Improductiva adquirida, de la cuenta 1470-DEUDORES y registrar como contrapartida la subcuenta patrimonial 320801-Capital Fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. Lo anterior, teniendo en cuenta que la Ordenanza 011 de mayo 5 de 2009 de la Asamblea del Departamento de Risaralda, concede autorización al Gobernador para ceder al INFIDER la cartera del impuesto de rodamiento de vehículos para su capitalización.

- j. CONCEPTO 20099-134810. Reconocimiento convenio interadministrativo entre el Instituto Municipal para la Recreación y Deporte de Soacha y el Departamento de Cundinamarca, con el objeto de cofinanciar proyectos deportivos con pago vencido

CONCEPTO 20099-134810 del 05 -11-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
		Tema	1.1 1.2	1470 24
	Subtema		Reconocimiento convenio interadministrativo entre el Instituto Municipal para la Recreación y Deporte de Soacha y el Departamento de Cundinamarca, con el objeto de cofinanciar proyectos deportivos y pago vencido	

Doctora

MARÍA VICTORIA ACEVEDO

Contadora

Instituto Municipal para la Recreación y el Deporte de Soacha

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20099-134810, mediante la cual consulta el registro contable relacionado con el Convenio número 344 de 2008 celebrado entre el Instituto Municipal para la Recreación y Deporte de Soacha y el Departamento de Cundinamarca, con el objeto de cofinanciar proyectos deportivos.

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del convenio suscrito establece que el objeto de este contrato es el siguiente: “SECRETARÍA DE CULTURA, TURISMO Y DEPORTE Y EL INSTITUTO MUNICIPAL PARA LA RECREACIÓN Y EL DEPORTE DE SOACHA DE COMÚN ACUERDO AÚNAN RECURSOS ECONÓMI-

COS, TÉCNICOS, ADMINISTRATIVOS Y HUMANOS PARA APOYARLOS CON LOS GASTOS DE ALOJAMIENTO Y ALIMENTACIÓN PARA LA REALIZACIÓN DE LA XVII CARRERA ATLÉTICA INTERNACIONAL CIUDAD DE SOACHA.”

Tratándose de los Aportes la cláusula segunda del convenio señala que: “Para la ejecución y desarrollo del Proyecto, EL DEPARTAMENTO se compromete a efectuar los siguientes aportes, con base en la solicitud presentada por el INSTITUTO, que hace parte integral de este Convenio Interadministrativo de Cooperación la suma de QUINCE MILLONES DE PESOS M/CTE (\$15.000.000) para “LA XVII CARRERA ATLÉTICA INTERNACIONAL CIUDAD DE SOACHA”, los cuales se distribuyen así: ALOJAMIENTO, \$9.000.000 y ALIMENTACIÓN, \$6.000.000”.



Con respecto a la forma de desembolso, la cláusula quinta establece que: “*EL DEPARTAMENTO-Secretaría de Cultura, Turismo y Deporte, desembolsará al INSTITUTO el valor del presente convenio así: 1) Un 100% dentro de los 30 días siguientes a la realización del evento una vez EL INSTITUTO presente los soportes de legalización previa certificación de cumplimiento por parte del supervisor del convenio*”. Subrayado fuera de texto.

De acuerdo con lo antes señalado, el Instituto Municipal para la Recreación y el Deporte de Soacha ejecuta los recursos a que se refiere el convenio, mismos que son reembolsados posteriormente por el Departamento de Cundinamarca una vez el Instituto presente los soportes para la respectiva legalización. En esta perspectiva, los gastos que se ejecuten en virtud del convenio se encuentran a cargo del Departamento y, en el mismo sentido, en el momento de su ejecución se genera un derecho de cobro para el Instituto.

Así, desde el punto de vista contable, el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) define el principio de Debeno o Causación de la siguiente forma: “*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*”. (Subrayado fuera de texto).

Con relación a los deudores, el párrafo 152 del mismo texto normativo indica que estos “(...) representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal”.

Según el párrafo 223 del PGCP, 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.”

La cuenta 1470-OTROS DEUDORES, del Catálogo General de Cuentas, se describe en los siguientes términos: “*Representa el valor de los derechos de la entidad contable pública por concepto de operaciones diferentes a las enunciadas en cuentas anteriores*”.

Conforme a la descripción del mencionado Catálogo, en las cuentas y subcuentas del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, se reconocen “(...) las cuentas que representan las obligaciones que la entidad contable pública adquiere con terceros, relacionadas con las operaciones que lleva a cabo, en desarrollo de funciones de cometido estatal”.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, los gastos en que incurre el Instituto Municipal para la Recreación y el Deporte de Soacha, en virtud del convenio y hasta por el monto del mismo, se deben reconocer debitando la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, acreditando la subcuenta y cuenta que correspondan del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR.

Cuando el Instituto cancele las obligaciones que surgen en desarrollo de los gastos del convenio, esta entidad debe debitar la subcuenta y cuenta a que haya lugar del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, y acreditar la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cuando el Departamento reembolse al Instituto los recursos del convenio, esta última entidad debe debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y acreditar la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

- k. CONCEPTO 20099-135103. Reconocimiento del deducible en las reclamaciones por pólizas de garantías de seguros para cubrir al ente público contra fallos o sentencias judiciales

CONCEPTO 20099-135103 del 12-11-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
		Tema	1.1 1.2	1470 4810
	Subtema		Reconocimiento del deducible en las reclamaciones por pólizas de garantías de seguros para cubrir al ente público contra fallos o sentencias judiciales	

Doctora

SOLEDAD MATIZ PINZÓN

Coordinadora del Área de Contabilidad

Instituto Nacional de Vías (INVÍAS)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20099-135103, en la cual consulta el tratamiento contable

del deducible que realizan las compañías de seguros, al reconocer las reclamaciones por pólizas de garantías adquiridas para cubrir al ente público contra fallos o sentencias



judiciales. Lo anterior, teniendo en cuenta que cuando se condena al Instituto a pagar una determinada suma, este efectúa el pago y hace la reclamación ante la compañía de seguros, para lo cual constituye una cuenta por cobrar y reversa la provisión. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente.

CONSIDERACIONES

El párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública, acerca del 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 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 previsible 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 esta-

dos, 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).

Adicionalmente, el párrafo 153 del Plan General de Contabilidad Pública en relación con los Deudores señala que *"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"* (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Atendiendo al principio de prudencia y a la norma técnica relativa a los deudores, el reconocimiento de la cuenta por cobrar a las compañías aseguradoras se debe efectuar por el valor de la indemnización a recibir, debitando la subcuenta 147079-Indemnizaciones de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 481049 - Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Por lo anterior, no es procedente efectuar la reversión de la provisión como se sugiere en su comunicado.

I. CONCEPTO 200910-135514. Reconocimiento de procesos administrativos internos para establecer responsabilidades

CONCEPTO 200910-135514 del 27-11-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1-2	Tema	1.1	1470	Otros deudores
		1.2	8361	Responsabilidades en proceso
	Subtema		Reconocimiento de procesos administrativos internos para establecer responsabilidades	

Doctora

ROSA JULIA OSSES REYES

Directora Administrativa y Financiera

AGUAS DE BARRANCABERMEJA S.A. ESP.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135514, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su comunicación plantea la siguiente situación:

"Aguas de Barrancabermeja S.A. ESP celebró un convenio con la Corporación Autónoma Regional de Santander-CAS, del cual se generaron diferencias entre las partes respecto del cumplimiento del desarrollo del mismo, por lo cual se veía venir una posible obligación a cargo de la empresa; buscando un mecanismo de solución, se planteó la posibilidad de una conciliación entre las partes, situación que de conformidad con la norma contable generó un registro de un pasivo estimado a 31 de diciembre de 2008.

Durante el 2009 en desarrollo del proceso se acordó una terminación bilateral del convenio, generando el pago de lo convenido, lo cual visto desde la óptica fiscal por parte de la empresa, conllevó a tomar la decisión prudente de crear un deudor con cargo al responsable de la empresa; así, Aguas reversó el registro del pasivo estimado y creó un deudor al ordenador del gasto del momento en que se efectuó el pago, en aras de evitar que a la luz fiscal, le sea imputada a la empresa un daño fiscal". Por lo anterior, consulta:

- Considerando que se había efectuado el respectivo registro contable del pasivo a 31 de diciembre de 2008, ¿es correcta la reversión del mismo, en el año



2009, para proceder al registro del deudor? ¿Cuál es el proceder correcto?

- b) De ser posible la creación del deudor, ¿se debe cargar al ordenador del gasto que ejerce al momento en que se efectúa el pago?
- c) Desde el punto de vista presupuestal, ¿Esta operación constituye una afectación al presupuesto de gastos de la vigencia, o es una operación tesorera?

CONSIDERACIONES

El numeral 8 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), que trata sobre los principios de contabilidad pública, establece en relación con el principio de medición, que *“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”*. (Subrayado fuera de texto).

El mismo numeral, respecto del principio de prudencia, señala que *“En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna”*. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), contenido en el manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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).

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, si la entidad adelanta procesos administrativos internos para establecer la responsabilidad del funcionario público que actuaba como ordenador del gasto en el momento de los hechos, esta debe reconocer el derecho contingente, afectando la subcuenta 836101-Internas, de la cuenta 8361-RESPON-

SABILIDADES EN PROCESO, con contrapartida en la subcuenta 891521-Responsabilidades en proceso, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, por el valor de la pretensión económica esperada.

Una vez se establezca la responsabilidad del funcionario público, y este reconozca la obligación a favor de la entidad, se debe reconocer el derecho cierto, para lo cual, la entidad debe registrar 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, previa disminución de las cuentas de orden inicialmente afectadas.

En ese orden de ideas, no es posible que la entidad reconozca un ingreso por recuperaciones por el valor de la provisión constituida en el año 2008, para reconocer un derecho potencial a favor de la entidad.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el proceso efectuado para dirimir las diferencias presentadas entre Aguas de Barrancabermeja S.A. ESP. y la Corporación Autónoma Regional de Santander, y el proceso que adelanta la entidad para establecer la responsabilidad por parte del ordenador del gasto del momento en el que se desarrolló el convenio, si bien se desprenden de una misma situación, son dos hechos distintos que tienen un reconocimiento contable separado.

De otra parte, en relación con la posibilidad de crear el deudor con cargo al ordenador del gasto que ejercía en el momento en que se efectuó el pago, esto dependerá de si la entidad inicia un proceso administrativo o ante la autoridad competente para establecer si existió la responsabilidad por parte de dicho funcionario, y se establezca, al final del proceso, un fallo en el que se señale un derecho a cobrar a favor de la entidad. En este evento la entidad debe seguir el procedimiento señalado en los párrafos anteriores.

Finalmente, respecto a si esta operación constituye una afectación al presupuesto de gastos de la vigencia, o es una operación tesorera, me permito manifestarle que no es competencia de la Contaduría General de la Nación (CGN) pronunciarse en relación con el tratamiento presupuestal de las operaciones que adelanten las entidades públicas. La CGN sólo emite conceptos y absuelve consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por este organismo. Por lo anterior hemos trasladado su consulta para lo pertinente a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.



- m. CONCEPTO 200910-135586. Reconocimiento por parte de INVÍAS de convenio interadministrativo de cuentas en participación suscrito con CISA S.A., reconocimiento de depósito para cubrir gastos, de rendimientos financieros, de utilidades generadas y arrendamientos pendientes de recaudo

Ver: II. Marco Conceptual. Cuenta 1425- Depósitos entregados en garantía. Literal a.

- n. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de préstamos concedidos por la Universidad Nacional a estudiantes

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal. Literal j.

- o. CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de intereses corrientes causados por la prestación de servicios públicos domiciliarios

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 21. Literal h.

- p. CONCEPTO 200911-136623. Reconocimiento de cuotas partes de pensiones por cobrar atendiendo el Riesgo de incobrabilidad

CONCEPTO 200911-136623 del 22-12-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 1.2 2.1	1470 8390	Otros deudores Otras cuentas deudoras de control Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
Subtema			Reconocimiento de cuotas partes de pensiones por cobrar atendiendo el Riesgo de incobrabilidad	

Doctora
ALCIRA ZULUAGA ARISTIZÁBAL
Profesional Especializado Contabilidad
Industria Licorera de Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136623, mediante la cual consulta:

1. El tratamiento contable de las cuotas partes de pensiones atendiendo el proceso de cobro.
2. Si la Circular externa 011 de 1996 se encuentra vigente.

CONSIDERACIONES

1. 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 el Manual de Procedimientos que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, señala: "TRATAMIENTO CONTABLE DE CUOTAS PARTES DE PENSIONES POR COBRAR. 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". (Subrayado fuera de texto).

Por otra parte, el Principio de Contabilidad Pública de Prudencia, contenido en el párrafo 120 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, señala: "En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...)".

Ahora bien, un derecho es cierto e indiscutible cuando es claro, expreso y actualmente exigible, habiendo sido reconocido en forma inequívoca por quien tiene a su cargo la obligación o por sentencia judicial o arbitral en firme.



Conforme al párrafo 154 del Marco conceptual del PGCP, *“Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores, tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución”*. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a los derechos que no son ciertos, el numeral 310 del Marco conceptual referido establece: *“Las cuentas de orden deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos provenientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

2. La Circular externa 011 de 1996 desarrollaba (...) *el numeral 5.7.2.1 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución N° 4444 del 21 de Noviembre de 1995 (...)”*.

La Resolución 4444 de 1995 fue derogada por la Resolución 400 de 2000 que adoptó un nuevo Plan General de Contabilidad Pública, la cual, a su vez, fue derogada por la Resolución 354 de 2007 que adopta el Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, el Consejo de Estado en el fallo número 21051 de 2006 se refiere al decaimiento de un acto administrativo en los siguientes términos: *“(...) la jurisprudencia ha señalado que esta figura jurídica tiene lugar cuando quiera que se presentan circunstancias que comportan la desaparición de los fundamentos jurídicos del respectivo acto administrativo: i) por la derogatoria o modificación de la norma legal en la que se fundó el acto, (...)”*

- q. CONCEPTO 200912-137500. Reconocimiento por parte del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República y de la CGR, de los recursos recibidos por el primero, provenientes de multas impuestas por la CGR

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401- Ingresos no tributarios. Literal g.

- r. CONCEPTO 200912-137458. Reconocimiento de los valores girados por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural a FINAGRO, para la ejecución, implementación y otorgamiento de los distintos apoyos, incentivos y demás instrumentos que integren el Programa Agro, Ingreso Seguro (AIS)

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424- Recursos entregados en administración. Literal r.

- s. CONCEPTO 20099-134752. Reconocimiento de incapacidades. *(Se complementa con el concepto 200911-137150 del 23-11-09)*

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1420- Avances y anticipos entregados. Literal k.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expresadas anteriormente me permito resolver sus inquietudes en el orden en que fueron expuestas:

1. Las cuotas partes de pensiones deben ser reconocidas y reveladas contablemente cuando reúnan las características de los derechos ciertos, es decir, sean expresas, claras y exigibles como consecuencia del reconocimiento en forma inequívoca de quien tiene a su cargo la obligación o por sentencia judicial o arbitral en firme, para lo cual se debita la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y se acredita la subcuenta 480803-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Atendiendo el riesgo de incobrabilidad que determine la entidad, dichos valores pueden ser provisionados.

Por otra parte, mientras la obligación por cuotas partes de pensiones no haya sido reconocida por quien la tiene a cargo o por sentencia judicial o arbitral en firme, esta podrá ser revelada en Cuentas de orden de control mediante un débito en la Subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la Cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, con contrapartida en la Subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la Cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

2. La Circular Externa 011 de 1996 se encuentra derogada tácitamente como consecuencia del decaimiento del acto administrativo que se produce como consecuencia de la derogatoria expresa de la Resolución 4444 de 1995 efectuada mediante la Resolución 400 de 2000, ya que esta era su sustento jurídico.

**Reglas de eliminación de operaciones recíprocas**

- a. CONCEPTO 20099-135109. Operaciones recíprocas por excedentes financieros, entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el ICFES

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2425- Acreedores. Literal g.

- b. CONCEPTO 200910-135837. Reconocimiento por parte del INVÍAS y de la Defensoría del Pueblo del incentivo previsto en la Ley 472 de 1998, por la instauración de Acciones Populares en contra del INVÍAS, y del porcentaje que se destina al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos que está a cargo de la Defensoría del Pueblo. Tratamiento de las operaciones recíprocas entre dichas entidades

Ver: D. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 5. Literal i.

1475-Deudas de difícil cobro

- a. CONCEPTO 20094-127606. Reclasificación de los préstamos gubernamentales a la cuenta 1475-Deudas de difícil cobro por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público

CONCEPTO 20094-127606 del 06-05-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1475 Deudas de difícil cobro
	Subtema	1.1.1	Reclasificación de los préstamos gubernamentales a la cuenta 1475-Deudas de difícil cobro por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables
	Subtema	1.1.1	Elaboración de notas de carácter específico a los estados financieros

Doctor

LUIS ALFONSO DÍAZ AMOROCHO

Subdirector Financiero (E)

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20094-127606, en la cual solicita la ratificación de la respuesta a la consulta realizada por el Ministerio en lo referente a la reclasificación de las cuentas de difícil cobro, según lo exige la oficina de control interno y la Comisión de la Contraloría General de la República.

De otra parte solicita se les informe si la realización de las notas está acorde con lo indicado por ustedes en el instructivo de la elaboración de las Notas a los estados financieros de Carácter específico o, si por el contrario, la cifra que se debe indicar en la Nota es el saldo que aparece en la subcuenta del catálogo reportado.

CONSIDERACIONES

Para atender el primer punto de su consulta, nos permitimos ratificar la respuesta dada a través del correo electrónico en los siguientes términos:

El capítulo II del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en lo relacionado con la dinámica y descripción de las clases, grupos y cuentas, establece que la cuenta 1475- Deudores 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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1402-Aportes y Cotizaciones, 1403-Rentas Parafiscales, 1406-Venta de Bienes, 1407-Prestación de Servicios, 1408- Servicios Públicos, 1409-Servicios de Salud, 1411-Administración del Sistema de Seguridad Social en Salud, 1415-Préstamos Concedidos y 1470-Otros Deudores".

En ese orden de ideas, y como se puede deducir de la descripción y dinámica definida en el Régimen de Contabilidad Pública, no se contempla que los préstamos gubernamentales sean objeto de reclasificación a la cuenta 1475-Deudas de Difícil Recaudo; esto en razón



a que existen mecanismos para que entre las entidades públicas estas deudas sean canceladas, dentro de los cuales se encuentra el Boletín de Deudores Morosos del Estado (BDME).

En relación con el segundo punto de su consulta, nos debemos referir al numeral 9.3.2 del Régimen de Contabilidad Pública, el cual con relación a los Estados contables consolidados, en su párrafo 382 establece que *“Los estados contables consolidados revelan la situación, actividad y flujo de recursos financieros, económicos, sociales y ambientales, de un grupo de entidades contables públicas que conforman centros de consolidación como si se tratara de una sola entidad contable, como la Nación o el Sector público, u otros niveles o sectores, a una fecha o durante un período determinado.* (Subrayado fuera de texto).

En el mismo numeral, el párrafo 384 establece que *“Los estados contables que se presentan en forma consolidada son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental y el Estado de Cambios en el Patrimonio. Las notas a los estados contables consolidados forman parte integral de los mismos”.*

Así las cosas, y al tenor de la norma técnica relativa a los Estados Contables, las notas a los estados contables consolidados deben elaborarse una vez se haya realizado el proceso de consolidación de las Unidades Ejecutoras.

Ahora bien, para efectos administrativos internos, teniendo en cuenta que las notas a los estados contables básicos 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, cada unidad ejecutora deberá elaborar sus correspondientes notas explicativas.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. Teniendo en cuenta que existen mecanismos alternativos para que entre las entidades públicas las deudas sean canceladas, la descripción y dinámica definida en el Régimen de Contabilidad Pública no se contempla que los préstamos gubernamentales sean objeto de reclasificación a la cuenta 1475-Deudas de Difícil Recaudo, razón por la cual no se encuentra una subcuenta habilitada para las entidades SIIF.
2. Las notas a los estados contables consolidados deben elaborarse una vez se haya realizado el proceso de consolidación de las Unidades Ejecutoras que conforman el Ministerio, sin perjuicio de que para efectos administrativos internos, cada Unidad elaborare sus correspondientes notas explicativas.

b. CONCEPTO 20091-124471. Reconocimiento de castigo de cartera en Empresas públicas-Hospital San Juan de Dios

CONCEPTO 20091-124471 del 29-01-09

CONCEPTO 20091-124471 del 29-01-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1475 Deudas de Difícil recaudo
		1.2	1480 Provisión para deudores
	Subtema		Reconocimiento de castigo de cartera en Empresas públicas-Hospital San Juan de Dios

Doctora
ADIELA AGUDELO GÓMEZ
Asesora Contable
Hospital San Juan de Dios

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20091-124471 en la consulta si con una provisión para cartera que tiene la entidad por valor de \$176.000.000, se puede castigar la cuenta 1475-DEUDA DE DIFÍCIL RECAUDO que registra un valor de \$165.000.000 teniendo en cuenta su antigüedad, o de qué otra forma se puede sanear la cuenta ya que muchas de las entidades que adeudan han sido liquidadas.

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

CONSIDERACIONES

Antes de dar respuesta a la inquietud, es oportuno hacer algunas precisiones contables en relación con el castigo de deuda incobrable, en el sentido de que debe entenderse como parte del proceso contable, y no una depuración de saldos contables.

El párrafo 154 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad, en lo relacionado con la provisión de deudores, indica que *“Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores, tales como antigüedad e incumpli-*



miento, 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 párrafo 155 establece “*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.* (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, la provisión corresponde a un estudio técnico que permite establecer la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, basado en los criterios y métodos establecidos en la norma técnica contable.

De otra parte, el numeral 1 del artículo 2° de la Ley 1066 de 2006, determina la adopción del Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, en el cual pueden definirse los parámetros que la entidad deberá tener en cuenta para tomar la decisión de castigar la cartera, mediante normatividad de carácter general que expida la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública.

El párrafo 2° del artículo 5° de la citada ley, en referencia con las funciones de cobro por la vía de la

jurisdicción coactiva, señala que “*Los representantes legales de las entidades a que hace referencia el presente artículo, para efectos de dar por terminados los procesos de cobro coactivo y proceder a su archivo, quedan facultados para dar aplicación a los incisos 1° y 2° del artículo 820 del Estatuto Tributario.*” (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR) señala que se debita con “*El valor de los deudores que se castiguen por incobrables una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes.*”

De tal forma que procede el castigo de deudores cuando así lo decide la entidad por considerar la deuda incobrable, como resultado de los estudios adelantados sobre el grado de incobrabilidad, de acuerdo a políticas definidas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera.

Asimismo, el 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 (CR) del activo y la contrapartida corresponde a la Cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que procede el castigo de deudores, cuando así lo decide la entidad, por considerar la deuda incobrable, como resultado de los estudios adelantados sobre el grado de incobrabilidad, de acuerdo a políticas definidas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera.

El 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 (CR) del activo y la contrapartida corresponde a la Cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.



c. CONCEPTO 20092-126103. Reconocimiento y revelación de deudas de difícil recaudo

CONCEPTO 20092-126103 del 25-02-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS MARCO CONCEPTUAL PGCP	
	Tema	1.1 2.1	1475	Deudas de difícil recaudo Normas técnicas relativas a los activos/Deudores
Subtema		Reconocimiento y revelación de deudas de difícil recaudo		

Doctora

DIANA CRISTINA MOLINA GARCÍA

Contadora

Instituto Tolimense de Formación Intermedia Profesional (ITFIP)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20092-126103, en la cual solicita concepto sobre los criterios contables para el reconocimiento y revelación de las deudas de difícil recaudo, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 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).

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. (Subrayado fuera de texto).

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).

(...)

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

Ahora bien, en lo referente a la descripción de la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, contenida en el Capítulo II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“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, basados en el análisis del caso en particular, la situación en que se encuentra el derecho, es decir, el tiempo que lleva efectuando las acciones de cobro y sus resultados, a efectos de determinar si su antigüedad y, por ende, su estado de morosidad, dan elementos suficientes para que sean reclasificados de la cuenta deudora principal a la 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

Por lo anterior, teniendo en cuenta que el Instituto Tolimense de Formación Intermedia Profesional (ITFIP) 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 pres-



tación 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.

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

Teniendo en cuenta que el Instituto Tolimense de Formación Intermedia Profesional (ITFIP) 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.

En ese sentido, la entidad debe determinar, basados en el análisis del caso en particular, la situación en que se

encuentra el derecho, es decir, el tiempo que lleva efectuando las acciones de cobro y sus resultados, a efectos de determinar si su antigüedad y, por ende, su estado de morosidad, dan elementos suficientes para que sean reclasificados de la cuenta deudora principal a la 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

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.

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.

d. CONCEPTO 20097-132068. Clasificación de deudas de difícil recaudo en porciones corriente y no corriente

CONCEPTO 20097-132068 del 10-07-09			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	1475 Deudas de difícil recaudo Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	Subtema		Clasificación de deudas de difícil recaudo en porciones corriente y no corriente

Doctora

LUZ YANETH GÓMEZ RUIZ

Profesional Universitario Grado 19

Hospital Rafael Uribe Uribe ESE

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132068 en la cual consulta sobre la clasificación en activo corriente y no corriente, de los derechos de cobro por la venta de servicios de salud, registrados como deudas de difícil recaudo. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Con respecto a la revelación en el balance general de los deudores de difícil recaudo 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 periodo 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 párrafo 157 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública relativo a la norma téc-



nica de deudores, señala que “Los deudores se revelan de acuerdo con su origen en (...) deudores de difícil recaudo, de acuerdo con el riesgo de insolvencia del deudor. (...)”.

El Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO, como “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”.

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-EFFECTIVO, 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, la norma contable es taxativa al expresar que los derechos que presentan riesgos de recaudo de acuerdo con la insolvencia del deudor, deben reclasificarse a la cuenta deudores de difícil recaudo.

Ahora, para clasificar los activos en partida corriente, deberá tenerse en cuenta que los mismos razonablemente pueden ser convertidos en efectivo o ser realizables en un período inferior a un año. Además, por el hecho de reclasificar un derecho a la cuenta Deudas de Difícil Recaudo, se puede inferir que no cumple con los criterios para ser reconocidos como corriente y, que por lo tanto, refleja incertidumbre con respecto a que pueden ser convertidos en efectivo por su antigüedad o morosidad, razón por la que se considera que no es consistente que los derechos registrados como deudas de difícil recaudo se clasifiquen en partidas corrientes.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que los derechos que presentan riesgos de recaudo de acuerdo con la insolvencia del deudor, su antigüedad y morosidad, y que en consecuencia se clasifican en la cuenta Deudas de Difícil Recaudo, deben revelarse en los activos no corrientes.

e. CONCEPTO 20098-133570. Reconocimiento del castigo de una deuda de difícil recaudo que se encontraba provisionada

CONCEPTO 20098-133570 del 04-09-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1475	Deudas de difícil recaudo
		1.2	1480	Provisión para deudores
	Subtema		Reconocimiento del castigo de una deuda de difícil recaudo que se encontraba provisionada	

Doctor

ALFONSO CARRERO LÓPEZ

Gerente

Banco Inmobiliario Gestora Urbana de Ibagué

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133570, en la cual consulta el procedimiento contable para castigar una deuda de difícil recaudo que asciende a \$4.766.000.000,00, por concepto de intereses y capital

moratorio por arrendamiento de bienes fiscales, teniendo en cuenta que se registró la respectiva provisión.

Informa también, que en auditoría realizada el pasado mes de abril por la Contraloría Municipal de Ibagué, se detectó que “La Gestora no está presentando razonabilidad en los



Estados Financieros, pues se genera incertidumbre frente a la cuenta del activo no corriente, donde se está subestimando el valor en el Balance General, puesto que no se tiene registrada la cartera de difícil recaudo valor que asciende a \$3.008.847.136,00, esto teniendo en cuenta que no se efectuó la depuración correspondiente en su oportunidad, sin que halla (Sic) estipulado política clara al respecto”.

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

CONSIDERACIONES

Antes de dar respuesta a la inquietud, es oportuno hacer algunas precisiones jurídicas relación con el castigo de deuda incobrable.

El numeral 1 del artículo 2° de la Ley 1066 de 2006, determina la adopción del Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, en el cual pueden definirse los parámetros que la entidad deberá tener en cuenta para tomar la decisión de castigar la cartera, mediante normatividad de carácter general que expida la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública.

El párrafo 2° del artículo 5° de la citada ley, en referencia con las funciones de cobro por la vía de la jurisdicción coactiva, señala que *“Los representantes legales de las entidades a que hace referencia el presente artículo, para efectos de dar por terminados los procesos de cobro coactivo y proceder a su archivo, quedan facultados para dar aplicación a los incisos 1° y 2° del artículo 820 del Estatuto Tributario”.* (Subrayado fuera de texto).

De tal forma que procede el castigo de deudores cuando así lo decide la entidad por considerar la deuda incobrable, como resultado de los estudios adelantados sobre el grado

de incobrabilidad, de acuerdo con las políticas definidas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera.

Ahora, la dinámica de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR), señala que se debita con *“El valor de los deudores que se castiguen por incobrables una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes”.*

También, la dinámica de la cuenta 1475-DEUDA DE DIFÍCIL RECAUDO, indica que se acredita con *“El valor castigado contra la respectiva provisión, una vez agotadas las gestiones de cobro y cumplidos los requisitos pertinentes”.*

En este orden de ideas, el castigo debe efectuarse contra la provisión por cuanto allí se ha reconocido el gasto por la probabilidad de pérdida, afectando la Cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR) del activo, con contrapartida a la Cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que procede el castigo de deudores, cuando así lo decide la entidad, por considerar la deuda incobrable, como resultado de los estudios adelantados sobre el grado de incobrabilidad, de acuerdo con las políticas definidas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera.

El 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 (CR) del activo, y la contrapartida corresponde a la Cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO.

- f. CONCEPTO 20098-133724. Viabilidad de reclasificación de saldos de la cuenta 1475-Deudas de difícil cobro a la cuenta original de deudores, producto de la celebración de un acuerdo de pago entre ISAGÉN y EMCALI

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.3. Literal I.



g. CONCEPTO 20098-133968. Depuración contable de cartera de difícil cobro

CONCEPTO 20098-133968 del 30-09-09			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 1.2 1.3 2.1	1475 Deudas de difícil recaudo 1480 Provisión para deudores (Cr) 5808 Otros gastos ordinarios Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Depuración contable de cartera de difícil cobro

Doctora
GLADYS MYRIAM SIERRA PÉREZ
Gerente
Hospital El Tunal ESE

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133968, en la cual consulta sobre la competencia que tienen las Juntas Directivas de los Hospitales de la Red Pública Distrital para autorizar el registro contable del castigo de la cartera de difícil cobro.

CONSIDERACIONES

Los literales i) y j) del artículo 4° de la Ley 298 del 23 de julio de 1996, que desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, 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".

No obstante, el numeral 3.1 relativo a la Depuración contable permanente y sostenibilidad, de la Resolución 357 de 2008, "por 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"; expresa que: "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". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el literal a) del artículo 2° de la Ley 87 de 1993, establece como objetivo del Sistema de Control Interno: "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,".

A su vez, el artículo 2° de la Ley 1066 de 2006, indica que "Cada una de las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades



y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial deberán:

1. Establecer mediante normatividad de carácter general, por parte de la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública, el Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, con sujeción a lo dispuesto en la presente ley, el cual deberá incluir las condiciones relativas a la celebración de acuerdos de pago. (Subrayado fuera de texto).

El parágrafo 2° del artículo 5° de la citada ley, en lo relacionado con la facultad de cobro coactivo, anota que *“Los representantes legales de las entidades a que hace referencia el presente artículo, para efectos de dar por terminados los procesos de cobro coactivo y proceder a su archivo, quedan facultados para dar aplicación a los incisos 10 y 20 del artículo 820 del Estatuto Tributario”*.

También el artículo 1° del Decreto 4473 de 2006, establece: *“Reglamento interno del recaudo de cartera. El reglamento interno previsto en el numeral 1 del artículo 2° de la Ley 1066 de 2006, deberá ser expedido a través de normatividad de carácter general, en el orden nacional y territorial por los representantes legales de cada entidad.* (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Por competencia funcional, el Contador General de la Nación no puede pronunciarse respecto al procedimiento legal que debe aplicar la entidad para tomar la decisión de castigar la cartera en cumplimiento de lo establecido en la Ley 1066 de 2006 y el Decreto Reglamentario 4473 de 2006, sino que su competencia corresponde a establecer el tratamiento contable una vez tomada esta decisión.

La Empresa Social del Estado en cumplimiento de las políticas y procedimientos del sistema de control interno, es

responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, por lo que debe llevar a cabo las actividades tendientes a la adecuada gestión y recaudo de cartera, evitando así que la información revele situaciones ajenas a la realidad económica de la entidad contable pública.

Según la normativa expuesta, se le ha delegado a la máxima autoridad o representante legal de la entidad contable pública la elaboración del Reglamento Interno del Recaudo de Cartera y la definición de las políticas administrativas para el tratamiento de la misma. Por tanto, la entidad dentro de este manual, puede establecer los parámetros que deben observarse para dar por terminados los procesos de cobro coactivo de la cartera, proceder a su archivo y posterior retiro de la contabilidad, así como los documentos soporte idóneos para llevar a cabo este proceso, el tratamiento de la cartera morosa a cargo de las Administradoras del Régimen Subsidiado que entraron en procesos de liquidación, entre otros.

Si bien el tratamiento de la cartera de difícil cobro obedece a un trámite de carácter administrativo de la entidad, es pertinente anotar que su depuración responde a la necesidad de contar con información confiable, relevante y comprensible para la adecuada toma de decisiones.

De esta forma, si producto de la revisión por parte de las instancias competentes se determina que no es posible recuperar esta cartera, y decide proceder a su castigo, el reconocimiento contable se efectúa debitando la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR), y como contrapartida la cuenta 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL RECAUDO o la cuenta donde encuentre registrado el derecho. En caso de que no se haya provisionado el 100% del derecho, la diferencia se registra en la subcuenta 580802-PÉRDIDA EN RETIRO DE ACTIVOS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

1480-Provisión para deudores

a. CONCEPTO 20091-124471. Reconocimiento de castigo de cartera en Empresas públicas-Hospital San Juan de Dios

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1475-Deudas de difícil recaudo. Literal b.



- b. CONCEPTO 200910-135587. Reconocimiento provisión deudores de difícil recaudo asociados a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables

CONCEPTO 200910-135587 del 30-11-09				
1-2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1480	Provisión para deudores
		1.2	1901	Reserva financiera actuarial
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento provisión deudores de difícil recaudo asociados a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables,	
1.2.1		Reconocimiento de los recursos que la entidad posee en cuentas bancarias con destinación al pago del pasivo pensional		

Doctora
SOLEDAD MATIZ PINZÓN
Coordinadora del Área de Contabilidad
Instituto Nacional de Vías

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135587, en la cual solicita crear una subcuenta para revelar las cuentas de difícil recaudo en el grupo de deudores que permita registrar la provisión, de manera tal que cuando sea preciso castigarla por incobrable el impacto no sea sobre el período en el que se lleva a cabo el castigo, sino como cualquier provisión, es decir, se vaya dando de acuerdo con las probabilidades de ocurrencia, estableciéndose un porcentaje de acuerdo con la antigüedad. También solicita incluir la subcuenta créditos presupuestarios en la cuenta 2203-Operaciones de crédito público internas de corto plazo, y revisar la pertinencia de la subcuenta 190101-Efectivo, la cual desvirtúa la descripción de los grupos 11-Efectivo y 19-Reserva financiera actuarial. Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1.1. Creación de subcuentas para registrar valores de difícil recaudo

El párrafo 22 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece que el Entorno Económico agrupa a las entidades del sector público en gobierno general y empresas públicas. Asimismo, el párrafo 23 del Régimen de Contabilidad Pública, señala que "*Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o servicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. Estas entidades se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias, o por provenir de donaciones privadas o de organismos internacionales. La naturaleza de tales recursos, la forma de su administración y su uso, están vinculados estrictamente*

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

También, el párrafo 156 del Plan General de Contabilidad Pública, establece que "*El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio".* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la descripción de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), señala que "*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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5304-Provisión para Deudores".

1.2. Creación de subcuentas para reconocer los créditos presupuestarios de corto plazo

Con respecto a los créditos presupuestarios y su habilitación en el Catálogo General de Cuentas como una operación de crédito a corto plazo en la cuenta 2203-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE CORTO PLAZO, es oportuno indicarle que no obstante el párrafo 212 del Plan General de Contabilidad Pública, textualmente expresa: "(...). *Son de corto plazo las operaciones de crédito público adquiridas con plazo para su pago igual o inferior a un año, y de largo plazo las adquiridas con plazo para su pago superior a un año*"; el artículo 15 del Decreto 2681 de 1993, establece que "*Son créditos de corto plazo los empréstitos que celebren las entidades estatales con plazo igual o inferior a un año. Los*



créditos de corto plazo podrán ser transitorios o de tesorería. (Subrayado fuera de texto).

Son créditos de corto plazo de carácter transitorio los que vayan a ser pagados con créditos de plazo inferior a un año, respecto de los cuales exista oferta en firme del negocio. Son créditos de corto plazo de tesorería, los que deben ser pagados con recursos diferentes del crédito. (...). (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el párrafo 215 de la normativa contable, establece que *“Las operaciones de financiamiento no exigen las formalidades propias de las operaciones de crédito público, y comprenden las operaciones efectuadas para cubrir situaciones temporales de iliquidez, las obligaciones surgidas como resultado del cumplimiento de garantías de operaciones de crédito público por parte de la Nación y las entidades territoriales, y las operaciones de la Nación a corto plazo”*. (Subrayado fuera de texto).

2.1. Revisión de la pertinencia de la subcuenta 190101-Efectivo

En relación con la pertinencia de la subcuenta 190101-Efectivo, de la cuenta 1901-Reserva financiera actuarial, el 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 del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *“La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que han sido destinados por la entidad contable pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales”*.

La reserva financiera actuarial se revela mediante un débito a las subcuentas 190101-Efectivo, 190102-Recursos entregados en administración, 190103-Inversiones, 190104-Encargos fiduciaros, 190105-Propiedades, planta y equipo y 190106-Otros activos, según corresponda, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y un crédito a la subcuenta donde se encontraba registrado el activo destinado para atender las obligaciones pensionales. (...). (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que en la Subcuenta 190101-Efectivo, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, deben reconocerse los recursos que la entidad posee en sus cuentas

bancarias que tienen como destinación el pago del pasivo pensional, con independencia de que dichos recursos se encuentren en diferentes cuentas bancarias.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones se concluye:

1.1. Creación de subcuentas para registrar valores de difícil recaudo

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 consecuencia, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afecta directamente el patrimonio. En caso de que el deudor se encuentre asociado a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, y sea necesario provisionarse dada su condición o realidad económica, la entidad debe proceder a reconocer dicha provisión en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), y su contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES.

1.2. Creación de subcuentas para reconocer los créditos presupuestarios de corto plazo

Las normas legales que reglamentan las operaciones de crédito público sólo consideran como créditos de corto plazo los créditos transitorios o los créditos de tesorería. No obstante, es necesario allegar los documentos que soportan la operación realizada para determinar su respectiva naturaleza.

2.1. Revisión de la pertinencia de la subcuenta 190101-Efectivo

La subcuenta 190101-Efectivo, no desvirtúa la descripción del grupo 11-EFECTIVO, del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, teniendo en cuenta que el propósito de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, es reconocer y revelar los recursos que posee la entidad para pagar los pasivos pensionales, incluyendo el efectivo, debiendo reclasificarse de la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, a la Subcuenta 190101-Efectivo, los montos destinados para tal fin.

c. CONCEPTO 20098-133570. Reconocimiento del castigo de una deuda de difícil recaudo que se encontraba provisionada

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. 1475-Deudas de difícil recaudo. Literal e.

d. CONCEPTO 20098-133968. Depuración contable de cartera de difícil cobro

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. 1475-Deudas de difícil recaudo. Literal g.



- e. CONCEPTO 200910-135784. Procedimiento contable en el caso de demandas contra los arrendatarios de la Central Cavasa: Reconocimiento de fallo a favor de la entidad, reversión de la provisión y de las cuentas de orden

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5304- Provisión para deudores. Literal d.

- f. CONCEPTO 200912-137624. Viabilidad de castigo de títulos valores que no representan derechos ciertos, claros y exigibles

CONCEPTO 200912-137624 del 29-12-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1480	Provisión para deudores
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de castigo de títulos valores que no representan derechos ciertos, claros y exigibles.	

Doctora

GLORIA OSPINA RONDÓN

Subgerente Administrativo

ESE HOSPITAL MARIO GAITÁN YANGUAS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137624, en la cual consulta sobre el tiempo en el cual caduca un pagaré o una letra de cambio, y el procedimiento contable para retirarlos de la contabilidad de la entidad contable pública. Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Respecto a la solicitud de conceptuar sobre el tiempo de caducidad de un pagaré y una letra de cambio, me permito informarle que esta consulta desborda las funciones asignadas al Contador General de la Nación en el artículo 354 de la Constitución Política y el artículo 3º de la Ley 298 de 1996, por lo que este despacho se abstiene de pronunciarse al respecto.

En relación con el procedimiento contable que debe aplicarse para retirar de la contabilidad un pagaré o una letra de cambio, es necesario precisar que los mencionados títulos valores se constituyen en documentos soporte para el reconocimiento de derechos de cobro que tiene un ente público originados en el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, y como consecuencia en la contabilidad de la entidad contable pública no aparece reconocido ni revelado el título como tal, sino el derecho que en ellos se incorpora.

En ese sentido, si se trata de retirar de la contabilidad los derechos incorporados en los títulos ya referidos, es necesario remitirnos al párrafo 152 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual define a los deudores como *“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”.

En relación con el valor por el cual deben reconocerse los deudores, el párrafo 153 dispone que: *“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”.*

La dinámica definida en el Catálogo General de Cuentas para los deudores, señala que:

“Se acredita con:

1. *El valor del pago total o parcial de los ingresos no tributarios.*
2. *El valor de los ingresos no tributarios por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago.*
3. *El valor de las devoluciones o descuentos originados en providencias o normas que así lo determinen”.* (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, si como resultado del análisis realizado a los saldos de los deudores, la entidad contable pública determina que por el grado de incobrabilidad originado en factores, tales como antigüedad e incumplimiento, no es posible ejercer su cobro, la entidad debe proceder a provisionar los correspondientes valores.

Respecto a la provisión de los deudores, el párrafo 154 establece que *“Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que*



se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable”.

El párrafo 156 dispone 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. (...)”.

La descripción de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES, contenida en el Catálogo General de Cuentas, señala que “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.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5304-Provisión para Deudores”.

En cuanto a la dinámica definida en el Catálogo General de Cuentas para la provisión para deudores, señala que:

“Se debita con:

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

Se acredita con:

1. El valor de la provisión constituida para cubrir el riesgo de incobrabilidad”. (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, para efectos de realizar el retiro de la contabilidad, es necesario que la entidad tenga en cuenta lo definido en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, el cual en relación con la depuración contable permanente establece que: “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 de-

más 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. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, la entidad deberá realizar las acciones de carácter administrativo que considere pertinentes con el fin de determinar si los deudores representan derechos ciertos, es decir, que el valor que representan sea expreso, claro y exigible, de lo contrario, atendiendo el componente jurídico, debe proceder a retirarlo de la contabilidad aplicando la provisión previamente reconocida.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que si la entidad contable pública, una vez reconocida la provisión por incobrabilidad realiza las acciones de carácter jurídico-administrativas pertinentes, determina que los importes de los títulos valores no representan derechos ciertos, claros y exigibles, deberá proceder a retirarlos de la contabilidad contra la provisión, debitando la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES, y acreditando la subcuenta y cuenta correspondientes del grupo 14-DEUDORES.



15-INVENTARIOS

1505-Bienes Producidos

- a. CONCEPTO 20099-134791. Reconocimiento del proyecto permanente emprendido por la Universidad de la Amazonía para la elaboración y venta de productos embutidos

CONCEPTO 20099-134791 del 14-10-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1505	Bienes producidos
		1.2	4203	Productos alimenticios, bebidas y alcoholes
		1.3	6205	Bienes producidos
		1.4	7129	Productos alimenticios
Subtema		Reconocimiento del proyecto permanente emprendido por la Universidad de la Amazonía para la elaboración y venta de productos embutidos		

Doctora

MARÍA ELENA CHAGUALA

Profesional Especializado con funciones de Contadora

UNIVERSIDAD DE LA AMAZONÍA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134791 y a lo establecido telefónicamente el 28 de septiembre de 2009, en la cual consulta el registro contable del proyecto permanente emprendido por la entidad para la elaboración y venta de productos embutidos. La Universidad ha venido registrando estas operaciones en las cuentas de otros ingresos y otros gastos como una actividad de carácter transitorio. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Los párrafos 260, 261 y 262 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental expresan 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 período contable. Estas cuentas también incluyen las partidas extraordinarias.*

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

Para efectos de revelación en los estados contables de la entidad contable pública, las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales. Las operacionales corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública. Las no operacionales comprenden las actividades complementarias, que permiten el adecuado desarrollo de la operación básica o principal y, las actividades vinculadas, que corresponden a las adicionales no relacionadas directamente con la operación básica o principal. Por su parte, las partidas extraordinarias se revelan por separado.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 118 del Plan General de Contabilidad Pública establece que en virtud del principio de 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. 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).

Por su parte, el párrafo 271 del PGCP establece que *“Los ingresos se revelan atendiendo el origen de los mismos, como el poder impositivo del Estado, el desarrollo de operaciones de producción y comercialización de bienes y prestación de servicios; las relaciones con otras entidades del sector público, y la ocurrencia de eventos complementarios y vinculados a la operación básica o principal, así como los de carácter extraordinario. Se clasifican en ingresos fiscales, venta de bienes y servicios, transferencias, recursos de los fondos de reservas de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos.”* (Subrayado fuera de texto).



El Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 4203-PRODUCTOS ALIMENTICIOS, BEBIDAS Y ALCOHOLES, del grupo 42-VENTA DE BIENES, en el siguiente sentido: *“Representa el valor de los ingresos causados por la venta de alimentos, bebidas y alcoholes, producidos por la entidad contable pública.”*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 140603- Productos alimenticios, bebidas y alcoholes.”

Por su parte, el párrafo 292 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) indica que el costo de ventas *“comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. (...)”*.

En tal sentido, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS, como aquella que *“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la transformación, explotación, cultivo o construcción, de bienes vendidos durante el periodo, y que tienen relación de causalidad con el ingreso generado en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.”*

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 1505-Bienes Producidos.”

La dinámica de esta cuenta indica que se debita con: *“1- El costo de los inventarios producidos y vendidos.”* Y se acredita con: *“1- El valor de la cancelación del saldo al cierre del periodo contable. 2- El valor de las devoluciones en ventas.”*

Así mismo, la descripción de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS indica: *“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.”

A su vez, 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. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables.”* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 296 del PGCP señala que *“(...) Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.”*

Al respecto, el Catálogo General de Cuentas define la cuenta 7129- PRODUCTOS ALIMENTICIOS como aquella que *“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la producción de alimentos”.*

Conforme al párrafo 298 del PGCP *“(...) Para la determinación y registro deben implementarse sistemas de acumulación ajustados a la naturaleza del proceso productivo (...) que permitan satisfacer las necesidades de información de la entidad contable pública.”*

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, la elaboración y venta de productos embutidos es una actividad vinculada a la operación básica de la universidad que se realiza de manera ordinaria. En consecuencia, de acuerdo con el principio de Asociación, la universidad debe reconocer los ingresos y costos relacionados con dicha actividad.

Por lo anterior, los costos incurridos en la elaboración de productos embutidos deben registrarse en las subcuentas, de la cuenta 7129-PRODUCTOS ALIMENTICIOS, para lo cual deben implementarse sistemas de acumulación de costos ajustados a la naturaleza del proceso productivo, que permitan satisfacer las necesidades de información de la universidad.

En la medida que se obtenga el producto terminado, los costos acumulados se deben trasladar a los inventarios, para lo cual se debita la subcuenta 150519-Productos alimenticios, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS y se acredita la subcuenta 712995-Traslado de costos (cr), de la cuenta 7129-PRODUCTOS ALIMENTICIOS.

Cuando se vendan los productos, se reconoce el derecho de cobro y el ingreso, para lo cual se debita la subcuenta 140603- Productos alimenticios, bebidas y alcoholes, de la cuenta 1406-VENTA DE BIENES y se acredita la subcuenta 420302-Productos alimenticios, de la cuenta 4203-PRODUCTOS ALIMENTICIOS, BEBIDAS Y ALCOHOLES. Al mismo tiempo, se reconoce el costo de ventas y se disminuye el inventario, para lo cual se debita la subcuenta 620520-Productos alimenticios, de la cuenta 6205-BIENES PRODUCIDOS y se acredita la subcuenta 150519-Productos alimenticios, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

Finalmente, para efectos de revelación en los estados contables de la universidad, los ingresos y costos originados en la producción y venta de productos embutidos se presentan dentro de las actividades no operacionales.



b. CONCEPTO 20099-135003. Reconocimiento del aumento del inventario de semovientes por concepto de crías

CONCEPTO 20099-135003 del 26-10-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
		Tema	1.1	1505
		1.2	1520	Productos en proceso
		1.3	3255	Patrimonio institucional incorporado
		1.4	7104	Semovientes
	Subtema		Reconocimiento del aumento del inventario de semovientes por concepto de crías	

Doctor
GUSTAVO CARLOS
gustavocarlos@hotmail.com

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20099-135003 en la cual consulta el procedimiento para reconocer el aumento de inventario de semovientes por concepto de crías. Al respecto se atiende su solicitud teniendo en cuenta los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el párrafo 141 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) *“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 fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros (...). 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”*.

Ahora bien, los inventarios, de acuerdo con el párrafo 158 del mismo texto normativo *“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 del texto).

Por su parte el párrafo 160 del PGCP señala 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”*. Así, el proceso de transformación que lleva a cabo la empresa ganadera se le considera un proceso productivo.

En esta perspectiva, tratándose de los costos de producción, el párrafo 295 del PGCP indica que estos *“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.” (Subrayado fuera del texto).

Teniendo en cuenta que se trata de unos costos de producción asociados a una empresa ganadera, el catálogo General de Cuentas (CGC) del RCP contiene la cuenta 7104-SEMOVIENTES, del grupo 71-PRODUCCIÓN DE BIENES, en cuya descripción se indica que dicha cuenta *“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la producción de semovientes”*.

Por su parte, la descripción de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, del mencionado CGC, expresa que esta *“Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes recibidos por las entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore”*. (Subrayado fuera del texto).

De esta forma, las crías de los semovientes en cuestión deben reconocerse mediante un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, y un débito a la subcuenta 710401-Materia Prima, de la cuenta 7104-SEMOVIENTES.

La descripción de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO, señala que esta *“Representa el valor de los bienes semielaborados que requieren procesos adicionales de pro-*



ducción, para convertirlos en productos terminados que estarán disponibles para la venta, para suministro gratuito o a precios económicamente no significativos”.

En consecuencia, para efectos de reporte de la información contable, el costo de producción acumulado en las subcuentas correspondientes de la cuenta 7104-SEMOVIEN- TES, se traslada al inventario de productos en proceso registrando un crédito a la subcuenta 710495-Traslado de Costos (Cr), y un débito a la subcuenta 152033-Semovientes, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO.

De otro lado, según la descripción del CGC, 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”. Por lo tanto, cuando haya culminado el proceso de producción de los semovientes y en consecuencia se encuentran disponibles para la venta, la entidad deberá hacer el traslado de los costos de producción al inventario de bienes producidos. Para ello, el valor registrado en las subcuentas correspondientes de la cuenta 7104-SEMOVIEN- TES, se traslada registrando un crédito a la subcuenta 710495-Traslado de costos (Cr), y un débito a la subcuenta 150542-Semovientes, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto en las consideraciones, se concluye que los semovientes en cuestión se reconocen inicialmente en la subcuenta que corresponda de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, utilizando como contrapartida la subcuenta 710401-Materia Prima, de la cuenta 7104-SEMOVIEN- TES, del grupo 71-PRODUCCIÓN DE BIENES.

Para efectos de reporte, el valor registrado en las subcuentas correspondientes de la cuenta 7104-SEMOVIEN- TES, del grupo 71-PRODUCCIÓN DE BIENES, se traslada a la subcuenta 152033-Semovientes, de la cuenta 1520-PRODUCTOS EN PROCESO. El registro contable del traslado se realiza mediante un crédito a la subcuenta 710495-Traslado de Costos (Cr), y un débito a la subcuenta 152033-Semovientes.

Una vez culminado el Proceso de Producción de los semovientes, se procede a trasladar el valor registrado en las subcuentas correspondientes de la cuenta 7104-SEMOVIEN- TES, a la subcuenta 150542-Semovientes, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS. El registro contable del traslado se realiza mediante un crédito a la subcuenta 710495-Traslado de Costos (Cr), y un débito a la subcuenta 150542-Semovientes.

c. CONCEPTO 200911-136996. Reconocimiento de los bienes resultantes de las actividades de docencia, investigación y extensión

CONCEPTO 200911-136996 del 30-12-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
		Tema	1.1 1.2 1.3 1.4	1505 16 4810 7
	Subtema			Reconocimiento de los bienes resultantes de las actividades de docencia, investigación y extensión

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
		Tema	1.1	1715
	Subtema	1.1.1		Reconocimiento de edificaciones consideradas como bienes históricos y culturales

Doctora

LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN

Jefe División Nacional de Contabilidad

Universidad Nacional de Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 200911-136996, mediante la cual, teniendo en cuenta la puesta en operación del sistema que administra los bienes de la Universidad, solicita habilitar en el ámbito de aplicación, las siguientes subcuentas:

1. 150541-BIENES PRODUCIDOS- Equipos: Para el reconocimiento de los bienes producidos por la Universidad, en desarrollo de sus actividades de docencia, investigación y extensión, los cuales, en algunas oportunidades, son destinados para el uso de la institución, y en otras, se comercializan.



2. 171507-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES-Edificaciones: Para el registro de las edificaciones consideradas como bienes históricos y culturales, las cuales serán reclasificadas de la subcuenta 171501-Monumentos.
3. 164516-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES-Plantas, ductos y túneles de uso permanente sin contraprestación: Para las edificaciones consideradas como bienes históricos y culturales que cumplen con tales características.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. Bienes producidos-Equipos

El Catálogo General de Cuentas (CGC), describe la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, de la siguiente forma: *“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.”*

Así mismo, la descripción del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, del CGC, indica: *“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan el valor de los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.”*

De igual forma, el Catálogo General de Cuentas, describe la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, así: *“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.”*

2. Bienes históricos y culturales-Edificaciones

El artículo 1º de la Resolución 558 de noviembre 07 de 2008, creó la subcuenta 171507-Edificaciones, en el Catálogo General de Cuentas, para el reconocimiento en el grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, y en la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, de las construcciones que cumplan con tales características.

CONCLUSIÓN

1. Bienes producidos-Equipos

Para el reconocimiento de los bienes resultantes de las actividades de docencia, investigación y extensión, es conve-

niente tener en cuenta la vigencia en que se producen las erogaciones, y la destinación de los mismos.

Si los bienes son obtenidos en la misma vigencia en que se realizaron las erogaciones para su producción, las cuales afectaron los costos por prestación del servicio de educación, la entidad contable pública debe debitar, en caso de comercializar los bienes, la subcuenta 150541-Equipos, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS, o si va a conservarlos para su utilización, la respectiva cuenta y subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según la naturaleza del bien; y acreditar las subcuentas que correspondan del costo de ventas, que revelen su reversión por lo que se constituya el valor del bien. Así mismo, debe reversar, en la misma proporción, la subcuenta “Traslado de costos”, con la contrapartida que corresponda en los costos de producción. Si las erogaciones se realizan en vigencias anteriores a aquella en que se obtienen los bienes, la Universidad debe acreditar la subcuenta 481008- Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

2. Bienes históricos y culturales-Edificaciones

Dado que la Universidad informa que actualmente posee edificaciones que cumplen las condiciones para ser reconocidas como bienes históricos y culturales, es procedente realizar la reclasificación de los saldos que correspondan de la subcuenta 171501-Monumentos, a la subcuenta 171507-Edificaciones, y habilitar esta última en el ámbito de aplicación de la Universidad Nacional de Colombia.

3. Plantas, ductos y túneles de uso permanente sin contraprestación

En relación con la subcuenta 164516-Plantas, ductos y túneles de uso permanente sin contraprestación, según lo establecido telefónicamente con la entidad, aún no se han presentado situaciones que ameriten habilitarla en el ámbito de la Universidad Nacional, por lo que la Contaduría General de la Nación (CGN) se abstiene de hacerlo. No obstante, en el momento que se presente la situación particular, con base en el acto jurídico que corresponda, la Universidad Nacional debe formular la consulta para su evaluación.

Finalmente, es conveniente señalar que se está enviando copia de la presente comunicación a la Subcontaduría de Centralización de la Información, para que realice la gestión tendiente a habilitar en el ámbito de la Universidad las subcuentas 150541-Equipos, de la cuenta 1505-BIENES PRODUCIDOS y 171507-Edificaciones, de la cuenta 1715-BIENES HISTÓRICOS Y CULTURALES, para la presentación de la información contable pública con corte a 31 de diciembre de 2009.



1510-Mercancías en existencia

a. CONCEPTO 20096-130743. Reconocimiento de costo futuros – Metrovivienda

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.3. Literal d.

b. CONCEPTO 20096-130743. Reconocimiento del costo de ventas de terrenos- Metrovivienda

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.3. Literal d.

1520-Productos en Proceso

a. CONCEPTO 20099-135003. Reconocimiento del aumento del inventario de semovientes por concepto de crías

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. 1505-Bienes Producidos. Literal b.

16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

a. CONCEPTO 20091-124405. Reconocimiento de propiedades, planta y equipo pendientes de legalizar cuya propiedad no está cuestionada

CONCEPTO 20091-124405 del 5-02-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	16	Propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de propiedades, planta y equipo pendientes de legalizar cuya propiedad no está cuestionada	

Doctora
CHERLY GONZÁLEZ M.
Contadora

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20091-124405, en la cual consulta si la empresa debe retirar de la contabilidad la Planta de Tratamiento y revertir la depreciación efectuada, teniendo en cuenta que se incorporó a la contabilidad de acuerdo con la Ley 716 de 2001 por valor de \$2.176.000.000 en el año 2005, y a la fecha no se tiene la escritura. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para responder su inquietud, es pertinente retomar el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación mediante el expediente 20083-111671 del 16 de abril de 2008, en el sentido que "(...) 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 las subcuentas 312530 ó 325530-BIENES PENDIENTES

DE LEGALIZAR, según corresponda al grupo patrimonial que aplique para la entidad".

Además, añade 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."

El numeral 3.1 del Procedimiento para la Implementación del Control Interno Contable, establece que "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". (Subrayado fuera de texto).



En ese orden de ideas, la entidad contable pública debió adelantar todas las acciones jurídicas necesarias dentro del proceso de titularización, a efectos de obtener la propiedad del bien, como lo establece la Resolución 357 de 2008, una vez el activo se incorporó al balance, máxime cuando la empresa tiene el usufructo del mismo; además la propiedad sobre el activo no está siendo cuestionada.

Así las cosas, la falta de gestión administrativa no es razón suficiente para retirar el activo de la contabilidad, toda vez que está siendo explotado por la entidad.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que no es procedente retirar el activo de la contabilidad y revertir la depreciación registrada, afectando de esta manera el patrimonio de la empresa, teniendo en cuenta que la entidad contable pública debió adelantar todas las acciones jurídicas necesarias para obtener la propiedad del bien, máxime cuando la propiedad sobre el activo no está cuestionada.

Asimismo, recomendamos que inicien los trámites jurídicos y administrativos pertinentes para obtener la propiedad del activo.

- b. CONCEPTO 20091-124488. Reconocimiento de predios rurales sin título de propiedad, destinados al uso público donde funcionan Centros Educativos (Bienes cuya propiedad no está en discusión)

CONCEPTO 20091-124488 del 04-03-09			
1-2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	16 Propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de predios rurales sin título de propiedad, destinados al uso público donde funcionan Centros Educativos (Bienes cuya propiedad no está en discusión)

Doctora
MARÍA EUGENIA MARÍN CHICA
Contadora
Alcaldía Municipal de Ituango

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20091-124488 en la cual se refiere al proceso de legalización de 44 predios rurales sin título de propiedad destinados al uso público donde funcionan Centros Educativos, comentando al respecto que la oficina de Instrumentos públicos devolvió las Resoluciones expedidas por la alcaldía considerando que la norma allí citada (sic), ya fue derogada. Por tal razón consulta lo siguiente:

1. Si es necesario un título de propiedad para incorporar al patrimonio los bienes mencionados.
2. Si la sola contabilización en la alcaldía implica la transferencia de dominio o propiedad legal de un bien.
3. ¿Cuál sería el trámite o procedimiento a seguir para que legal y contablemente estos bienes queden en cabeza de la Alcaldía Municipal?

CONSIDERACIONES

Para absolver el interrogante formulado es necesario referenciar la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

1. El numeral 27 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Pro-

iedades, Planta y Equipo, que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública define 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).

“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”.

Lo anterior significa que siempre y cuando no haya duda sobre la propiedad de los predios rurales referidos en la consulta, y lo único que está pendiente es su formalización, la alcaldía municipal de Ituango deberá registrar los predios pendientes de legalizar, afectando la subcuenta 164027-EDIFICACIONES PENDIENTES DE LEGALIZAR de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, o la 160504 – TERRENOS



PENDIENTES DE LEGALIZAR de la cuenta 1605-EDIFICACIONES según corresponda y acreditar la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, y cuando se lleve a cabo la legalización se procederá a reclasificarlos conforme se señala en el párrafo anterior.

2. El numeral 1.1 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública, en cuanto la entorno jurídico del sector público define 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).

De otra parte el párrafo 40 del PGCP, en lo referente a la definición de Entidad Contable Pública determina que: *"(...) las entidades del Sector Público desarrollan funciones de cometido estatal y controlan recursos y patrimonio públicos, están sujetas a diferentes formas de control que condicionan a la entidad contable pública. Por lo tanto, se entiende por Control, a la capacidad y funciones de diversas instancias administrativas, fiscales, políticas y ciudadanas para evaluar la responsabilidad en el cumplimiento de las funciones de cometido estatal y en el uso y mantenimiento de los recursos y el patrimonio públicos, en un marco de legalidad explícito."*

Esto significa que los hechos, transacciones y operaciones que realizan las entidades contables públicas en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, se presumen ajustadas a los requerimientos legales contenidos en la regulación normativa aplicable en cada hecho en particular, de lo cual se colige que no es la contabilización de los bienes la que implica la legalización de su propiedad, si no la culminación del proceso de titularización que se debe realizar con sujeción a las normas del Derecho Civil.

3. Finalmente es pertinente mencionar que el literal f) del artículo 3º de la Ley 298 de 1996 establece entre las funciones asignadas al Contador General de la Nación, la de *"Impartir instrucciones de carácter general sobre aspectos*

relacionados con la Contabilidad pública", lo cual indica que no es posible hacer pronunciamiento sobre asuntos diferentes a las instrucciones y lineamientos de carácter contable expedidos por la Contaduría General de la Nación, como el citado en esta comunicación en lo relativo al reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.

CONCLUSIÓN

1. Siempre y cuando no haya duda sobre la propiedad de los predios rurales referidos en la consulta, y lo único que está pendiente es la formalización de su propiedad, la Alcaldía Municipal de Ituango deberá registrar los predios pendientes de legalizar, afectando la subcuenta 164027-EDIFICACIONES PENDIENTES DE LEGALIZAR de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, o la 160504 – TERRENOS PENDIENTES DE LEGALIZAR de la cuenta 1605-EDIFICACIONES según corresponda y acreditar la subcuenta 312530-Bienes pendientes de legalizar, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, y cuando se lleve a cabo la legalización se procederá conforme se señala en el párrafo anterior.
2. Los hechos, transacciones y operaciones realizadas por la Alcaldía Municipal de Ituango en cumplimiento de sus funciones de cometido estatal, se presumen ajustadas a los requerimientos legales contenidos en la regulación normativa aplicable en cada hecho, de lo cual se colige que no es la contabilización de los predios rurales la que implica la legalización de su propiedad, si no la culminación del proceso de titularización que se debe realizar con sujeción a las normas del Derecho Civil.
3. Teniendo en cuenta las competencias del Contador General de la Nación definidas en la Ley 298 de 1996, no es procedente hacer pronunciamiento sobre asuntos diferentes a las instrucciones y lineamientos de carácter contable expedidos por la Contaduría General de la Nación, como el citado en esta comunicación en lo relativo al reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.

c. CONCEPTO 20094-127702. Reconocimiento de bienes no disponibles para la venta

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3105-Capital Fiscal. Literal b.



- d. CONCEPTO 200910-135218. Reconocimiento como activos, de vehículos utilizados por el Ministerio de Relaciones Exteriores (MRE) a cuyo nombre están las tarjetas de propiedad, y adquiridos por el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores (FRMRE), a cuyo nombre están los documentos de compra

CONCEPTO 200910-135218 del 29-10-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 2.1	16	Propiedades, planta y equipo Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	Subtema		Reconocimiento como activos, de vehículos utilizados por el Ministerio de Relaciones Exteriores (MRE) a cuyo nombre están las tarjetas de propiedad, y adquiridos por el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores (FRMRE), a cuyo nombre están los documentos de compra	

Doctor

ALIRIO PINEDA

contraloriafondorotatorio@cancilleria.gov.co

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 200910-135218 en la cual consulta quién debe registrar, como activos, los vehículos adquiridos por el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores (FRMRE), a cuyo nombre están los documentos de compra. Lo anterior, teniendo en cuenta que los vehículos son utilizados por el Ministerio de Relaciones Exteriores (MRE), a cuyo nombre están las tarjetas de propiedad. Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala en el párrafo 141, referente a las Normas técnicas relativas a los activos, que *“Los activos son recursos (...) de los cuales se espera que fluya un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal (...). También constituyen activos los bienes públicos que están bajo la responsabilidad de las entidades contables públicas pertenecientes al gobierno general.”*

En particular, instrumentalizando la Norma técnica de propiedades, planta y equipo, que forma parte de las relativas a los grupos que integran el activo, en el 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 (RCP), se señala en el numeral 24-TRASLADO DE BIENES ENTRE ENTIDADES CONTABLES PÚBLICAS que *“El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes”.*

El registro contable que deben realizar los responsables del proceso contable de las entidades de gobierno general involucradas con el traslado y transferencia de propiedad de los bienes, se detalla en el procedimiento contable referido, numeral 24, párrafos 2 y 3; cuya versión actualizada se encuentra disponible en la página web de la Contaduría General de la Nación (CGN) www.contaduria.gov.co

Adicionalmente hay que tener en cuenta, de acuerdo con las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad, párrafo 337 del PGCP, que los Soportes de contabilidad *“(...) son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas (...)”.*

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto en las consideraciones, se concluye que la entidad que debe registrar los vehículos como parte de sus activos, es quien usa los bienes en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, y a cuyo nombre se encuentra la propiedad. Es decir que en este caso es el MRE quien debe registrar los vehículos en las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Cabe agregar que el registro contable a realizar por parte de las entidades involucradas en el traslado y transferencia de la propiedad de los bienes, para este caso particular, tiene como documentos soportes las tarjetas de propiedad de los vehículos; y se realiza teniendo en cuenta lo que se detalla en el numeral 24 del Procedimiento contable de las propiedades, planta y equipo.



- e. CONCEPTO 20099-134152. Reconocimiento de recursos recibidos en administración por EMRU, de acuerdo con convenio interadministrativo suscrito con el Municipio Santiago de Cali para adquisición de bienes de propiedad de EMRU

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2425-Otros deudores. Literal e.

- f. CONCEPTO 20096-130814. Inviabilidad de reconocer en la cuenta 1635-Bienes muebles en bodega, los bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos de otras entidades de gobierno general

CONCEPTO 20096-130814 del 07-07-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	16 Propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer en la cuenta 1635-Bienes muebles en bodega, los bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos de otras entidades de gobierno general

Teniente Coronel
NELSON GUAIDIA AMEZQUITA
Jefe Grupo Contaduría General
Policía Nacional

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20096-130814, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

Solicita información para establecer si los bienes muebles que recibe la Policía Nacional de otras entidades contables públicas, y que se clasifican como “Bienes de uso permanente sin contraprestación”, deben registrarse en la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, o si por el contrario se registran, al momento de su recibo, directamente en las cuentas de bienes en servicio, es decir 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-EQUIPO DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN o 1680-EQUIPOS DE COMEDOR, COCINA, DESPENSA Y HOTELERÍA.

En caso de que deba registrarse en la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, ¿se deben clasificar en la subcuenta que corresponda a la naturaleza del bien o se hace necesario estudiar la posibilidad de crear la subcuenta donde se registren estos bienes de “uso permanente sin contraprestación”?

En este mismo sentido, solicita se indique en qué subcuenta de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS se deben clasificar los bienes de uso permanente sin contraprestación, cuando estos son reintegrados a la bodega, en espera de reasignación a otra dependencia, y se aclare exclusivamente en qué casos se deben realizar registros en esta cuenta.

CONSIDERACIONES

El numeral 25 del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo establece:

“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 que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN 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 este 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.

A su vez, la descripción y dinámica de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA establece que “Representa el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1930-Bienes Recibidos en Dación de Pago, 2401-Adquisición de Bienes y Servicios Nacionales, 2406-Adquisición de Bienes y Servicios del Exterior, 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado y 3255-Patrimonio Institucional Incorporado.

DINÁMICA

Se debita con:

1. El costo de los bienes muebles adquiridos a cualquier título el cual incluye todas las erogaciones incurridas para su adquisición.
2. El valor de los bienes muebles que se reciban en calidad de donación, cesión u otra modalidad.

Se acredita con:

1. El valor de los bienes muebles puestos en servicio”.

La descripción y dinámica de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS dispone que “Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal.

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 3120-Superávit por Donación, 3235-Superávit por Donación, 3125-Patrimonio Público Incorporado, 3255-Patrimonio Institucional Incorporado, 1605-Terrenos, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, Ductos y Túneles, 1650-Redes, Líneas y Cables, 1655-Maquinaria y Equipo, 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 Hotelaría.

DINÁMICA

Se debita con:

1. El valor de los bienes que dejen de utilizarse.
2. El valor de los inmuebles que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen y que no se destinen al uso.

Se acredita con:

1. El valor de las propiedades, planta y equipo que se colocan en servicio.
2. El valor registrado en libros al momento de su enajenación o entrega a cualquier título”.

En este sentido, la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA registra los bienes muebles adquiridos por la entidad con la característica de permanentes para ser utilizados en el futuro en actividades de producción o administración, razón por la cual no deben registrarse en esta cuenta los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva.

Por su parte, la cuenta 1637- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS registra los bienes que, estando en condiciones de uso, por alguna circunstancia específica no están siendo utilizados en desarrollo del cometido estatal, así como el valor de los inmuebles que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen y que no se destinen al uso.

CONCLUSIÓN

Considerando que la Policía Nacional es una entidad de gobierno general, cuando reciba bienes de uso permanente sin contraprestación de otras entidades de gobierno general



deberá incorporar los bienes en la respectiva subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza de los mismos, por el valor convenido, ya sea el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico.

En este sentido, si los bienes recibidos que, estando en condiciones de uso, por alguna circunstancia especial no están siendo utilizados en desarrollo del cometido estatal, la entidad debe afectar la subcuenta correspondiente de la cuenta

1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS. En consecuencia, no es procedente la utilización de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, dado que la misma registra los bienes muebles adquiridos por la entidad con la característica de permanentes para ser utilizados en el futuro en actividades de producción o administración, y no para los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva.

- g. CONCEPTO 20095-130156. Reconocimiento de Convenio Interadministrativo suscrito entre la alcaldía de Yumbo y la Empresa de Servicios Públicos de Yumbo (ESPY) S. A. ESP para el traslado de recursos de inversión de la vigencia 2009, y entrega en arrendamiento y/o usufructo de la infraestructura de acueducto y alcantarillado

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424- Recursos entregados en administración. Literal i.

- h. CONCEPTO 20097-132656. Reconocimiento de terrenos adquiridos por el INVÍAS para construcción de red terrestre, que por razones técnicas no fueron empleados en la construcción de dicha red

CONCEPTO 20097-132656 del 26-08-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	16 Propiedades, planta y equipo 1637 Propiedades, planta y equipo no explotados
	Subtema		Reconocimiento de terrenos adquiridos por el INVÍAS para construcción de red terrestre, que por razones técnicas no fueron empleados en la construcción de dicha red

Doctora
SOLEDAD MATIZ PINZÓN
Coordinadora del Área de Contabilidad
Instituto Nacional de Vías (INVÍAS)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132656, en la cual nos informa que el INVÍAS adquirió unos predios con destino a un proyecto, los cuales se registraron como bienes de beneficio y uso público. No obstante, estos predios no fueron utilizados en dicho proyecto y por tanto es necesario reclasificarlos a las cuentas de propiedades, planta y equipo. Una vez revisadas las correspondientes escrituras se encontró que algunas corresponden a la adquisición de la posesión, acto que no se encuentra registrado en la correspondiente matrícula inmobiliaria, la cual en algunos casos no existe.

Por lo anterior, consulta:

1. En qué cuenta se debe reclasificar este tipo de adquisición?
2. Los predios adquiridos que no fueron utilizados, se deben reclasificar a la cuenta 1605-TERRENOS o a la subcuenta 163701-TERRENOS?

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.5 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública 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. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, incluye los bienes para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general". (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el Catálogo General de Cuentas, describe la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS en el siguiente sentido: "*Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales,*



no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal”.

Por su parte, el numeral 9.1.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública, en lo referente a los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, indica 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 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).

En estos términos, los BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO están destinados al uso común de todos los habitantes, como las calles, parques, puentes, entre otros. Por su parte, las PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO comprenden los bienes utilizados en desarrollo del cometido estatal de las entidades públicas, de los cuales estas entidades poseen la titularidad de dominio similar a la de los particulares, considerados como bienes fiscales.

Ahora bien, respecto al tema consultado es de aclarar que de acuerdo con la información suministrada por la doctora Soledad Matiz, Coordinadora del Área de Contabilidad, mediante conversaciones telefónicas se estableció que los predios adquiridos por INVIAS se encontraban inicialmente afectados a la construcción de una red terrestre, razón por la cual se registraron en la cuenta 1705-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES EN CONSTRUCCIÓN, pero que por razones técnicas finalmente no fueron usados en la red.

Por tanto, si INVIAS cuenta con los documentos soporte idóneos que acrediten que estos terrenos son de su propiedad y se determina que corresponden a bienes fiscales, dado que su uso no corresponde a todos los habitantes del territorio, la entidad debe proceder a reclasificarlos en la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. No obstante, si los bienes no van a ser usados o explotados en desarrollo del cometido estatal de la entidad,

es procedente que la reclasificación se efectúe a la subcuenta 163701-TERRENOS, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, hasta tanto decida si puede llevarlos al servicio o se determine su destinación final.

En cuanto a los predios de los cuales se adquiere la posesión, es la entidad con el apoyo del área jurídica, la que debe determinar si las escrituras de posesión son documentos soporte idóneos que acrediten su propiedad, caso en el cual, serán objeto de reconocimiento en la cuenta y subcuenta que identifique la naturaleza del bien del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, siempre que se cataloguen como bienes fiscales.

No obstante, en caso de que se requiera surtir algún requisito legal para legalizar la propiedad de INVIAS sobre estos bienes, se deben reconocer en la subcuenta “Bienes pendientes de legalizar”, de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique la naturaleza del bien, hasta tanto la propiedad sea legalizada, de conformidad con lo establecido en el numeral 27 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.

CONCLUSIÓN

Los terrenos adquiridos por INVIAS para la construcción de la red terrestre, que por razones técnicas no fueron empleados en la construcción de dicha red, deben reclasificarse a la subcuenta y cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, siempre que cuenten con los documentos soporte idóneos que acrediten que estos terrenos son de su propiedad y se determine que corresponden a bienes fiscales. No obstante, si los predios no van a ser usados o explotados en desarrollo del cometido estatal de la entidad, es procedente que se reclasifiquen a la subcuenta 163701-TERRENOS de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, hasta tanto decida llevarlos al servicio o se determine su destinación final.

En cuanto a los predios de los cuales se adquiere la posesión, es la entidad con el apoyo del área jurídica, la que debe determinar si las escrituras de posesión son documentos soporte idóneos que acrediten su propiedad, caso en el cual, serán objeto de reconocimiento en la cuenta y subcuenta que identifique la naturaleza del bien del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, siempre que se cataloguen como bienes fiscales.

No obstante, en caso de que se requiera surtir algún requisito legal para legalizar la propiedad de INVIAS sobre estos bienes, se deben reconocer en la subcuenta “Bienes pendientes de legalizar”, de la cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO que identifique la naturaleza del bien, hasta tanto la propiedad sea legalizada, de conformidad con lo establecido en el numeral 27 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.



- i. CONCEPTO 20097-132849. Reconocimiento de recursos entregados por la Gobernación de Atlántico para la realización de obras y mejoras en materia de acueductos, alcantarillados y construcción de redes eléctricas en los municipios del Atlántico, así como para la construcción, ampliación y mejoramiento de la infraestructura física de las escuelas y colegios departamentales

CONCEPTO 20097-132849 del 04-09-09

1-3	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 1.2 1.3 2.1	16 1920 3105	Propiedades, planta y equipo Bienes entregados a terceros Capital fiscal Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
Subtema			Reconocimiento de recursos entregados por la Gobernación de Atlántico para la realización de obras y mejoras en materia de acueductos, alcantarillados y construcción de redes eléctricas en los municipios del Atlántico, así como para la construcción, ampliación y mejoramiento de la infraestructura física de las escuelas y colegios departamentales	

Doctor
ENRIQUE MÁRQUEZ VERGARA
Subsecretaría de Contabilidad
Gobernación del Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132849, en la cual nos informa que el Departamento del Atlántico en su Plan de Desarrollo ha incluido inversiones para realizar obras y mejoras en materia de acueductos, alcantarillados y construcción de redes eléctricas en los municipios del Atlántico, así como para la construcción, ampliación y mejoramiento de la infraestructura física de las escuelas y colegios departamentales.

Adicionalmente, el Departamento ha establecido que con el recaudo que realiza de las estampillas se realicen inversiones en las entidades beneficiarias de las mismas. Es de anotar que, para desarrollar estas obras suscribe contratos con personas naturales o jurídicas, los cuales va cancelando de acuerdo con lo especificado en los mismos.

Respecto al tratamiento contable, la Subsecretaría de Contabilidad de la Gobernación con base en los contratos, procede a reconocer los pagos de los anticipos pactados en la cuenta 142013-ANTICIPOS PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN. Con las actas parciales, registra la obra ejecutada por los contratistas en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y una vez finalizadas las obras, cuando entrega los bienes a los municipios, hospitales o a las instituciones educativas, retira el activo de su contabilidad y utilizando como contrapartida la cuenta correspondiente del patrimonio, en atención al numeral 24 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades,

Planta y Equipo. Así mismo, realiza la entrega de activos atendiendo lo establecido en el numeral 25 del citado procedimiento, respecto a bienes de uso permanente sin contraprestación, retirando el activo y utilizando como contrapartida la cuenta correspondiente del patrimonio.

Por lo anterior, consulta:

1. ¿Una vez finalizadas las obras, la Gobernación debe reconocerlas en las cuentas del activo? ¿En caso afirmativo hasta qué momento se deben reconocer en estas cuentas?
2. ¿La Gobernación puede llevar al patrimonio los valores pagados en la ejecución de las obras?
3. ¿Cómo puede la Gobernación reconocer en el activo, las inversiones realizadas para la construcción y adecuación de la infraestructura física de los colegios departamentales, los acueductos, y las redes eléctricas municipales?

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.5 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública 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. 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).

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 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 Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el traslado de bienes, expresa que *"El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes.*

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).

En ese orden de ideas, los recursos entregados por la Gobernación del Atlántico a los contratistas para la construcción y adecuación de la infraestructura física de los colegios departamentales, los acueductos y las redes eléctricas municipales son objeto de reconocimiento en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que los contratistas realicen las entregas parciales de las obras debe reconocerlas debitando la cuen-

ta correspondiente de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS.

Finalizadas las obras para efectos del traslado a los municipios, hospitales o instituciones educativas en calidad de propietarios de las mismas, la Gobernación debe retirar el activo de su contabilidad debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y como contrapartida la cuenta 310502-DEPARTAMENTO de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Es de anotar que para el caso de las Instituciones Educativas Departamentales, el Departamento deberá considerar el tipo de organización contable empleado para efectos de agregar la información de la administración central con la de las instituciones educativas, teniendo en cuenta que si optó por llevar una contabilidad integrada mediante el manejo de códigos auxiliares, al hablar de un mismo ente contable, no se requiere hacer la entrega de los bienes a las entidades educativas.

Ahora bien, para el caso de los bienes que la Gobernación del Atlántico entregue a entidades del gobierno general, para su uso permanente sin contraprestación, es pertinente observar el numeral 25 del citado procedimiento, el cual 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.*

La entidad del gobierno general que entrega a otra entidad del gobierno general, bienes para el uso permanente y sin contraprestación, debita las subcuentas que correspondan de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acredita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL ó 3208-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Adicionalmente, la entidad debe controlar estos bienes en cuentas de orden deudoras, para lo cual debita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acredita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).



Por su parte, la entidad del gobierno general que recibe los bienes los registra por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, debitando la subcuenta que identifique, en cada cuenta, los bienes de uso permanente sin contraprestación y acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”.

Para el caso de los bienes entregados a empresas públicas, el citado numeral 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 ó 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)”.

Por tanto, en el momento en que la Gobernación traslade los bienes a los municipios, a las instituciones educativas y demás entidades del gobierno general, en calidad de bienes para el uso permanente sin contraprestación, debe retirar el bien registrado en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y como contrapartida la subcuenta 310502-DEPARTAMENTO de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, e igualmente llevar un control de los bienes en cuentas de orden deudoras de control. Por su parte, la entidad que recibe los bienes los incorpora en la cuenta y subcuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

Para el caso de los bienes que la Gobernación del Atlántico entregue a las empresas públicas como las empresas

sociales del Estado para su uso permanente sin contraprestación, debe reclasificar la diferencia entre el costo histórico del bien y las cuentas valuativas (depreciación, amortización, provisión) a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, e igualmente debe reclasificar la valorización del bien de acuerdo con lo establecido en el procedimiento citado y la entidad que recibe los bienes los registra en cuentas de orden acreedoras para efectos de control.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. En la medida en que el contratista realice las entregas parciales de las obras, le corresponde a la Gobernación del Atlántico, reconocerlas en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Finalizadas las obras para efectos del traslado a los municipios, hospitales o instituciones educativas en calidad de propietarios de las mismas, debe retirar el activo de su contabilidad debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y como contrapartida la cuenta 310502-DEPARTAMENTO de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Es de anotar que para el caso de las Instituciones Educativas Departamentales, el Departamento deberá considerar el tipo de organización contable empleado para efectos de agregar la información de la administración central con la de las instituciones educativas, teniendo en cuenta que si optó por llevar una contabilidad integrada mediante el manejo de códigos auxiliares, al hablar de un mismo ente contable, no se requiere hacer la entrega de los bienes a las entidades educativas.

Ahora bien, en los casos en que la Gobernación realice la entrega de los bienes para el uso permanente y sin contraprestación debe tenerse en cuenta si se entregan a entidades del gobierno general o empresas públicas, aplicando el tratamiento contable establecido para cada caso en el numeral 25 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.

2. La Gobernación del Atlántico puede llevar al patrimonio las erogaciones realizadas en la construcción de las obras en el momento en que traslade su propiedad a las entidades, o cuando se trate de bienes entregados a entidades del gobierno general para su uso permanente sin contraprestación, de conformidad con lo establecido en el numeral 25 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.
3. Las inversiones realizadas en la construcción de las obras deben mantenerse en los activos de la Gobernación, siempre que esta los emplee en el desarrollo de



su cometido estatal, caso en el cual, una vez finalizadas las obras deberá reclasificarlas de la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO a la subcuenta y cuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, que identifique la natu-

raleza del bien; o a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, cuando se trate de bienes entregados a las empresas públicas para su uso permanente sin contraprestación.

- j. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento por parte de la Empresa de Renovación Urbana (ERU) de los inmuebles adquiridos, expropiados o recibidos en donación

CONCEPTO 20094-127793 del 16-09-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	16	Propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Empresa de Renovación Urbana (ERU) de los inmuebles adquiridos, expropiados o recibidos en donación	

2-3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1637	Propiedades, planta y equipo no explotados
		1.2	1695	Provisiones para protección de propiedades, planta y equipo (cr)
		1.3	1926	Derechos en fideicomiso
		1.4	5808	Otros gastos ordinarios
		1.5	3240	Superávit por valorización
		1.6	2915	Créditos diferidos
		1.7	4805	Financieros
Subtema		Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana (ERU) del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) y entrega al patrimonio autónomo		

4	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1	Activos
		1.2	1926	Derechos en fideicomiso
		1.3	4805	Financieros
		1.4	5805	Financieros
Subtema		Reconocimiento de la restitución de aportes y reparto de utilidades por suscripción de contrato de fiducia mercantil irrevocable entre la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá y la Fiduciaria Bogotá S.A.		

Doctor
NÉSTOR EUGENIO RAMÍREZ CARDONA
Gerente General
Empresa de Renovación Urbana

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20094-127793, en la cual solicita alcance del concepto 200810-119847 del 24 de diciembre de 2008, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

La empresa, por su naturaleza Industrial y Comercial, está facultada para adquirir bienes inmuebles por cualquier modalidad (expropiados, comprados, donados, etc.). Todos estos inmuebles adquiridos tienen como finalidad desarrollar proyectos urbanísticos, los cuales no pueden ser

ejecutados directamente por la empresa, según lo establece el párrafo del artículo 2° del Acuerdo de creación No. 033 de 1999. La empresa desarrolla sus proyectos a través de entidades gestoras, que por lo general se perfeccionan a través de patrimonios autónomos, a los cuales la entidad les realiza aportes en efectivo, en predios, en estudios y/o know how.

De acuerdo con lo anterior, pregunta:

1. ¿Cómo debe ser el registro contable de los inmuebles adquiridos, expropiados o recibidos en donación, en el



momento de su ingreso a la empresa?, ¿se registran como inventarios o también como propiedades, planta y equipo?

2. Dado que los bienes inmuebles transferidos por el Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) a la empresa a título de cesión gratuita, se van a manejar en el grupo 16-Propiedades, Planta y Equipo, ¿cuál subcuenta se debe utilizar: la 160501-propiedades, planta y equipo-Terrenos-Urbanos ó la 163701-Propiedades, Planta y Equipo no explotados-Terrenos? Esto en razón a que los inmuebles que adquiere la empresa no son para su uso sino para ser aportados al desarrollo de proyectos urbanísticos a través de entidades gestoras.

3. En el momento en que la empresa realiza el aporte de los inmuebles al patrimonio autónomo por su valor comercial, contablemente se cancela un activo por otro, es decir, se debita la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de Patrimonio Autónomo y se acredita el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y 1999-VALORIZACIONES subcuenta 199952-Terrenos. Como se ha reconocido la valorización contra la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, ¿se debe realizar simultáneamente la reclasificación de las cuentas de patrimonio, debitando la 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditando la 3208-CAPITAL FISCAL? Esto se plantea en razón a que los bienes inmuebles ya fueron transferidos al patrimonio autónomo administrado por la sociedad fiduciaria.

En caso de que estos inmuebles se manejaran por el grupo 15-INVENTARIOS, pregunta:

Al aportar los inmuebles a la entidad gestora, la empresa se desprende de la propiedad de los mismos. ¿Cómo se contabiliza la diferencia que se puede presentar entre el valor registrado en libros (avalúo catastral y/o comercial) y el valor por el cual se aportan a la entidad gestora (avalúo comercial vigente)?

4. En relación con la consulta anterior (expediente 200810-119847) se encuentra pendiente la respuesta a la pregunta que se transcribe a continuación:

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?

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. Tratamiento contable de los inmuebles adquiridos, expropiados o recibidos en donación:

Sobre el tema se presentan las consideraciones establecidas en el concepto 200810-119847 del 24 de diciembre de 2008:

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 produ-

dos 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”.



En estos términos, se ratifica lo definido en el concepto 200810-119847 del 24 de diciembre de 2008, en el sentido de establecer que los bienes que fueron transferidos a la entidad deben reconocerse como propiedades, planta y equipo en la cuenta y 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.

Preguntas 2 y 3. Cuenta contable para el reconocimiento de los inmuebles recibidos del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) y entrega al patrimonio autónomo:

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1637-Propiedades, planta y equipo no explotados, 1682-Propiedades de inversión, 1930-Bienes recibidos en dación de pago, 2401-Adquisición de bienes y servicios nacionales, 2406-Adquisición de bienes y servicios del exterior, 3120-Superávit por donación, 3125-Patrimonio público incorporado y 3255-Patrimonio institucional incorporado.”

A su vez, la descripción y dinámica de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS establece que *“Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal.”*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 3120-Superávit por donación, 3235-Superávit por donación, 3125-Patrimonio público incorporado, 3255-Patrimonio institucional incorporado, 1605-Terrenos, 1640-Edificaciones, 1645-Plantas, ductos y túneles, 1650-Redes, líneas y cables, 1655-Maquinaria y equipo, 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.”

Se debita con:

1. El valor de los bienes que dejen de utilizarse.
2. El valor de los inmuebles que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen y que no se destinen al uso. (Subrayado fuera de texto).

Se acredita con:

1. El valor de las propiedades, planta y equipo que se colocan en servicio.
2. El valor registrado en libros al momento de su enajenación o entrega a cualquier título”.

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.

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.

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 tras-



ladados 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, para el reconocimiento de los inmuebles recibidos del IDU, la entidad debe afectar la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Cuando se realice la entrega al patrimonio autónomo debe acreditar la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS y debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), en caso de haberse reconocido provisiones, y la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. La diferencia que resulte se registra con un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

No obstante, es necesario precisar que cuando el valor por el cual se transfiera el activo al patrimonio autónomo es superior al valor en libros, la entidad debe registrar la diferencia con un crédito a la subcuenta 291503-Ingresos diferidos de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS. La descripción y dinámica de dicha cuenta establece que “Representa el valor de los ingresos recibidos que, en razón a su origen y naturaleza, tiene 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 (...)”.

Esta diferencia se amortizará con los ingresos que se causen durante el período, de acuerdo con el análisis que realice la entidad, con contrapartida en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

Pregunta 4. Restitución de aportes y reparto de utilidades correspondientes a cada una de las etapas:

El literal 3) de la cláusula segunda del Contrato número 005 del 6 de febrero de 2007, fiducia mercantil irrevocable entre la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá y la Fiduciaria Bogotá S.A., dispone:

CLÁUSULA SEGUNDA. OBJETO: Es objeto del presente contrato de fiducia mercantil:

(...) 3) La distribución entre los BENEFICIARIOS, en proporción a su participación y en las condiciones establecidas en el presente contrato y en los acuerdos que suscriban entre sí los fideicomitentes, de las utilidades resultantes de la ejecución del proyecto y el reintegro del aporte de capital a cada fideicomitente aportante”. (Subrayado fuera de texto).

En este sentido, la restitución de aportes por cada etapa debe reconocerse con un débito a las cuentas y subcuentas correspondientes del grupo de activo que se restituya y un crédito a la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO. Si el valor de los bienes y derechos restituidos es superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registra en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. En caso contrario, la diferencia se registra en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-FINANCIEROS.

Por su parte, con la información que suministre la fiduciaria sobre la distribución de utilidades por cada una de las etapas definidas para el desarrollo del proyecto, la empresa debe reconocerlas debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

CONCLUSIÓN

Pregunta 1. Tratamiento contable de los inmuebles adquiridos, expropiados o recibidos en donación:

Se ratifica lo definido en el concepto 200810-119847 del 24 de diciembre de 2008, en el sentido de establecer que los bienes recibidos por la empresa deben reconocerse como propiedades, planta y equipo en la cuenta y 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.

Preguntas 2 y 3. Cuenta contable para el reconocimiento de los inmuebles recibidos del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) y entrega al patrimonio autónomo:

Para el reconocimiento de los inmuebles recibidos del IDU, la entidad debe afectar la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS



con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Cuando se realice la entrega al patrimonio autónomo debe acreditar la subcuenta 163701-Terrenos, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS y debitar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR), en caso de haberse reconocido provisiones, y la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo de la cuenta 1926-DERECOS EN FIDEICOMISO. La diferencia que resulte se registra con un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Sin embargo, es necesario precisar que cuando el valor por el cual se transfiera el activo al patrimonio autónomo es superior al valor en libros, la entidad debe registrar la diferencia con un débito a la subcuenta 291503-Ingresos diferidos de la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS. Dicha diferencia se amortizará con los ingresos que se causen durante el período, de acuerdo con el análisis que adelante la enti-

dad, con contrapartida en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

Pregunta 4. Restitución de aportes y reparto de utilidades correspondientes a cada una de las etapas:

Para el reconocimiento contable de la restitución de aportes por cada etapa del proyecto, la empresa debe reconocer un débito en las cuentas y subcuentas correspondientes del grupo de activo que se restituya y un crédito a la subcuenta 192603-Fiducia Mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECOS EN FIDEICOMISO. Si el valor de los bienes y derechos restituidos es superior al valor del derecho en fideicomiso, la diferencia se registra en la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS. En caso contrario, la diferencia se registra en la subcuenta 580559-Pérdida en derechos en fideicomiso, de la cuenta 5805-FINANCIEROS.

En el caso del reparto de utilidades, de acuerdo con la información que suministre la fiduciaria, la empresa debe reconocerlas debitando la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECOS EN FIDEICOMISO, y acreditando la subcuenta 480572-Utilidad en derechos en fideicomiso, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

- k. CONCEPTO 200911-137272. Reconocimiento de la incorporación a las cuentas de propiedad, planta y equipo del IDIPRON, de bienes recibidos del DADEP

CONCEPTO 200911-137272 del 24-12-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	16	Propiedades, planta y equipo
		1.2	3255	Patrimonio institucional incorporado
	Subtema		Reconocimiento de la incorporación a las cuentas de propiedad, planta y equipo del IDIPRON, de bienes recibidos del DADEP	

2-3	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1	Procedimiento de reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo	
	Subtema	1.1.1	Definición del cálculo de la depreciación y la vida útil restante de un bien recibido en calidad de bien de uso permanente sin contraprestación, y viabilidad de reconsiderar la vida útil de un inmueble que está sufriendo deterioro	

Doctora
RUBY ESPERANZA CORREA MORENO
Responsable Área Contable
INSTITUTO PARA LA PROTECCIÓN DE LA NIÑEZ Y LA JUVENTUD

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-137272, en la cual consulta el procedimiento

a seguir para incorporar a la propiedad, planta y equipo, los bienes inmuebles que el Instituto de Protección de la Niñez (IDIPRON) y la Juventud, recibe del Departamento Administrativo Distrital del Espacio Público (DADEP).



De otra parte consulta la posibilidad de reconsiderar la vida útil de un inmueble que está perdiendo valor por saqueos y vandalismo. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su solicitud, es necesario remitirnos al capítulo III del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual en relación con el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, en su numeral 25 dispone que los *“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 4 del mencionado procedimiento, en relación con la depreciación y amortización, dispone que: *“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”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 10 del mencionado procedimiento, respecto a los años de vida útil de los activos depreciables o amortizables, dispone 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”*. (Subrayado fuera de texto).

En relación con la depreciación de bienes usados, el numeral 12 del mismo procedimiento, establece que: *“La depreciación de los bienes usados, adquiridos o incorporados, se debe determinar tomando como base la vida útil restante, de acuerdo con las condiciones naturales y la capacidad de producción o de servicio de los mismos”*. (Subrayado fuera de texto).

La descripción de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, contenida en el Catálogo Ge-

neral de Cuentas señala que: *“Representa el valor de los bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos; de los bienes recibidos por las entidades del gobierno general para el uso permanente y sin contraprestación, de otra entidad del gobierno general; y, de los bienes, derechos y obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital”*. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, el procedimiento a seguir por parte del IDIPRON para incorporar a la Propiedad, planta y equipo de los bienes recibidos del DADEP, consiste en que una vez se obtenga el documento soporte idóneo, se proceda a reconocer contablemente los bienes en las cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico, y como contrapartida afectar la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Ahora bien, relacionado con la definición del cálculo de la depreciación y la vida útil restante del bien recibido, esta actividad le corresponde desarrollarla directamente a la entidad contable pública, teniendo en cuenta los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo, sus condiciones naturales y la capacidad de producción o de servicio de los mismos.

Respecto a la posibilidad de reconsiderar la vida útil de un inmueble que está perdiendo valor por saqueos y vandalismo, debemos remitirnos al numeral 18 del procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, el cual establece 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 numeral 19 dispone que *“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)”*.



Finalmente, el numeral 21 en relación con las excepciones a la actualización, 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"*.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye:

1. Para efectos de realizar la incorporación de los bienes recibidos del DADEP a las cuentas de propiedad, planta y equipo, el procedimiento a seguir por parte del IDIPRON, por tratarse de una entidad de gobierno general, consiste en que apoyados en el documento soporte idóneo correspondiente, se reconozca contablemente mediante un débito a la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, por el valor
2. Para efectos de la definición del cálculo de la depreciación y la vida útil restante de un bien recibido en calidad de bien de uso permanente sin contraprestación, será la entidad contable pública, quien teniendo en cuenta los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo, condiciones naturales y la capacidad de producción o de servicio de los mismos, desarrolle esta actividad.
3. Para el caso objeto de la consulta, esta entidad deberá reconocer la pérdida de valor de los bienes en cuestión cuando efectúe la respectiva actualización y realice el registro contable que corresponda según el valor en libros de los mismos.

I. CONCEPTO 200911-136996. Reconocimiento de los bienes resultantes de las actividades de docencia, investigación y extensión

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1505- Bienes producidos. Literal c.

1605-Terrenos

a. CONCEPTO 20093-126644. Reconocimiento de terrenos donados, y de la construcción y entrega de establecimientos carcelarios

CONCEPTO 20093-126644 del 06-05-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1605	Terrenos
		1.2	1615	Construcciones en curso
		1.3	1640	Edificaciones
		1.4	1685	Depreciación acumulada (cr)
		1.5	1695	Provisiones para protección de propiedades, planta y equipo (CR)
Subtema			Reconocimiento de terrenos donados, y de la construcción y entrega de establecimientos carcelarios	

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	5211	Generales
	Subtema	1.1.1		Reconocimiento de refacciones en establecimientos carcelarios

Doctora

MARÍA BLEYDI CORTÉS HERRERA

Contadora.

Ministerio del Interior y de Justicia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-126644 mediante la cual comenta que el Ministerio del Interior y de Justicia recibe en donación varios terrenos en los cuales construye Establecimientos Carcelarios, los

cuales al terminar su construcción se transfieren al Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC), y que adicionalmente la entidad realiza refacciones y construcción de Establecimientos Carcelarios en terrenos de propiedad del INPEC, consultando al respecto, sobre los registros contables que deben realizarse para reconocer tales hechos.



CONSIDERACIONES

Para absolver el interrogante formulado es necesario referenciar la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

La norma técnica relativa a las Propiedades, planta y equipo definida en el numeral 2.9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública establece lo siguiente:

Párrafo 165. "Noción. Las propiedades, planta y equipo comprenden los bienes tangibles de propiedad de la entidad contable pública y los recibidos de terceros para el uso permanente y sin contraprestación, que se utilizan para la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios, la administración de la entidad contable pública, así como los destinados a generar ingresos producto de su arrendamiento, y por tanto no están disponibles para la venta en desarrollo de actividades productivas o comerciales, siempre que su vida útil probable en condiciones normales de utilización, exceda de un año.

167. Los bienes recibidos en permuta se reconocen por el precio pactado y los bienes recibidos en donación por el valor convenido entre las partes o, en forma alternativa, el estimado mediante avalúo técnico de conformidad con las disposiciones legales vigentes. 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".

Lo anterior significa, que las Propiedades, planta y equipo corresponden tanto a los bienes muebles e inmuebles, tales como los terrenos y las edificaciones de propiedad de la entidad contable pública, como los recibidos en calidad de donación, o trasladados por parte de otra entidad contable pública para su uso permanente.

De otra parte, el numeral 24 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo, establece que: *"El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes.*

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".

Es decir, que en cuanto a los terrenos donados por parte de otras entidades contables públicas al Ministerio del Interior y de Justicia, previo el cumplimiento de los requisitos legales aplicables a las donaciones, deberá registrarlos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y un crédito en la cuenta 3125- PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, dada su condición de entidad perteneciente al Gobierno General.

Con respecto a la construcción de Establecimientos Carcelarios en terrenos de propiedad del Ministerio o del INPEC, es necesario citar la descripción de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, la cual define 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"*, es decir, que todas las construcciones que se encuentren a cargo de la entidad, se deben reconocer contablemente en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y en el momento en que se encuentre en condiciones normales de uso, se procederá a su reclasificación a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

Ahora bien, una vez el Ministerio del Interior y de Justicia traslade dichos bienes al INPEC, previo el cumplimiento de los requisitos y trámites legales pertinentes, y tratándose de un traslado entre entidades de Gobierno General, 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.

Para el caso de las refacciones realizadas a los establecimientos carcelarios de propiedad del INPEC se debe precisar que el numeral 2 del citado procedimiento establece 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 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”.

En otras palabras, las refacciones realizadas por el Ministerio del Interior y de Justicia a los Establecimientos Carcelarios, los cuales en efecto no están relacionados con la prestación de servicios individualizables se deben reconocer como gasto en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

CONCLUSIÓN

Las Propiedades, planta y equipo corresponden, tanto a los bienes muebles e inmuebles, tales como los terrenos y las edificaciones de propiedad de la entidad contable pública, como los recibidos en calidad de donación, o traslados por parte de otra entidad contable pública, previo el cumplimiento de los requisitos legales aplicables a las donaciones, deberá registrarlos debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1605-TERRENOS y un crédito en la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, dada su condición de entidad perteneciente al Gobierno General.

Para el caso de las construcciones que se encuentren a cargo del Ministerio del Interior y de Justicia, se deben reconocer contablemente en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y en el momento en que se encuentren en condiciones normales de uso, se procederá a su reclasificación a la subcuenta que corresponda de la cuenta 1640-EDIFICACIONES.

Una vez el Ministerio del Interior y de Justicia traslade dichos bienes al INPEC, previo el cumplimiento de los requisitos y trámites legales pertinentes, y tratándose de un traslado entre entidades de Gobierno General, 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.

Las refacciones realizadas por el Ministerio del Interior y de Justicia a los Establecimientos Carcelarios, los cuales en efecto no están relacionados con la prestación de servicios individualizables se deben reconocer como gasto en la subcuenta 521113-Mantenimiento o 521114-Reparaciones, de la cuenta 5211-GENERALES, según corresponda.

1615-Construcciones en curso

- a. CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas

CONCEPTO 20093-126643 del 31-03-09

TÍTULO		1	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1615	Construcciones en curso
		1.2	1640	Edificaciones
		1.3	1685	Depreciación Acumulada (Cr)
		1.4	1686	Amortización Acumulada (Cr)
		1.5	1695	Provisiones para protección de Propiedades, Planta y Equipo
		1.6	1715	Bienes históricos y culturales
		1.7	1999	Valorizaciones
	Subtema		Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas	

Doctora
MARIBEL BLEYDI CORTÉS HERRERA
Contadora
MINISTERIO DEL INTERIOR Y DE JUSTICIA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20093-126643, en la cual solicita que se le indique el procedimiento para elaborar el asiento de reclasificación

de la subcuenta 164001 y 161501 a la subcuenta 171501, cómo se debe hacer el registro, por qué valor (valor en libros o costo histórico) y qué registro debe hacer con la depreciación acumulada y la valorización de un bien que se encontraba incorporado a la contabilidad como Propie-



dades, Planta y Equipo, y que por disposición legal cambió su naturaleza a un bien de Beneficio y Uso Público.

CONSIDERACIONES

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, el cual establece:

"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 presu- puestal, 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, el numeral 9.1.1.6 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con la norma técnica relativa 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).

"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".

De esta manera, si la entidad contable pública tiene bienes que han sido declarados como históricos y culturales mediante el acto jurídico respectivo, y estos están siendo utilizados en desarrollo de actividades administrativas, deben ser objeto de reclasificación a las subcuentas y cuentas correspondientes que representan los bienes históricos y culturales, al valor en libros, entendido como el valor resultante de restarle, la depreciación o amortización acumulada y la provisión al costo histórico del bien, y sumarle la valorización.

Así las cosas, el reconocimiento contable del traslado se concreta debitando las subcuentas correspondientes de la cuenta 1715-Bienes Históricos y Culturales al valor en libros y las subcuentas correspondientes de las cuentas 1685-Depreciación Acumulada, 1686-Amortización Acumulada y 1695-Provisiones para protección de Propiedades, Planta y Equipo, y como contrapartida se acreditan las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y la subcuenta correspondiente de la cuenta 1999-Valorizaciones.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que los bienes utilizados en actividades administrativas que hayan sido declarados como bienes históricos y culturales mediante el acto jurídico correspondiente, deberán ser reclasificados al valor en libros de la subcuentas y cuentas correspondientes del grupo de las propiedades, planta y equipo, a las subcuentas y cuentas que representan los bienes históricos y culturales, aplicando el registro contable definido en las consideraciones precedentes.

- b. CONCEPTO 20093-126920. Reconocimiento de Convenio Interadministrativo para proyectos de inversión, suscrito entre EMPOCHIQUINQUIRÁ y el municipio de Chiquinquirá

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2453-Recursos recibidos en administración. Literal a.

- c. CONCEPTO 20093-127143. Reconocimiento de contrato de permuta de bienes, suscrito entre la Fuerza Aérea Colombiana y la Agencia Logística de las Fuerzas Militares

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1615-. Literal c.

- d. CONCEPTO 20093-126644. Reconocimiento de terrenos donados, y de la construcción y entrega de establecimientos carcelarios

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1605-Terreno. Literal a.



- e. CONCEPTO 200911-136261. Reconocimiento por parte de EMPORITO S.A. ESP de efectivo recibido para ejecución del convenio interadministrativo suscrito con la Alcaldía de Orito, así como del costo de las obras de restitución del alcantarillado y de las legalizaciones de avance de obra

CONCEPTO 200911-136261 del 01-12-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1615	Construcciones en curso
		1.2	1645	Plantas, ductos y túneles
		1.3	3255	Patrimonio institucional incorporado
	Subtema		Reconocimiento por parte de EMPORITO S.A. ESP de efectivo recibido para ejecución del convenio interadministrativo suscrito con la Alcaldía de Orito, así como del costo de las obras de restitución del alcantarillado y de las legalizaciones de avance de obra	

Doctora

ANA VALLEJOS MORENO

Contadora

ESP EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS ORITO - EMPORITO S.A. ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136261 en la que consulta cuál es el tratamiento contable del dinero recibido para iniciar las obras, en desarrollo del convenio interadministrativo 114 de 2009, firmado entre la Empresa de Servicios Públicos EMPORITO S.A. ESP y la Alcaldía del Municipio de Orito "(...) en el cual el Municipio entrega los dineros sin esperar nada a cambio de la Empresa, sino únicamente que se hagan importantes arreglos y mejoras al alcantarillado del barrio La Piscina".

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Según la cláusula primera del convenio interadministrativo 114 de 2009, su objeto es "(...) la realización del proyecto denominado restitución del alcantarillado del barrio La Piscina" con los recursos entregados por el Municipio de Orito a EMPORITO S.A. ESP, entidad que como lo indica el numeral 4 de la cláusula tercera del mismo convenio, debe "suscibir los contratos que sean necesarios para la ejecución de las obras y actividades que sean necesarias, de conformidad a las normas propias que rigen la contratación para las EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS ESP".

Al respecto el párrafo 248 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala que "El superávit incorporado se origina (...) en el reconocimiento de bienes que por situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos, en el traslado de bienes y derechos de otras entidades contables públicas, siempre que constituyan formación bruta de capital para la entidad que los recibe (...)". (Subrayado fuera de texto).

En ese mismo sentido, el Catálogo General de Cuentas describe la 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPO-

RADO indicando que "Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore". (Subrayado fuera de texto).

En relación con el reconocimiento de los costos y gastos en que incurra la entidad como consecuencia de la ejecución del convenio, esto es, la restitución del alcantarillado, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO indicando que "Representa el valor de los costos y demás cargos incurridos en el proceso de construcción o ampliación de bienes inmuebles (...) " y la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES indicando que "Representa el valor de las plantas, ductos y túneles adquiridos a cualquier título por la entidad contable pública, para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De los textos transcritos se colige que los valores en efectivo recibidos por EMPORITO S.A. ESP en el marco del convenio y que constituyan formación bruta de capital, se deben reconocer con un débito en la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Los costos y gastos incurridos con el objeto de ejecutar el contrato, esto es, la restitución del alcantarillado del barrio La Piscina, se reconocen debitando la subcuenta 161501-Edificaciones, de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Estas últimas subcuentas se debitan por los valores de los res-



pectivos pagos, registrando un crédito en la cuenta 1110-DE-PÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En la medida en que la entidad contable pública EMPORITO S.A. E.S.P. presente los informes de avance de las obras

al municipio de Orito, los saldos existentes en la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO deben ser objeto de reclasificación en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES.

- f. CONCEPTO 200911-136675. Reclasificación de valores correspondientes a obras ya terminadas que se encuentran en funcionamiento, que aún permanecen en las cuentas de construcciones en curso, por no haberse realizado la liquidación final del contrato interadministrativo ejecutado en varias vigencias

CONCEPTO 200911-136675 del 15-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1615 Construcciones en curso 1640 Edificaciones.
	Subtema		Reclasificación de valores correspondientes a obras ya terminadas que se encuentran en funcionamiento, que aún permanecen en las cuentas de construcciones en curso, por no haberse realizado la liquidación final del contrato interadministrativo ejecutado en varias vigencias

Brigadier General
LUZ MARINA BUSTOS CASTAÑEDA
Directora Administrativa y Financiera
POLICÍA NACIONAL

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136675, en la cual consulta sobre el procedimiento a seguir cuando la entidad celebra contratos para la construcción de estaciones de policía, las cuales a pesar de haber sido entregadas y puestas en funcionamiento, aún siguen siendo reveladas en las cuentas de construcciones en curso por no haberse realizado la liquidación final del contrato interadministrativo que se ejecuta en varias vigencias. Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Respecto a la norma contable, es necesario remitirnos al Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, el cual 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". (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de la cuenta 1635-Construcciones en curso, establecida en el Catálogo General de Cuentas, señala que:

Se debita con:

1. El valor de los desembolsos imputables a la ejecución de las obras e instalaciones.
2. El valor de los materiales recibidos para ser incorporados a las obras.
3. El valor de los costos de endeudamiento capitalizables.
4. El valor de las construcciones recibidas a cualquier título.
5. El valor trasladado de la cuenta Propiedades, planta y equipo no explotados.

Se acredita con:

1. *El valor en libros de las obras terminadas que se trasladan a la cuenta del activo correspondiente, cuando la obra se encuentra en condiciones de ser utilizada, con base en acta de entrega.*
2. *El valor de los materiales y demás elementos sobrantes cargados a las obras o instalaciones, que se reintegren.*
3. *El valor registrado en libros al momento de su enajenación o entrega a cualquier título". (Subrayado fuera de texto).*

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que el acta de entrega parcial es un documento soporte idóneo para la reclasificación del hecho económico objeto de estu-



dio. En consecuencia, una vez la construcción se encuentre en condiciones de ser utilizada, con la suscripción del acta de entrega parcial debe procederse a reclasificar de la subcuenta 161501-Edificaciones, perteneciente a la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, a la subcuenta correspondiente

de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, el valor de los desembolsos realizados para su construcción y demás erogaciones realizadas para poner los bienes en funcionamiento.

1635- Bienes muebles en bodega

- a. CONCEPTO 200911-136442. Reconocimiento por parte de un municipio, de la adquisición de equipos de cómputo y parques infantiles con destino a instituciones educativas, teniendo en cuenta que tenga implementados procesos contables integrados o independientes

CONCEPTO 200911-136442 del 17-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1635 Bienes muebles en bodega
		1.2	1670 Equipos de comunicación y computación
		1.3	3105 Capital fiscal
		1.4	3125 Patrimonio público incorporado
		1.5	5501 Educación
Subtema		Reconocimiento por parte de un municipio, de la adquisición de equipos de cómputo y parques infantiles con destino a instituciones educativas, teniendo en cuenta que tenga implementados procesos contables integrados o independientes	

Doctora
EDITH FLÓREZ LOZANO
Contadora
Municipio de Saldaña

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200911-136442, en el cual consulta el tratamiento contable para reconocer la adquisición de computadores, impresoras y parques infantiles en madera con destino a las instituciones educativas por valor de \$38.149.999, financiados con recursos del Sistema General de Participaciones para el sector Educativo y de otros sectores, teniendo en cuenta la observación efectuada por la Contraloría General de la República, Gerencia departamental del Tolima, en el informe de auditoría gubernamental, a la información del Municipio de Saldaña, Tolima, del período 2008, en el sentido de que los bienes adquiridos se registraron en el gasto, sin tener en cuenta que debían registrarse como bienes entregados a terceros, generando así una subestimación de los activos y sobrestimación del gasto.

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

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, como “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). De acuerdo con la norma contable, no procede el reconocimiento y registro de los computadores, impresoras y parques infantiles en esta cuenta.

De otra parte, el párrafo 165 del Plan General de Contabilidad Pública, dispone 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 numeral 1 del procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que “*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. Se consideran como tales los departamentos, distritos y municipios, es decir, en general, las entidades territoriales.

(...) 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 virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General. (...).

En el nivel territorial corresponde a la información que preparan, entre otras, las contralorías territoriales, asambleas departamentales, concejos municipales, personerías, colegios, (...). (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, y desde la perspectiva de las entidades contables públicas que llevan la contabilidad en un proceso integrado, las Instituciones Educativas hacen parte de la administración central del Municipio y, por lo tanto, las mismas deben reportar su información contable pública a dicho municipio para que realice el proceso de agregación respectivo y la envíe a la Contaduría General de la Nación conforme a los requisitos establecidos en la citada norma.

El mismo texto normativo en el literal a) del numeral 2, en relación con la organización del proceso contable en forma independiente, señala: *“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”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 24 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, establece que *“El traslado de bienes es el proceso mediante el cual se entregan y reciben bienes entre entidades contables públicas, que implica la transferencia de la propiedad de tales bienes”*.

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 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”.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, como *“el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal”*. (...).

CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto se concluye que el tratamiento contable para reconocer la adquisición de computadores, impresoras y parques infantiles en madera con destino a las instituciones educativas, dependerá de la forma como el Municipio tiene organizada la contabilidad.

En caso de que el Municipio de Saldaña tenga implementado un proceso contable integrado, la información contable de sus instituciones educativas es parte de la administración central del Municipio, pues esta forma de organización contable trae como consecuencia la existencia de una sola contabilidad. En tal sentido, corresponde al Municipio reconocer los computadores y las impresoras debitando la subcuenta 167002-Equipo de computación, de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN, y acreditando la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. En relación con los parques infantiles en madera, estos se reconocen y revelan como un gasto público social debitando la subcuenta 550106-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y acreditando la subcuenta 240102-Proyectos de inversión, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Si el Municipio tiene implementado un proceso contable independiente, las actividades contables de sus instituciones educativas se desarrollan por separado de la entidad agregadora, por lo tanto, los equipos adquiridos por el Municipio se reconocen debitando la subcuenta 163504-Equipos de comunicación y computación, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, y acreditan-



do la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Los parques infantiles se reconocen con un débito en la subcuenta 550106-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y un crédito en la subcuenta 240102-Proyectos de inversión, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES.

Posteriormente, el traslado de los equipos a las instituciones educativas se reconoce acreditando la subcuenta 163504-Equipos de comunicación y computación, de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, y debitando la subcuenta que corresponda de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. Por su parte, las Instituciones Educativas, debitan

la subcuenta 167002-Equipo de computación, de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN, y acreditan la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO. Lo anterior, sin perjuicio del proceso de agregación de la información financiera, económica, social y ambiental que debe realizar el Municipio con la información de las instituciones educativas, conforme al procedimiento contable relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable.

Así las cosas, el Municipio debe proceder a realizar los ajustes contables a que haya lugar, dado que el tratamiento contable antes referenciado resulta diferente al aplicado por la entidad.

1636- Propiedades planta y equipo en mantenimiento

a. CONCEPTO 20096-131657. Reconocimiento de bienes en mantenimiento e inservibles

CONCEPTO 20096-131657 del 07-07-09			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	1636 Propiedades planta y equipo en mantenimiento Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema		Reconocimiento de bienes en mantenimiento e inservibles
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	1670 Equipos de comunicación y computación 1675 Equipos de transporte tracción y elevación
	Subtema		Reconocimiento de unidad móvil de producción de televisión
3	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de variaciones patrimoniales originadas en resultados en entidades controladas

Doctora

Nancy E. Rodríguez R.

Coordinadora Contabilidad y Presupuesto

Canal 13

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20096-131357, relacionada con las observaciones presentadas por la Contraloría General de la República (CGR), la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. Cuando una entidad tiene varios activos fijos en una bodega, fuera de servicio, para reparación o porque presentan condición de inservibles ¿a qué cuenta se deben registrar para no seguirlos depreciando (Su vida útil aún no ha terminado) mientras se adelanta el procedimiento bien sea para repararlos o para darlos de baja?



2. Manifiesta en su comunicación que la entidad adquiere una camioneta por valor de \$70.5 millones, que fue dotada con equipos de producción, cuyo costo asciende a los \$257.5 millones, para uso exclusivo en el desarrollo del objeto social, es decir, para proceso de producción de televisión; por lo anterior consulta: ¿El valor total de la unidad móvil se debe reconocer en la cuenta Equipo de comunicación como los demás equipos de producción o como Equipo de transporte?
3. En su comunicación señala que el Canal 13 posee una participación del 70% en el capital de Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC), cuyo incremento patrimonial excesivo se vio afectado por las utilidades originadas en la contabilización como ingreso de los aportes recibidos de la Comisión Nacional de Televisión (CNTV), en razón a que dichos recursos a diciembre 31 de 2008 no se habían recibido en su totalidad, y por lo tanto tampoco se habían ejecutado. Por lo anterior, consulta: ¿Qué pasaría si debido a la ejecución de los recursos de la vigencia anterior en la presente vigencia se presentara una pérdida que ocasionara una disminución patrimonial y cuál sería la dinámica contable para los dos casos?

CONSIDERACIONES

1. Propiedades, planta y equipo en mantenimiento y bienes inservibles

El numeral 9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a los activos, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), relacionado con las propiedades, planta y equipo, señala que *"No son objeto de cálculo de depreciación los terrenos, así como las construcciones en curso, los bienes muebles en bodega, la maquinaria y equipo en montaje, los bienes en tránsito y las propiedades, planta y equipo no explotadas, o en mantenimiento, mientras permanezcan en tales situaciones"*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 15 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, relacionado con la suspensión de la depreciación, expresa que *"Cuando un activo se retire temporalmente del servicio, por mantenimiento u otras razones, la suspensión de la depreciación debe atender las políticas que para el efecto defina la entidad. En todo caso, cuando la entidad contable pública comience a utilizar nuevamente el activo debe continuar con su depreciación"*. (Subrayado fuera de texto)

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos señalado en el párrafo anterior, establece que la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO *"Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico"*.

Así las cosas, la entidad debe reclasificar a la subcuenta respectiva de la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y

EQUIPO EN MANTENIMIENTO, los bienes que se retiren temporalmente del servicio para su mantenimiento, según la naturaleza del bien que se trate.

De otra parte, en relación con el retiro de bienes inservibles, el numeral 23 del Capítulo III, del Título II, del señalado Manual, establece que *"Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. 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 que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. (Subrayado fuera de texto).*

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)".

Así las cosas, el control contable de los bienes inservibles debe realizarse de conformidad con lo señalado en el párrafo anterior, hasta tanto la entidad decida su destino final, bien sea que decida venderlo, donarlo o destruirlo.

2. Unidad móvil de producción de televisión

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala 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"*.

Así mismo, expresa que la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN *"Representa el valor de los equipos de transporte, tracción y elevación 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 transporte, tracción y elevación para el uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general"*.



Por lo anterior, y no obstante que el vehículo es dotado con equipos de producción de televisión, estos pueden separarse físicamente, y en ese sentido, debe reconocerse cada bien como una unidad distinta, así, el vehículo debe reconocerse en la subcuenta 167502-Terrestre, de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, y los equipos de comunicación de televisión, en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN.

Ahora, 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 la unidad móvil de producción de televisión, y 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.

3. Inversiones patrimoniales

En relación con las inversiones patrimoniales que tiene el Canal 13 en Radio Televisión Nacional de Colombia-RTVC, el Capítulo I, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, el cual señala en el numeral 10 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 periodo 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.”* (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, el Capítulo señalado establece en los numerales 12, 13 y 14 el procedimiento para la determinación de las variaciones patrimoniales originadas en resultados cuando se obtienen utilidades o pérdidas, y las variaciones patrimoniales originadas en las demás partidas patrimoniales cuando se generan variaciones positivas o negativas. Así mismo, el numeral 16 establece el reconocimiento contable de los rendimientos obtenidos.

Así, el numeral 13 señala que *“El primer cálculo de la variación de los resultados en el año corresponde a la utilidad o pérdida del primer trimestre. Los demás cálculos corresponden a la diferencia entre el valor de los resultados acumulados al trimestre objeto de reporte con respecto al anterior.”*

Del resultado del ejercicio deben excluirse las utilidades o pérdidas originadas en operaciones entre las entidades que tengan participación, con la entidad controlada, asociada o entidad bajo control conjunto. También deben excluirse las utilidades que correspondan al capital preferente, es decir, las acciones con dividendo preferencial.

Las variaciones patrimoniales originadas en los resultados del ejercicio de la entidad controlada, asociada o entidad bajo control conjunto, aumentan o disminuyen el valor de la inversión registrado, con abono a ingresos o cargo a gastos, según sea el caso.

Si como resultado de la actualización se obtiene utilidad, se registra como ingreso, previa disminución del gasto por la pérdida si existiere. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 4807-UTILIDAD POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL. Si por el contrario se obtiene pérdida, se registra como gasto, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5806-PÉRDIDA POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS.

En el evento en que las variaciones negativas de los resultados alcancen el valor neto de la inversión, debe abandonarse el método de participación patrimonial, hasta tanto se presenten variaciones patrimoniales positivas”.

Por lo anterior, para el reconocimiento de la actualización de las inversiones patrimoniales en entidades controladas, debe seguirse lo señalado en los numerales 12, 13, 14 y 15 del Capítulo I, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en donde el numeral 13 señala el procedimiento para el cálculo de las variaciones originadas en resultados, y su reconocimiento contable.

CONCLUSIÓN

1. La entidad debe reclasificar a la subcuenta respectiva de la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, los bienes que se retiren temporalmente del servicio para su mantenimiento, según la naturaleza del bien que se trate.

De otra parte, el control contable de los bienes inservibles debe realizarse de conformidad con lo señalado en el párrafo anterior, hasta tanto la entidad decida su destino final, bien sea que decida venderlo, donarlo o destruirlo.

2. Con base en las consideraciones, y no obstante que el vehículo es dotado con equipos de producción de televisión, estos pueden separarse físicamente, y en ese sentido, debe reconocerse cada bien como una unidad distinta, así, el vehículo debe reconocerse en la subcuenta 167502-Terrestre, de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, y los equipos de comunicación de televisión, en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN.

Ahora, 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 la unidad móvil de producción de televisión, y 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.

3. El Capítulo I, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece en los numerales 12, 13 y 14 el procedimiento para la determinación de las variaciones patrimoniales originadas en resultados cuando se obtienen utilidades o pérdidas, y las variaciones patrimoniales originadas en las demás partidas

patrimoniales cuando se generan variaciones positivas o negativas. Así mismo, el numeral 16 establece el reconocimiento contable de los rendimientos obtenidos.

Para el reconocimiento de la actualización de las inversiones patrimoniales en entidades controladas, debe seguirse lo señalado en los numerales 12, 13, 14 y 15 del Capítulo I, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en donde el numeral 13, señala el procedimiento para el cálculo de las variaciones originadas en resultados, y su reconocimiento contable.

1637-Propiedades, Planta y equipo no explotados

- a. CONCEPTO 20099-134953. Reconocimiento de bienes recibidos en donación que no serán utilizados en desarrollo del cometido estatal de la Asociación Computadores para Educar, y entrega a la entidad beneficiaria

CONCEPTO 20099-134953 del 20-10-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1637 Propiedades, planta y equipo no explotados
		1.2	4808 Otros ingresos ordinarios
		1.3	5808 Otros gastos ordinarios
Subtema		Reconocimiento de bienes recibidos en donación que no serán utilizados en desarrollo del cometido estatal de la Asociación Computadores para Educar, y entrega a la entidad beneficiaria	

Doctora

DORA LIGIA TORRES COBOS

Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134953, en la cual consulta cómo debe reconocer la Asociación Computadores para Educar, los bienes recibidos en donación que no serán utilizados en desarrollo de su cometido estatal, y cuya finalidad será donarlos a otras entidades públicas. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 110 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública en referencia a la característica cualitativa de la Universalidad en la información contable, expresa textualmente 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. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública”*.

Asimismo, el párrafo 122 del mismo texto normativo, que define 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; (...).”*

El párrafo 247 establece 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).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3235-SUPERÁVIT POR DONACIÓN, *“Representa el valor de los bienes y derechos recibidos de entidades privadas, sin contraprestación económica, destinados a la formación bruta de capital, con independencia de la naturaleza del bien o derecho recibido”*. (Subrayado fuera de texto).

Expresa además, que la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, *“Representa el valor de los bienes*



muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal. (...) (Subrayado fuera de texto).

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción”.

Asimismo, describe la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, como *“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 dinámica de esta cuenta establece que se debita con *“El valor causado por los diferentes conceptos”.*

Por lo anterior, teniendo en cuenta que los bienes que recibe la Asociación Computadores para Educar no constituyen formación bruta de capital, y no serán utilizados por la entidad, por cuanto la intención de la misma es cederlos a otras entidades públicas que los requieran para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, tales bienes deben reconocerse como un ingreso ordinario.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los bienes recibidos por la Asociación Computadores para Educar de otras entidades públicas, se deben registrar en la subcuenta respectiva de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, según la naturaleza del bien que se trate, con contrapartida en la subcuenta 480816-Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Por su parte, si los bienes recibidos por la Asociación Computadores para Educar provienen de entidades privadas, estos deberán reconocerse en la subcuenta respectiva de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, según la naturaleza del bien que se trate, con contrapartida en la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Cuando se realice la entrega a la entidad beneficiaria, se registra un débito en la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, con crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

- b. CONCEPTO 20097-132656. Reconocimiento de terrenos adquiridos por el INVÍAS para construcción de red terrestre, que por razones técnicas no fueron empleados en la construcción de dicha red.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16- Propiedades, planta y equipo. Literal h.

- c. CONCEPTO 20099-134833. Reconocimiento de un automóvil recibido en donación de una empresa particular, para ser entregado como premio a un funcionario de la entidad contable pública

CONCEPTO 20099-134833 del 13-10-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
		Tema	1.1	1637
		1.2	4808	Otros ingresos ordinarios
		1.3	5808	Otros gastos ordinarios
	Subtema		Reconocimiento de un automóvil recibido en donación de una empresa particular, para ser entregado como premio a un funcionario de la entidad contable pública	

Brigadier General
SANTIAGO PARRA RUBIANO
Director
Dirección de Sanidad de la Policía Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134833, en la cual consulta el procedimiento contable a seguir para reconocer un automóvil recibido

en donación de una empresa particular, para ser entregado a un funcionario como premio a la excelencia en un concurso realizado al interior de la Dirección. Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:



CONSIDERACIONES

El párrafo 110 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública en referencia a la característica cualitativa de la Universalidad en la información contable, expresa textualmente 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. Las contingencias también deben reconocerse y revelarse para garantizar la universalidad de la información contable pública”*.

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; (...)”*.

El párrafo 247, establece *“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).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, como *“el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación*

en desarrollo de las funciones de cometido estatal. (...)” (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de la cuenta establece que se debita con *“2. El valor de los inmuebles que se reciban en calidad de donación, cesión o que se incorporen y que no se destinen al uso”*.

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción”.

Asimismo, describe la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, como *“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 dinámica de la cuenta establece que se debita con *“El valor causado por los diferentes conceptos”*.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el vehículo recibido en donación se debe registrar en la subcuenta 163711-Equipo de transporte, tracción y elevación, de la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, con contrapartida en la subcuenta 480819-Donaciones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. Cuando se entrega al funcionario, se debita la subcuenta 580890-Otros gastos ordinarios, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, con crédito a la subcuenta 163711-Equipo de transporte, tracción y elevación, de la cuenta 1637- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS.

- d. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana-ERU del Instituto de Desarrollo Urbano-IDU y entrega al patrimonio autónomo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16-Propiedades, planta y equipo. Literal j.

1640-Edificaciones

- a. CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1615- Construcciones en curso. Literal a.

- b. CONCEPTO 20093-127143. Reconocimiento de contrato de permuta de bienes, suscrito entre la Fuerza Aérea Colombiana y la Agencia Logística de las Fuerzas Militares

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Activos. Cuenta 1615-. Literal c.



c. CONCEPTO 20093-126644. Reconocimiento de terrenos donados, y de la construcción y entrega de establecimientos carcelarios

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1605-Terreno. Literal a.

d. CONCEPTO 200911-136675. Reclasificación de valores correspondientes a obras ya terminadas que se encuentran en funcionamiento, que aún permanecen en las cuentas de construcciones en curso, por no haberse realizado la liquidación final del contrato interadministrativo ejecutado en varias vigencias

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1615-Construcciones en curso. Literal f.

e. CONCEPTO 200911-137046. Reconocimiento del valor de construcciones y mejoras en terrenos de propiedad de terceros

CONCEPTO 200911-137046 del 29-12-09			
1-2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1640 Edificaciones
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del valor de construcciones y mejoras en terrenos de propiedad de terceros.
3	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud.
	Subtema	1.1.1	Obligatoriedad de reconocer la totalidad de facturación por prestación de servicios de salud por parte de entidad hospitalaria, con independencia de la modalidad de contratación

Doctor
ANDRÉS DÍAZ
Contador
Hospital Departamental San Juan de Dios

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911 – 137046, aclarada en comunicación telefónica en lo relacionado con la adquisición del terreno, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Señala en su consulta:

1. El Hospital se encuentra ubicado en un predio adquirido por el Municipio, el cual, según información telefónica suministrada por el Contador de la entidad consultante, aún no posee escritura debidamente protocolizada a su nombre. Adicionalmente, el terreno se encuentra ubicado en zona del Resguardo Indígena Cañamomo y Lomapieta, por lo que el Resguardo también reclama los derechos sobre este bien, argumentando lo dispuesto en el Artículo 63 de la Constitución Política, el cual expresa: *“Los bienes de uso público, los parques naturales, las tierras comunales de grupos étnicos, las tierras de resguardo, el patrimonio arqueológico de la Nación y los de-*

más bienes que determine la ley, son inalienables, imprescriptibles e inembargables”.

2. En la actualidad el terreno y la infraestructura se encuentran registrados en cuentas de orden deudoras de la contabilidad del Hospital y están desarrollándose mejoras a la infraestructura, las cuales han sido contabilizadas en la cuenta Construcciones en Curso.
3. El Hospital presta servicios no cubiertos por los planes de salud que se cobran directamente a los usuarios. Cuando estos manifiestan su incapacidad de pago inmediato, el Hospital acepta letras de cambio las cuales, en virtud del principio de prudencia, son registradas en cuentas de orden, pues el porcentaje de recuperación de estos derechos es bajo, y el Ingreso se registra en el momento en que se hace efectivo el título valor que sirve de garantía. Este tratamiento ha sido calificado por la Contraloría como un hallazgo administrativo, en consideración a que el Hospital debe registrar el ingreso y provisionar la cuenta por cobrar en su totalidad.

Por lo anterior, el Hospital pregunta:



1. ¿Dónde debe registrar el terreno y la infraestructura?
2. ¿Dónde debe registrar las mejoras a la infraestructura una vez finalizada la obra?
3. ¿Cuál es la validez del tratamiento contable aplicado por la prestación de servicios no cubiertos por los planes de salud que se cobran directamente a los usuarios, y que tienen como garantía letras de cambio firmadas por los usuarios, dado el hallazgo administrativo de la Contraloría?

CONSIDERACIONES

El numeral 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”*.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe las cuentas de orden deudoras de control como aquellas *“(…) donde se registran las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos”*

En relación con las obras realizadas a la infraestructura, deberán considerarse las siguientes dos situaciones:

- Si la erogación realizada tiene el objetivo de efectuar adiciones y mejoras al activo, en este caso el párrafo 168 del PGCP indica: *“(…) el valor de las adiciones y mejoras se reconocen como mayor valor del activo, y en consecuencia afectarán el cálculo futuro de la depreciación (…)”*

Además, el numeral 1 del procedimiento para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo define: *“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 un mayor valor del activo, para lo cual se debita la sub-

cuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-Propiedades, planta y equipo (…)

Si las erogaciones tienen el objetivo de efectuar mantenimiento o reparación a la infraestructura: En este caso el numeral 2 del procedimiento antes mencionado, determina: *“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 (…)”.

Por otra parte, el párrafo 265 del PGCP expresa: *“El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de devengo o causación (…)”*, y el párrafo 267 de la norma en mención señala *“(…) 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 período contable respectivo”*.

El numeral 9.1.1.3. de las Normas Técnicas de Contabilidad en la noción de deudores indica: *“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, (…)”*

Ahora bien, para el caso de los servicios prestados por el Hospital que no son cancelados, y por ello se aceptan letras de cambio con poca probabilidad de hacerlas efectivas, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el párrafo 154 del PGCP, el cual expresa: *“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”*.

CONCLUSIÓN

1. Dado que el terreno fue adquirido por el Municipio, dicha entidad debe reconocer este activo en su Contabilidad en la subcuenta 160504-Terrenos pendientes de legalizar, de la cuenta 1605-TERRENOS.

Para efectos de control, el Hospital podrá reconocer el valor del mencionado terreno en cuentas de orden de control.

Si se tiene en cuenta que la edificación donde funciona el Hospital ha sido construida por esta entidad de salud, dicha entidad debe reconocer el activo como parte de sus propiedades, planta y equipo, para lo cual debe afectar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1640-EDIFICACIONES, con independencia de que el terreno sea de propiedad del Municipio,



- acreditando la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, en donde actualmente están registrados los desembolsos efectuados.
2. Las erogaciones que el Hospital realice sobre la infraestructura serán capitalizadas como un mayor valor de las edificaciones siempre que las mismas sean consideradas como adiciones y mejoras, en los términos del Régimen de Contabilidad Pública. En caso de que las erogaciones tengan el propósito de efectuar el mantenimiento o reparaciones a las edificaciones en los términos del Régimen de Contabilidad Pública, estas erogaciones deben ser tratadas como gasto.
 3. De conformidad con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud, el Hospital debe facturar la prestación de los servicios de salud, con independencia de la modalidad de contratación y así reconocer contablemente el ingreso por la prestación del servicio, registrando como contrapartida la respectiva cuenta por cobrar en el grupo 14-DEUDORES, sobre los cuales la entidad debe determinar técnicamente el grado de incobrabilidad y, en consecuencia, efectuar las provisiones a que haya lugar.

1645-Plantas, ductos y túneles

- a. CONCEPTO 20093-126920. Reconocimiento de Convenio interadministrativo para proyectos de inversión, suscrito entre EMPOCHIQUINQUIRÁ y el municipio de Chiquinquirá

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2453-Recursos recibidos en administración. Literal a.

- b. CONCEPTO 200911-136261. Reconocimiento por parte de EMPORITO S.A. E.S.P de efectivo recibido para ejecución del convenio interadministrativo suscrito con la Alcaldía de Orito, así como del costo de las obras de restitución del alcantarillado y de las legalizaciones de avance de obra

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1615-Construcciones en curso. Literal e.

1650-Redes, líneas y cables

- a. CONCEPTO 20093-126920. Reconocimiento de Convenio interadministrativo para proyectos de inversión, suscrito entre EMPOCHIQUINQUIRÁ y el municipio de Chiquinquirá

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2453-Recursos recibidos en administración. Literal a.



b. CONCEPTO 20094-127559. Obligtoriedad de efectuar inventarios físicos a los bienes clasificados como redes, líneas y cables

CONCEPTO 20094-127559 del 16-04-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	1650-Redes, líneas y cables Procedimiento de control interno contable y de reporte anual de evaluación a la CGN
Subtema		Obligtoriedad de efectuar inventarios físicos a los bienes clasificados como redes, líneas y cables	

2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
Subtema	1.1.1	Obligtoriedad de efectuar avalúo técnico de bienes	

Doctora
OLGA MARTÍNEZ PLAZA
Equipo Auditor
Electrificadora del Huila S.A. ESP. (ELECTROHUILA)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-127559, relacionada con la auditoría practicada por la Contraloría General de la República (CGR) a los Estados Contables de ELECTROHUILA S.A. ESP, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:

En aras de dictaminar los Estados Contables a 31 de diciembre de 2008 de la Electrificadora del Huila S.A. ESP, se solicita concepto sobre los siguientes hallazgos:

1. Los bienes identificados como redes, líneas y cables a 31 de diciembre de 2008 no cuentan con un inventario físico desde hace seis años, lo cual genera incertidumbre en el saldo de la cuenta.
2. La cuenta de Valorización de activos a 31 de diciembre de 2008 se encuentra subestimada en cuantía indeterminada, toda vez que estos no se valorizan desde hace seis años, fecha en la que se efectuó el último avalúo.

CONSIDERACIONES**1. Redes, líneas y cables**

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 fuera de texto).

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 fuera de texto).

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;

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;"



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"*.

En lo referente a la persona que debe liderar la implementación del Control Interno Contable en las entidades, es pertinente observar lo establecido en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, que establece *"El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad 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 responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos"*. (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 su parte, el artículo 5º de la Resolución 34 de 2008, señala que *"De conformidad con el inciso segundo del artículo tercero de la Resolución 248 de 2007, son responsables del informe anual de evaluación del control interno contable el representante legal y el jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces"*. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, el Control Interno Contable es parte integral del Sistema de Control Interno, y por ende del Modelo Estándar de Control Interno (MECI), adoptado mediante el Decreto 1599 de 2006.

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 in-*

terior de la entidad, mediante el sistema de control interno (...)". (Subrayado fuera de texto).

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 Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad 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, en desarrollo del Sistema de Control Interno, 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.

Por lo cual, la entidad debe realizar periódicamente tomas físicas de inventarios y conciliaciones de la información con los saldos registrados en la contabilidad, a fin de que la información contable muestre razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental, y 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, una vez realizados los inventarios físicos, la entidad debe verificar que los saldos reconocidos en la cuenta 1650-Redes, líneas y cables reconocidas en la contabilidad existen, que todas las redes, líneas y cables que posee la entidad han sido reconocidas en la contabilidad y han sido reveladas de forma adecuada en los estados contables, de conformidad con lo señalado en el Plan General de Contabilidad Pública.

2. Avalúo técnico de bienes

Respecto al procedimiento contable para el reconocimiento de las valorizaciones y desvalorizaciones de los activos fijos, me permito manifestarle que este Despacho se pronunció en el tema objeto de su consulta mediante los conceptos 200810-120637, del 12 de noviembre de 2008, dirigida a la doctora Shirley Bocanegra López, del Ministerio de Defensa Nacional, y 20087-116902, dirigido a William Roberto Herrera Hernández, Alcalde Local de San Cristóbal, de los cuales anexo copia, y en los que se señala que la actualización de las propiedades, planta y equipo, debe efectuarse con una periodicidad de tres años; sin embargo, 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, deberá efectuarse antes de este plazo, si a juicio del Representante



tante Legal el valor registrado en la contabilidad no refleja su realidad económica, en consecuencia la entidad debe realizar los avalúos técnicos requeridos por la norma.

CONCLUSIÓN

1. En desarrollo del Sistema de Control Interno, 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.

Por lo cual, la entidad debe realizar periódicamente tomas físicas de inventarios y conciliaciones de la información con los saldos registrados en la contabilidad, a fin de que la información contable muestre razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental, y 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, una vez realizados los inventarios físicos, la entidad debe verificar que los saldos reconocidos en la cuenta 1650-Redes, líneas y cables reconocidas en la contabilidad exis-

ten, que todas las redes, líneas y cables que posee la entidad han sido reconocidas en la contabilidad y han sido reveladas de forma adecuada en los estados contables, de conformidad con lo señalado en el Plan General de Contabilidad Pública.

2. Respecto al procedimiento contable para el reconocimiento de las valorizaciones y desvalorizaciones de los activos fijos, me permito manifestarle que este Despacho se pronunció en el tema objeto de su consulta mediante los conceptos 200810-120637, del 12 de noviembre de 2008, dirigida a la doctora Shirley Bocanegra López, del Ministerio de Defensa Nacional, y 20087-116902, dirigido a William Roberto Herrera Hernández, Alcalde Local de San Cristóbal, de los cuales anexo copia, y en los que se señala que la actualización de las propiedades, planta y equipo, debe efectuarse con una periodicidad de tres años; sin embargo, 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, deberá efectuarse antes de este plazo, si a juicio del Representante Legal el valor registrado en la contabilidad no refleja su realidad económica, en consecuencia la entidad debe realizar los avalúos técnicos requeridos por la norma.

1655- Maquinaria y equipo

- a. CONCEPTO 200910-135175. Reconocimiento de recibo de equipo de medición y monitoreo climático que hace parte de estación meteorológica

CONCEPTO 200910-135175 del 17-11-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1655	Maquinaria y equipo
		1.2	3125	Patrimonio público incorporado
	Subtema		Reconocimiento de recibo de equipo de medición y monitoreo climático que hace parte de estación meteorológica	

Doctor

VÍCTOR JULIO ROJAS PERICO

Profesional Especializado - Contador

Corporación Autónoma Regional de Chivor (Corpochivor)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135175, en la cual consulta el registro contable que debe realizar para contabilizar el recibo de un equipo de medición y monitoreo climático el cual hace parte de una estación meteorológica, y si este registro se debe hacer en forma global o detallada.

Informa la entidad que con la entrega del equipo de medición y monitoreo climático, "se da cumplimiento a lo establecido en el numeral 2 del artículo 6° "Inversión 1%" de la Resolución 1207 de 2008 proyecto Cóndor 3 - 6 en lo

referente a la "Implementación de un programa de instrumentación y monitoreo climático mediante la instalación de una estación meteorológica en la cuenca del río Lengupá" Valor Total de la inversión sin iva \$77.675.000".

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

CONSIDERACIONES

El párrafo del artículo 43 de la Ley 99 de 1993, establece que "Todo proyecto que involucre en su ejecución el uso



del agua, tomada directamente de fuentes naturales, bien sea para consumo humano, recreación, riego o cualquier otra actividad industrial o agropecuaria, deberá destinar no menos de un 1% del total de la inversión para la recuperación, preservación y vigilancia de la cuenca hidrográfica que alimenta la respectiva fuente hídrica. El propietario del proyecto deberá invertir este 1% en las obras y acciones de recuperación, preservación y conservación de la cuenca que se determinen en la licencia ambiental del proyecto”.

Que con la Resolución 1207 de 2008, la entidad dispuso que la implementación de la citada ley, se llevaría a cabo mediante la adquisición del equipo de medición y monitoreo climático para la estación meteorológica, para el mejoramiento y eficiencia en el desarrollo de las actividades propias de la Corporación.

El párrafo 174 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, establece que “Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su naturaleza y capacidad de desplazamiento, en muebles, inmuebles, plantaciones y de locomoción propia. Los bienes muebles se revelarán de acuerdo con su naturaleza, destinación y estado normal de funcionamiento o de situaciones especiales para ser involucrados en procesos operativos o administrativos. En los bienes inmuebles se revelará por separado el valor que corresponda a los terrenos. Los bienes clasificados como de locomoción propia corresponden a los semovientes y se revelan en forma separada”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, des-

cribe la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO, como *“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. (...)”*

La dinámica de la cuenta señala que se debita con *“1- El costo de la maquinaria y equipo adquirida a cualquier título, más todas las erogaciones en que se incurra para su adquisición”*.

También, el Catálogo General de Cuentas (CGC) 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; (...)”*.

La dinámica de la cuenta señala que se acredita con *“El valor de los bienes y derechos recibidos durante el periodo contable”*.

CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto se concluye que el equipo de medición y monitoreo climático se reconoce debitando la subcuenta 165520-Equipo de centros de control, de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO, y acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

El registro se debe efectuar por el valor del equipo, incluidos todos sus componentes, teniendo en cuenta que para su funcionamiento deben estar integrados. Lo anterior, con independencia del control administrativo que debe efectuarse.

b. CONCEPTO 200910-135407. Reconocimiento adquisición de chalecos antibalas

CONCEPTO 200910-135407 del 23-11-09

1-3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1655	Maquinaria y equipo
		1.2	5211	Generales
Subtema	1.1.1	Reconocimiento adquisición de chalecos antibalas		
	1.2.1	Reconocimiento de adquisiciones imputables a gastos de seguridad, y reconocimiento cuotas de afiliación a organismos internacionales		

Doctora
MARGARITA VELANDIA SIERRA
Contadora
Senado de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135407, en la cual solicita que se le indique en qué cuenta contable se deben registrar los chalecos antibalas,

cuya vida útil es de 10 años y no se pueden enajenar, y los gastos de seguridad de los senadores. Así mismo, solicita la creación de una cuenta de gasto para el registro de la cuota al Parlamento Latinoamericano, Foro Interparlamentario de las Américas y Contribución a la Unión Parlamentaria.



Es de anotar que, de acuerdo con la información suministrada por la entidad mediante conversaciones telefónicas, los gastos de seguridad corresponden a los cartuchos para las armas y el alquiler de carros blindados.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1.1. Chalecos antibalas

El párrafo 165 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, 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".* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 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 recibida sin contraprestación de otras entidades del gobierno general"*.

2.1. Gastos de Seguridad

El párrafo 282 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, expresa que *"Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario"*.

A su vez, el párrafo 286, señala que *"Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas"*.

El Catálogo General de Cuentas, describe la cuenta 5211-GERERALES como *"Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública"*.

2.2 Cuota Parlamento Latinoamericano, Foro Interparlamentario de las Américas y Contribución a la Unión Parlamentaria

Para dar respuesta a este punto de su consulta, es pertinente observar la normatividad que rige la participación del Congreso de la República en estos organismos internacionales, la cual se enuncia a continuación:

• Cuota Parlamento Latinoamericano

El artículo 4° de la Ley 83 de 1988, por medio de la cual se aprueba el Tratado de Institucionalización del Parlamento Latinoamericano, establece que *"Son Miembros del Parlamento los Congresos o Asambleas Legislativas nacionales de los Estados Partes democráticamente constituidos en América Latina, que participarán en el mismo haciéndose representar por delegaciones constituidas pluralmente"*.

A su vez, el artículo 7° señala que *"Los gastos de funcionamiento del Parlamento estarán a cargo de los Estados Partes, en la proporción que establezca la Asamblea"*.

• Unión interparlamentaria

El artículo 1° de la Ley 204 de 1995, establece: *"Afiliar al Congreso de la República de Colombia a la Unión Interparlamentaria constituida en 1889"*.

El artículo 3° de la citada ley, señala: *"Sufragar los gastos en que deba incurrir el Estado colombiano, al ser miembro de esta Unión Interparlamentaria, de acuerdo con las contribuciones establecidas por los estatutos"*.

• Foro Interparlamentario de las Américas

El artículo 1° de la Ley 1096 de 2006, señala: *"Autorízase al Congreso de la República para afiliarse al Foro Interparlamentario de las Américas, FIPA, como instancia para promover el diálogo interparlamentario y la participación del Poder Legislativo en el sistema interamericano"*.

El artículo 2° de la citada ley, respecto a las contribuciones, indica *"Autorízase al Gobierno Nacional para reconocer y pagar las contribuciones establecidas por los reglamentos del Foro Interparlamentario de las Américas"*.

El artículo 10 del reglamento del FIPA, respecto al financiamiento de este organismo indica que *"El presupuesto anual para el funcionamiento permanente del FIPA será cubierto con las cuotas ordinarias de cada uno de sus miembros, las contribuciones adicionales voluntarias de sus miembros, los recursos provenientes de cooperación externa y las donaciones especiales"*. (Subrayado fuera de texto).

Las cuotas ordinarias para cada uno de los Parlamentos miembros serán determinadas por el Comité Ejecutivo teniendo en cuenta las contribuciones de sus respectivos



países a la OEA y serán presentadas a la Asamblea Plenaria para su aprobación”.

En lo relacionado con el tratamiento contable, el párrafo 223 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal”.*

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos, describe la cuenta 2425-ACREEDORES en el siguiente sentido: *“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”.*

Así mismo, describe la cuenta 5211-GENERALES como *“Representa el valor de los gastos necesarios para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores operativas de la entidad contable pública”.*

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1.1 Los chalecos antibalas adquiridos por la entidad se deben reconocer contablemente mediante un débito en

la subcuenta 165526-Equipo de seguridad y rescate, de la cuenta 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS EN EL EXTERIOR, según corresponda.

2.1 Los cartuchos adquiridos para las armas destinadas a la seguridad de los senadores corresponden a un gasto de operación, que se registra mediante un débito en la subcuenta 521112-Materiales y Suministros, de la cuenta 5211-GENERALES y un crédito en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o de la cuenta 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS EN EL EXTERIOR, según corresponda. Por su parte, el alquiler de los vehículos se registra en la subcuenta 521116-Arrendamientos, de la cuenta 5211-GENERALES.

2.2 La cuota anual que el Congreso de la República debe cancelar como miembro del Parlamento Latinoamericano, del Foro Interparlamentario de las Américas y de la Unión Parlamentaria, se registra mediante un débito en la subcuenta 521119-Impresos, publicaciones, suscripciones y afiliaciones, de la cuenta 5211-GENERALES y como contrapartida la subcuenta 242590-Otros Acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.



1670-Equipos de comunicación y computación

- a. CONCEPTO 20092-125512. Reconocimiento de repuestos adquiridos para reemplazar los componentes inservibles de un equipo de cómputo, y control administrativo de los mismos

CONCEPTO 20092-125512 del 25-02-09			
1.	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 1.2. 1.3 2.1	1670 5111 5211 Equipos de comunicación y computación Generales Generales Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Reconocimiento de repuestos adquiridos para reemplazar los componentes inservibles de un equipo de cómputo, y control administrativo de los mismos
2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Soporte legal para registrar como gastos los activos cuyo valor de adquisición sea igual o inferior a 0.5 SMMLV

Doctor

JOSUÉ LEANDRO GARAVITO

Jefe de Almacén y Archivo Municipal

Municipio de Guamal

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-125512, en la cual consulta los siguientes aspectos:

1. Teniendo en cuenta que los equipos de cómputo están constituidos por componentes que se reconocen de forma integrada en la subcuenta 167002 del Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública. ¿Cuál es el procedimiento para reconocer el reemplazo de un componente, dado que no se cuenta con un valor individual que permita retirar el valor del anterior e incorporar el nuevo?
2. Para efectos de llevar directamente al gasto, los activos cuyo valor de adquisición sea igual o inferior a medio salario mínimo mensual legal vigente, ¿se requiere de la expedición de una Resolución por parte de la entidad, o se puede aplicar directamente?

CONSIDERACIONES

1. Equipos de Cómputo

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, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) que hace parte del

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

El numeral 2.9.1.5 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 Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN, en el siguiente sentido: "*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 contra-prestación de otras entidades del gobierno general".

Por su parte, el numeral 13 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, en lo referente a la depreciación por componentes establece que *"Cuando los componentes o partes de un activo depreciable tienen vidas útiles distintas, o suministren beneficios económicos, o potenciales de servicios a ritmos diferentes, la depreciación de cada componente debe calcularse según el método y vida útil más adecuado, y contabilizarse por separado, utilizando para el efecto códigos auxiliares."*

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 bien, teniendo en cuenta que los equipos de computación están constituidos por componentes, tales como la CPU, la pantalla, el teclado, etc., los cuales pueden separarse físicamente, no es viable reconocer en la contabilidad cada componente en subcuenta separada, dado que para su funcionamiento estos deben estar integrados.

Es de anotar que, en caso de que la vida útil de cada componente sea distinta o suministre beneficios económicos o un potencial de servicios a ritmos diferentes, la depreciación debe contabilizarse por separado, utilizando para el efecto códigos auxiliares en la subcuenta correspondiente.

Respecto a los repuestos adquiridos para reemplazar los componentes inservibles del equipo de cómputo, deben reconocerse como mayor valor del bien si aumentan la capacidad y vida útil del mismo.

Para el caso de los repuestos que tienen como fin mantener la capacidad de operación normal del bien, como es el reemplazo de un mouse, deben reconocerse como gasto en la cuenta 5111-GENERALES O 5211-GENERALES, según corresponda, y por tanto no afectarán el valor reconocido inicialmente en la subcuenta 167002-EQUIPO DE COMPUTACIÓN.

Así las cosas, y no obstante que los equipos de cómputo se reconocen contablemente como un solo bien, la entidad en desarrollo del Sistema de Control Interno Contable debe implementar los procedimientos administrativos, que le permitan el seguimiento y salvaguarda de cada una de las partes que componen cada equipo, mediante la utilización de placas de identificación en cada parte o componente de los equipos. Del mismo modo, podrá establecer que en la base de datos o en el software utilizado en el área de almacén se detalle el valor de compra de cada componente del equipo de cómputo, con su respectivo código, las características del equipo, los responsables, el proveedor,

la fecha de adquisición, la vida útil, el código contable, las depreciaciones, el mantenimiento, entre otros datos.

Lo anterior siempre que se garantice la realización de conciliaciones entre la información registrada en la contabilidad y los datos que tienen los distintos aplicativos y las bases de datos de la entidad.

2. Bienes de medio salario mínimo mensual legal vigente

El numeral 3.2 Manual de Políticas contables, procedimientos y funciones de la Resolución 357 de 2008, expresa que *"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."* (Subrayado fuera de texto).

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, 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." (Subrayado fuera de texto).



En este sentido, la entidad debe elaborar el Manual de Políticas Contables, Procedimientos y Funciones, en el cual se deben establecer los criterios de reconocimiento, registro y revelación de las diferentes operaciones que debe llevar a cabo. Por tanto, en caso de que opte por registrar como gasto los activos que adquiere por valor de medio salario mínimo mensual legal vigente, deberá implementarlo como política contable en este manual.

Respecto a si se requiere de la expedición de un acto administrativo para aplicar este criterio de registro, se considera que al incorporarlo como política en el Manual adoptado por la entidad, no se requiere de un documento adicional para su implementación.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye:

1. Los equipos de cómputo se reconocen de forma integrada en la subcuenta 167002-EQUIPOS DE COMPUTACIÓN. Por tanto, los repuestos adquiridos para reemplazar los componentes inservibles del equipo de cómputo, deben reconocerse como mayor valor del bien si aumentan la capacidad y vida útil del mismo.

Para el caso de los repuestos que tienen como fin mantener la capacidad de operación normal del bien, como es el reemplazo de un mouse, deben reconocerse como gasto en la cuenta 5111-GENERALES O 5211-GENERALES, según corresponda, y por tanto no afectarán el valor reconocido inicialmente en la subcuenta 167002.

En lo relacionado con el control administrativo de los equipos, la entidad en desarrollo del Sistema de Control Interno Contable debe implementar los pro-

cedimientos administrativos, que le permitan el seguimiento y salvaguarda de cada una de las partes que componen cada equipo. Por tanto, podrá establecer que en la base de datos o en el software utilizado en el área de almacén se detalle el valor de compra de cada componente del equipo de cómputo, con su respectivo código, las características del equipo, los responsables, el proveedor, la fecha de adquisición, la vida útil, el código contable, las depreciaciones, el mantenimiento, entre otros datos.

Lo anterior siempre que se garantice la realización de conciliaciones entre la información registrada en la contabilidad y los datos que tienen los distintos aplicativos y las bases de datos de la entidad, a fin de 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.

2. La entidad debe elaborar el Manual de Políticas Contables, Procedimientos y Funciones, en el cual se deben establecer los criterios de reconocimiento, registro y revelación de las diferentes operaciones que debe llevar a cabo. Por tanto, en caso de que opte por registrar como gasto los activos que adquiere por valor de medio salario mínimo mensual legal vigente, deberá implementarlo como política contable en este manual.

Respecto a si se requiere de la expedición de un acto administrativo para aplicar este criterio de registro, se considera que al incorporarlo como política en el Manual adoptado por la entidad, no se requiere de un documento adicional para su implementación.

- b. CONCEPTO 20096-131657. Reconocimiento de unidad móvil de producción de televisión

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1636- Propiedades planta y equipo en mantenimiento. Literal a.



- c. CONCEPTO 20097-132031. Reconocimiento de legalización de avances y anticipos, efectuados para realizar adiciones y mejoras a la propiedad, planta y equipo y/o como mantenimiento de los activos

CONCEPTO 20097-132031 del 31-07-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1670 Equipos de comunicación y computación
		1.2	7208 Educación formal-Superior- Formación profesional
	Subtema		Reconocimiento de legalización de avances y anticipos, efectuados para realizar adiciones y mejoras a la propiedad, planta y equipo y/o como mantenimiento de los activos

Doctor

JOSÉ MANUEL FUENTES SAJAUT

Coordinador Grupo de Gestión Contable

Universidad Popular del Cesar

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132031, en la cual nos informa que la entidad entregó un anticipo a un docente investigador por la suma de \$10.000.000 para la compra de una tarjeta de adquisición de datos. En el año 2007, se legaliza el anticipo debitando la subcuenta 720802-GENERALES de la cuenta 7208-EDUCACIÓN FORMAL-SUPERIOR-FORMACIÓN PROFESIONAL y como contrapartida la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS. No obstante, el costo del equipo superó el valor entregado como anticipo, por lo cual la entidad procedió a cancelar el excedente por valor de \$5.424.121, el cual se registró en la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, de acuerdo con la información suministrada por usted a través de correo electrónico.

Por tanto, solicita que se le indique el tratamiento contable que debe aplicarse a esta situación.

CONSIDERACIONES

El numeral 1 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, en lo relacionado con las adiciones y mejoras, expresa 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, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (...).”*

A su vez, el numeral 2 del citado procedimiento, en lo referente a las reparaciones y mantenimiento, 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 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”.

En ese orden de ideas, si las erogaciones realizadas por la entidad corresponden a una adición o mejora a las propiedades, planta y equipo, se deben reconocer como mayor valor del activo. En caso de que dichas erogaciones correspondan a una reparación o mantenimiento de los activos, se reconocen contablemente como gasto o costo respectivamente, de acuerdo con los criterios establecidos en el procedimiento anteriormente citado.

Así mismo, se debe tener en cuenta que para el caso consultado, se estableció que la tarjeta de adquisición de datos fue incorporada de forma fija a un equipo de cómputo, de conformidad con la información suministrada por el Dr. José Manuel Fuentes, Coordinador del Grupo de Gestión Contable, a través del correo electrónico.

Por tanto, si la tarjeta de adquisición de datos aumenta la vida útil del equipo de cómputo, su eficiencia operativa o reduce significativamente los costos en la prestación del servicio, ésta debe reconocerse como un mayor valor del activo; por lo cual, la entidad debe registrar un débito a la subcuenta 167002-EQUIPO DE COMPUTACIÓN, por el valor total de adquisición de conformidad con la definición del costo histórico, un crédito a la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN



CIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, por el valor pendiente de aplicación, y un crédito a la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL, por el valor que se reconoció como costo de producción en la vigencia 2007. Lo anterior, con el fin de ajustar la información contable y reflejar así la realidad económica del bien.

Ahora bien, si la tarjeta se adquirió con el fin de recuperar y conservar la capacidad normal de utilización del equipo de cómputo del cual forma parte, y este activo se encuentre asociado a la prestación del servicio de educación, es procedente que la entidad en la vigencia 2007, haya afectado la subcuenta 720802-GENERALES de la cuenta 7208-EDUCACIÓN FORMAL-SUPERIOR, para efectos de legalizar el anticipo inicialmente entregado. Es de anotar que en este caso, debe registrar un débito a la subcuenta 720802-GENERALES de la cuenta 7208-EDUCACIÓN FORMAL-SUPERIOR y como contrapartida la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, por el valor del anticipo posteriormente entregado que se encuentra pendiente de aplicación.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que la tarjeta adquirida forma parte integral del equipo de cómputo, debe reconocerse como mayor valor de este activo, si aumenta su vida útil, aumenta su eficiencia operativa o reduce significativamente los

costos en la prestación del servicio, por lo cual, la entidad debe registrar un débito a la subcuenta 167002-EQUIPO DE COMPUTACIÓN, por el valor total de adquisición de conformidad con la definición del costo histórico, un crédito a la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, por el valor pendiente de aplicación, y un crédito a la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL, por el valor que se reconoció como costo de producción en la vigencia 2007. Lo anterior, con el fin de ajustar la información contable y reflejar así la realidad económica del bien.

Ahora bien, si la tarjeta se adquirió con el fin de recuperar y conservar la capacidad normal de utilización del equipo de cómputo del cual forma parte, y este activo se encuentra asociado a la prestación del servicio de educación, es procedente que la entidad en la vigencia 2007, haya afectado la subcuenta 720802-GENERALES de la cuenta 7208-EDUCACIÓN FORMAL-SUPERIOR, para efectos de legalizar el anticipo inicialmente entregado. Es de anotar que en este caso, debe registrar un débito a la subcuenta 720802-GENERALES de la cuenta 7208-EDUCACIÓN FORMAL-SUPERIOR y como contrapartida la subcuenta 142012-ANTICIPO PARA ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS, por el valor del anticipo posteriormente entregado que se encuentra pendiente de aplicación.

- d. CONCEPTO 200911-136442. Reconocimiento por parte de un municipio, de la adquisición de equipos de cómputo y parques infantiles con destino a instituciones educativas, teniendo en cuenta que tenga implementados procesos contables integrados o independientes

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1635- Bienes muebles en bodega. Literal a.

1675-Equipos de transporte, tracción y elevación

- a. CONCEPTO 20099-135123. Reconocimiento de bienes adquiridos mediante Leasing Financiero que no fueron incorporados como Activos al inicio del contrato

CONCEPTO 20099-135123 del 10-10-09			
1-3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
		Tema	1.1 1.2 2.1
	Subtema	1.1.1 2.1.1	Reconocimiento de bienes adquiridos mediante Leasing Financiero que no fueron incorporados como Activos al inicio del contrato. Reconocimiento de acciones ordinarias en entidades privadas

Doctor
Fernando Huérfano Sandoval
Gerente
Empoduitama S.A. ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20099-135123, la cual

se precisa en la comunicación radicada con el expediente 200910-135420, mediante la cual consulta:

- 1. ¿Cuál es el procedimiento para reconocer contablemente la cesión de los vehículos adquiridos en lea-



sing, contabilizados durante varios periodos anteriores como "leasing operacional", que fueron objeto del ejercicio de la opción de compra, sin que esta represente actualmente su valor real o comercial?

2. ¿Cuál es el procedimiento para reconocer contablemente la cesión de los vehículos adquiridos en leasing, contabilizados durante varios periodos anteriores como "leasing operacional", que no han sido objeto del ejercicio de la opción de compra y que por tanto no aparecen en el Balance General de la entidad?
3. Dado que las valorizaciones reconocidas con un débito en la cuenta 199970 y crédito en la cuenta 324070 se revierten en el momento de la entrega, ¿cuál es el registro contable de la inversión si los cuatro vehículos se entregan por un valor convenido que supera el valor inicialmente registrado por Empoduitama S.A. en las cuentas del activo (es decir, dado que el valor reconocido por la empresa sería el de las opciones de compra para dos de los vehículos y valor cero para los otros dos vehículos de los cuales se cede el contrato, además de las respectivas valorizaciones que se revierten al momento de la entrega)?

Lo anterior, teniendo en cuenta que los vehículos fueron entregados para adquirir una participación en el patrimonio de una entidad privada.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Respecto al reconocimiento contable de los bienes adquiridos en leasing con opción de compra, contabilizados en ejercicios anteriores como "leasing operacional", el párrafo 141 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) define los activos como "*(...) recursos tangibles e intangibles de la entidad contable pública obtenidos como consecuencia de hechos pasados, y de los cuales se espera que fluyan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros, a la entidad contable pública en desarrollo de sus funciones de cometido estatal (...)* Desde el punto de vista económico, los activos surgen como consecuencia de transacciones que implican el incremento de los pasivos, el patrimonio o la realización de ingresos". (Subrayado fuera de texto).

Acerca de los recursos controlados por la entidad contable pública, de los cuales se espera obtener beneficios económicos o un potencial de servicios futuros, el párrafo 194 del PGCP 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).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 3255- PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, señalando que "*Representa el valor de los bienes que por*

situaciones de legalidad, medición u otra causa especial no habían sido reconocidos (...)". (Subrayado fuera de texto).

Dado que la entidad no reconoció los bienes adquiridos mediante leasing financiero, conforme a los criterios establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública, debe proceder a medir, tanto el valor de los activos sobre los cuales se haya ejercido la opción de compra como de los que no, con el fin de incorporarlos afectando el patrimonio.

El párrafo 127 del PGCP señala que, atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, existen condiciones para la incorporación de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad en sus estados contables y el párrafo 129 del mismo cuerpo normativo señala como una de tales condiciones "*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).

Acerca de la medición monetaria confiable, el párrafo 132 del Plan General de Contabilidad Pública establece como base de valuación el Costo Histórico, el cual "*Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que estas suceden (...)*. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor". (Subrayado fuera de texto).

Dado que en la comunicación recibida se afirma que la entidad cuenta con un avalúo de los vehículos adquiridos, los valores así estimados se deben reconocer, como costo de los activos, registrando un débito en la subcuenta 167502-Terrestre, de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, y un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, en la medida en que el avalúo represente una medición monetaria confiable del potencial de servicios o beneficios económicos generados para la entidad contable pública.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS señalando que "*Representa 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*".

Así, una vez incorporados los activos según los valores estimados por la entidad contable pública, procederá a reconocer la adquisición de las acciones ordinarias reconociendo un débito en la subcuenta 120751-Entidades privadas, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, por su costo, y un crédito en



la subcuenta 167502-Terrestre, de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, por el valor previamente reconocido en el avalúo.

CONCLUSIÓN

Los bienes adquiridos en leasing financiero cumplen la definición de activos, por lo cual, al inicio del contrato, debieron ser objeto de reconocimiento en el Balance General de la entidad contable pública por el valor presente de los cánones y opciones de compra pactados, conforme a los criterios estipulados en el Régimen de Contabilidad Pública.

No obstante, de acuerdo con la información consignada en la consulta, la entidad registró los valores pagados por concepto de cánones de arrendamiento financiero como gastos, tanto en la parte correspondiente a los abonos a capital como a la carga financiera, tratamiento que no consulta lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, en especial, lo referente a los Principios de Registro, Deven-go o Causación, Asociación, Medición, Prudencia, Período contable y Revelación ni las características cualitativas de

la información contable pública, esto es, su Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad.

Dadas las condiciones actuales y las causas especiales por las que los bienes adquiridos en leasing no fueron reconocidos, la entidad debe establecer su costo, empleando métodos de reconocido valor técnico que le permitan estimar la realidad económica y financiera de los flujos futuros o del potencial de servicios que estos representan, y reconocer sus respectivos valores con un débito en la subcuenta 167502-Terrestre, de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN, y un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, sin reconocer las opciones de compra presentes en los contratos cedidos.

Por su parte, las acciones ordinarias en entidades privadas se reconocen debitando la subcuenta 120751-Entidades privadas, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, y acreditando la subcuenta 167502-Terrestre, de la cuenta 1675-EQUIPOS DE TRANSPORTE, TRACCIÓN Y ELEVACIÓN.

- b. CONCEPTO 20096-131657. Reconocimiento de unidad móvil de producción de televisión

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1636- Propiedades planta y equipo en mantenimiento. Literal a.

1685-Depreciación Acumulada (Cr)

- a. CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1615- Construcciones en curso. Literal a.

- b. CONCEPTO 20093-126644. Reconocimiento de terrenos donados, y de la construcción y entrega de establecimientos carcelarios

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1605-Terreno. Literal a.

1686-Amortización Acumulada (Cr)

- a. CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1615- Construcciones en curso. Literal a.

1695-Provisiones para protección de Propiedades, Planta y Equipo (Cr)

- a. CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1615- Construcciones en curso. Literal a.



- b. CONCEPTO 20092-126204. Reconocimiento de desvalorizaciones de bienes muebles e inmuebles, teniendo en cuenta el reporte de información contable pública a través de CHIP

CONCEPTO 20092-126204 del 4-05-09			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1 2.2	1695 Provisiones para protección de propiedades, planta y equipo (cr) Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo Procedimiento Contable para el diligenciamiento y envío de los Reportes Contables Relacionados con la Información Financiera, Económica, Social y Ambiental a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública –CHIP
	Subtema		Reconocimiento de desvalorizaciones de bienes muebles e inmuebles, teniendo en cuenta el reporte de información contable pública a través de CHIP
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad Pública/ Devengo o Causación
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento y soportes contables para la causación mensual de tasas retributivas

Doctora

ROSALBA CASTAÑO LONDOÑO

Profesional especializado Contabilidad

Corporación Autónoma de Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-126204, en la cual consulta:

1. *“¿Se debe o no se debe efectuar registro contable en el caso de que en lugar de existir valorizaciones, se presenten desvalorizaciones a los bienes muebles e inmuebles de una entidad? Lo anterior debido a que en la elaboración y presentación de la información contable en el CHIP este no acepta cuentas de naturaleza contraria (negativa) en el activo”.*
2. *“Dado que los valores a cobrar por parte de las Corporaciones Autónomas Regionales a los sujetos de las tasas retributivas se calculan de manera anual respecto al periodo anterior, ¿Deben las Corporaciones Autónomas Regionales y, concretamente, Corpocaldas, causar mensualmente los valores a cobrar por concepto de la tasa retributiva tal y como lo indica el artículo 26 del Decreto 3440 de 2004? Si así fuera, ¿cuáles serían los soportes para causar esta tasa de manera mensual teniendo en cuenta que las autodeclaraciones son presentadas anualmente por los sujetos de estas tasas?”.*

CONSIDERACIONES

Para responder su primera pregunta es necesario remitirse al numeral 173 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP),

el cual, respecto a las normas técnicas relativas las Propiedades, Planta y equipo, expresa 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”* y al numeral 175, el cual señala que *“Las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como las provisiones cuando sean procedentes, constituyen un menor valor de las propiedades, planta y equipo, y deberán revelarse en forma separada”*. (Subrayado fuera del texto).

Por su parte, el numeral 18 del 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 (...)”*.

En cuanto al reconocimiento de las provisiones para actualizar el valor de las propiedades, planta y equipo, el mismo



Procedimiento determina que *"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 del texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) describe la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) especificando que *"Representa el valor de las estimaciones de carácter económico, en que incurre la entidad contable pública, derivados 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 (. . .)"* y en su dinámica señala que se debita, entre otras, con *"El valor de las provisiones, depreciaciones y amortizaciones causadas durante el período contable"*.

El CGC también describe la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) indicando que *"Representa el menor valor de las propiedades, planta y equipo, resultante de comparar el exceso del valor en libros de los bienes sobre su valor de realización o costo de reposición"* y que esta se acredita con *"El valor en exceso del valor en libros sobre el valor de realización o costo de reposición"*, concluyéndose que las entidades deben aplicar las normas previstas en el Régimen de Contabilidad Pública, para el reconocimiento y revelación de las provisiones para protección de propiedades, planta y equipo.

Ahora bien, en la consulta radicada se señala que *"en la elaboración y presentación de la información contable en el CHIP este no acepta cuentas de naturaleza contraria (negativa) en el activo"*, ante lo cual es necesario remitirse al numeral 5º del Procedimiento Contable para el diligenciamiento y envío de los Reportes Contables Relacionados con la Información Financiera, Económica, Social y Ambiental a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública -CHIP-, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, el cual señala que *"Los valores deben ser positivos, es decir, sin signo. Se exceptúan las subcuentas que tengan el atributo "NATURALEZA" contrario a la de su clase, como sucede con las cuentas valuativas relativas a la Depreciación, Provisiones, Amortizaciones, Agotamien-*

to y aquellas subcuentas, cuentas y grupos que siendo de igual NATURALEZA a la de la clase, por situaciones extraordinarias la dinámica permite saldos contrarios, como sucede con las cuentas Resultado del ejercicio, Pensiones actuales por amortizar, Patrimonio público incorporado y la clase Patrimonio, entre otras. Estas excepciones se reportan con signo negativo (Atributo de la cuenta "Ambisigno")", de tal manera que las entidades contables públicas, deben reportar la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) con signo negativo, como lo establece el mencionado procedimiento. (Subrayado fuera de texto).

De las normas citadas se concluye 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, por lo cual se deben reconocer y revelar las valorizaciones o provisiones, según el caso, en los estados contables de las entidades contables públicas. Los saldos de las cuentas con naturaleza contraria a la de su clase, como sucede con las provisiones, se reportan a través del CHIP con signos negativos.

Para resolver su segunda pregunta, esto es, si las Corporaciones Autónomas Regionales deben causar mensualmente la tasa retributiva, teniendo en cuenta que el periodo de dicha tasa es anual, nos permitimos relacionar las siguientes normas:

El artículo 43 de la Ley 99 de 1993 estableció que *"La utilización de aguas por personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, dará lugar al cobro de tasas fijadas por el Gobierno Nacional que se destinarán al pago de los gastos de protección y renovación de los recursos hídricos"* y el artículo 26 del Decreto 3110 de 2003, modificado por el artículo 6º del Decreto 3440 de 2004, señala que *"La tasa retributiva se causará mensualmente por la carga contaminante total vertida, y la cobrará la Autoridad Ambiental Competente mediante factura, cuenta de cobro, o cualquier otro documento de conformidad con las normas tributarias y contables, con la periodicidad que esta determine"*. (Subrayado fuera del texto).

El numeral 117 del Régimen de Contabilidad, refiriéndose al Principio de Devengo o Causación, señala que *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período"*. (Subrayado fuera del texto).

Acerca del mismo tema, el concepto 200412-75305, anexo, emitido por la Contaduría General de la Nación especifica que *"Con base en las consideraciones anteriores y de acuerdo con el Artículo 21 del Decreto 3100 del 30 de octu-*



bre de 2003 que se refiere a la "Información para el cálculo del monto a cobrar", en donde se señala que anualmente el sujeto pasivo de la tasa retributiva presentará a la Autoridad Ambiental Competente, una autodeclaración sustentada con una caracterización representativa de sus vertimientos, de conformidad con un formato expedido previamente por la Citada Autoridad Ambiental y que con base en la información anterior la Autoridad Ambiental Competente procede a calcular la carga contaminante de cada sustancia objeto del cobro de la tasa por el período sobre el cual se va a cobrar, podemos concluir que en este momento la Entidad tiene todos los elementos para emitir el acto administrativo por medio del cual se debe reconocer el ingreso fiscal dentro de sus registros contables, y es en ese mes de la emisión del acto administrativo en el cual debe proceder a efectuar la causación (...)", por lo cual, la causación de las tasas retributivas se efectúa en el mes en que la entidad contable pública lo determine mediante la emisión de los actos administrativos que originan los respectivos derechos y obligaciones de cobro a que se refieren las normas que regulan las mencionadas tasas.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con los antecedentes citados, se concluye que:

1. Las entidades contables públicas deben reconocer y revelar las valorizaciones o provisiones originadas en la aplicación 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; la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) se debe reportar con saldo negativo, mediante el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública –CHIP-, siguiendo el respectivo procedimiento emitido por la Contaduría General de la Nación.
2. Las corporaciones autónomas regionales deben causar las tasas retributivas por la utilización directa del agua como receptor de los vertimientos puntuales, en el mes en que se emitan los respectivos actos administrativos que, fundamentados en las autodeclaraciones e información pertinente, originan los correspondientes derechos de cobro.

c. CONCEPTO 20093-126644. Reconocimiento de terrenos donados, y de la construcción y entrega de establecimientos carcelarios

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1605-Terreno. Literal a.

d. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana-ERU del Instituto de Desarrollo Urbano-IDU y entrega al patrimonio autónomo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16-Propiedades, planta y equipo. Literal j.

17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES

a. CONCEPTO 200910-135366. Reconocimiento de infraestructura aeroportuaria como bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.5. Literal e.



- b. CONCEPTO 200910-135192. Reconocimiento del traslado de los bienes de beneficio y uso público, de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-EAAB ESP al Distrito Capital

CONCEPTO 200910-135192 del 17-11-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	17 Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
		1.2	1785 Amortización acumulada de bienes de beneficio y uso público
		1.3	5808 Otros gastos ordinarios
Subtema		Reconocimiento del traslado de los bienes de beneficio y uso público, de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (EAAB) ESP al Distrito Capital	

Doctora
EVANGELINA RODRÍGUEZ CONTRERAS
Directora Financiera de Contabilidad
Empresa de Acueducto, Agua y Alcantarillado de Bogotá (EAAB) ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 200910-135192, en la cual consulta el registro contable del traslado de los bienes de beneficio y uso público de las cuentas de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (EAAB) ESP, a las cuentas del Distrito Capital, teniendo en cuenta que aquel traslado es una recomendación hecha por el Consejo Superior de Política Fiscal (CONFIS). Se atiende de su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el numeral 9.1.1.6-Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, contenido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), 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. (...)*".

El párrafo 182 del PGCP, expresa que "*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*". Sobre este particular, el Catálogo General de Cuentas (CGC) incluye el grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, donde se encuentran las cuentas y subcuentas que permiten registrar el valor de dichos bienes.

En cuanto a las amortizaciones, el párrafo 181 del PGCP, indica que "*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 este sentido, el CGC incluye la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO (CR), en la cual se "*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*".

El PGCP también señala en el párrafo 291, que "*Los otros gastos comprenden los flujos de salida de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones*". Según la descripción del CGC del Manual del Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, "*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*".

Adicionalmente, para efectos del adecuado reconocimiento contable del hecho económico objeto de la consulta, es necesario tener en cuenta las Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad. En este sentido el numeral 9.2.1-Soportes de contabilidad, del PGCP, expresa 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. (...)*" (Subrayado fuera del texto).

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto en las consideraciones, el traslado de los bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, debidamente soportado en hechos económicos y/o actos jurídicos, que realice la empresa consultante al Distrito Capital, debe reconocerse mediante un débito a las subcuentas que correspondan, de la cuenta 1785-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES DE BENEFICIO Y USO



PÚBLICO (CR), y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta que identifique la naturaleza del bien trasladado, del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES. La diferencia que surja se registra debitando la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Por su parte, la entidad que recibe los bienes en cuestión, en este caso el Distrito Capital, debe hacer el correspondiente reconocimiento contable mediante un débito en las

cuentas y subcuentas respectivas del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES, y un crédito a las subcuentas que correspondan de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Adicionalmente, es necesario tener en cuenta que para efectuar los registros contables, son indispensables los documentos soporte idóneos de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas.

- c. CONCEPTO 20097-132073. Reconocimiento de los pagos realizados a los concesionarios por obras complementarias de adecuación de desvíos, de acuerdo con el contrato suscrito entre el Instituto de Desarrollo Urbano (IDU), Transmilenio S.A. y el consorcio Alianza Suba Tramo 2, e inviabilidad de reconocer dicha operación en la cuenta 1424-Recursos entregados en administración

CONCEPTO 20097-132073 del 02-09-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	17 Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los pagos realizados a los concesionarios por obras complementarias de adecuación de desvíos, de acuerdo con el contrato suscrito entre el Instituto de Desarrollo Urbano (IDU), Transmilenio S.A. y el consorcio Alianza Suba Tramo 2, e inviabilidad de reconocer dicha operación en la cuenta 1424-Recursos entregados en administración

Doctor

LUIS ALFREDO PINEDA PULGARÍN

Jefe Oficina de Control Interno

Instituto de Desarrollo Urbano

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20097-132073, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

Solicita concepto sobre la procedencia de la utilización de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN para el reconocimiento de los pagos realizados a los concesionarios por obras complementarias de adecuación de desvíos, de acuerdo con el otrosí No. 11 al contrato No. 146 de 2003, suscrito entre el Instituto de Desarrollo Urbano (IDU), Transmilenio S.A. y el consorcio Alianza Suba Tramo 2.

CONSIDERACIONES

La cláusula cuarta del otrosí No. 11 al contrato 046 de 2003, suscrito entre el Instituto de Desarrollo Urbano (IDU), Transmilenio S.A. y el Consorcio Alianza Suba Tramo 2 determina:

“CLÁUSULA CUARTA – Forma de pago de las obras complementarias de adecuación de desvíos: El IDU cancelará al Concesionario mensualmente el valor de las obras complementarias de Adecuación de Desvíos relacionadas de la siguiente manera:

Valor de la remuneración mensual: Se suscribirán Actas Mensuales de Ejecución de Obras Complementarias de Adecuación de Desvíos, independientes de las Actas Mensuales de Verificación previstas en el Contrato, en las cuales el Interventor verificará las cantidades de las Obras Complementarias de Adecuación de Desvíos y establecerá el valor de estas, correspondiente a dicho mes (n), de acuerdo con la siguiente fórmula (...)

Pago de la Remuneración para las Obras Complementarias de Adecuación de Desvíos: El pago de la Remuneración para las obras complementarias de adecuación de desvíos se causará mensualmente. Para ello se seguirá el procedimiento indicado a continuación: (...).

(...) Una vez aprobada el Acta Mensual de Ejecución de Obras Complementarias de adecuación de Desvíos, por parte del IDU, este dentro de los quince (15) días siguientes deberá realizar el fondeo a la Subcuenta de Pagos del Fideicomiso. Una vez efectuado el fondeo, el IDU ordenará a la Fiduciaria Administradora del Fideicomiso efectuar el traslado del valor de la Subcuenta de Pagos a la Subcuenta de Obras Complementarias”.



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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja, 1106-Cuenta única nacional y 1110-Depósitos en instituciones financieras.

Se debita con:

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

Se acredita con:

1. El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances.
2. El valor de las devoluciones de los anticipos.
3. El valor de la facturación recibida por los costos y gastos incurridos en el desarrollo de la operación conjunta.

A su vez, la descripción y dinámica de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN establece que *“Representa el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades.”*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en instituciones financieras.

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 del activo.

En este sentido, se debe tener especial cuidado con el reconocimiento contable de los recursos entregados para el desarrollo de proyectos. Si los recursos corresponden a valores entregados por la entidad de manera anticipada, deben reconocerse en la subcuenta respectiva de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Por su parte, si corresponden a valores entregados a terceros para su administración en desarrollo de proyectos, deben reconocerse en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN.

Así las cosas, de acuerdo con la modalidad de pago pactada en la cláusula cuarta del otrosí No. 11 al contrato 046 de 2003, no es procedente su reconocimiento en la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS ni en la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, por no tratarse de valores entregados por anticipado o en administración.

Teniendo en cuenta lo anterior, el reconocimiento de la obligación debe efectuarse incrementando el activo, específicamente el grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO. Con el pago de la remuneración mensual se disminuirá la obligación.

CONCLUSIÓN

Considerando que la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS reconoce los recursos entregados de manera anticipada a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios, y que la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN reconoce los recursos entregados por la entidad para que sean administrados por terceros mediante contratos de fiducia u otras modalidades, no es procedente la utilización de alguna de estas cuentas para el reconocimiento de los pagos realizados por la entidad, de acuerdo con la modalidad pactada en la cláusula cuarta del otrosí No. 11 al contrato No. 146 de 2003, al establecer que el pago de la remuneración de las obras complementarias de adecuación de desvíos se causará mensualmente con base en el acta mensual de ejecución.

En consecuencia, la entidad debe reconocer la obligación con contrapartida en la subcuenta respectiva del grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO. Con los pagos mensuales se disminuirá la obligación.



1710- Bienes de beneficio y uso público en servicio

- a. CONCEPTO 200911-136964. Reconocimiento por parte de la Empresa de Renovación Urbana del traspaso de una vía peatonal construida con subvención de la Agencia Española Internacional para el Desarrollo (AECID)

CONCEPTO 200911-136964 del 30-12-09
--

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1 1.2	1710 3208	Bienes de beneficio y uso público en servicio Capital fiscal
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Empresa de Renovación Urbana del traspaso de una vía peatonal construida con subvención de la Agencia Española Internacional para el Desarrollo (AECID).	

Doctora

YENNY CARRILLO PACHECO

Contadora

Empresa de Renovación Urbana

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta remitida por correo electrónico y radicada con el expediente 200911 – 136964, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su consulta que la Empresa de Renovación Urbana (ERU) en los estados contables a 31 de diciembre de 2008, presentó en la cuenta 171001- Bienes de Beneficio y uso público, el valor de una vía peatonal construida con una subvención otorgada por la Agencia Española Internacional para el Desarrollo (AECID), aporte que fue contabilizado en la cuenta 323501 Superávit por Donación. Para su construcción realizó un contrato interadministrativo con Metrovivienda en razón a que la ERU no puede realizar obras de urbanismo y como en sus normas internas no se determinan funciones específicas, tampoco puede realizar mantenimiento a la obra, por lo que entregará al IDU la vía para que este Instituto asuma esta función.

Sobre lo descrito solicita:

1. *“El traspaso de este bien se va a realizar con corte contable a octubre 31 de 2009, por lo tanto debo amortizar esta obra lo correspondiente a enero 1° a octubre 31 de 2009, el registro contable sería: Un débito a la cuenta 178501 amortización acumulada de bienes de beneficio y uso público ¿Con un crédito a cuál cuenta? Si la 3270-Provisiones, depreciaciones y amortizaciones se aplicaría para entidades contables del Gobierno General y en el caso de Empresa que es de naturaleza industrial y comercial del Distrito que contrapartida se afectaría?”.*
2. *“Cuando se realice el traslado al IDU se debe disminuir el Patrimonio, cuenta Superávit por Donación-323501, debido a que este (Sic) obra se utilizaron recursos donados por la Agencia Española de Cooperación Internacional y en el momento de su Ingreso se contabilizaron como Superávit por Donación”.*

CONSIDERACIONES

El Acuerdo 33 de 1999 del Concejo de Santa Fe de Bogotá, creó la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá, D.C. como una Empresa Industrial y Comercial del Distrito Capital, dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y capital independiente.

El párrafo del artículo segundo del Acuerdo 33 dice: *“En ningún caso la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá D.C. podrá ejecutar en forma directa obras de urbanismo”*

El Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública en el Capítulo I del Marco Conceptual analiza el contexto en el cual las entidades que conforman el sector público desarrollan sus funciones, es así que en el párrafo 22 de acuerdo con la función económica las clasifica en gobierno general y empresas públicas.

Párrafo 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. (...)”*.

Párrafo 177: *“Los bienes de beneficio y uso público (...) deben reconocerse por el costo histórico (...)”*.

La descripción de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) señala: *“(...) Esta cuenta será utilizada por las entidades contables públicas del gobierno general, (...)”*.

Mediante concepto jurídico del 1° de octubre de 2009, el Director Jurídico del Instituto de Desarrollo Urbano, precisa que la Empresa de Renovación Urbana puede entregar este bien: *“(...) mediante la suscripción de un acta que implique la determinación de las obras a entregar por parte de la ERU sin que sea necesario suscribir algún tipo de acuerdo de vo-*



luntades llámense convenio o contrato de orden interadministrativo que formalice este proceso de entrega, (...)."

La Empresa de Renovación Urbana y el Instituto de Desarrollo Urbano están en proceso de formalización del acta de traspaso del bien en cuestión.

CONCLUSIÓN

En atención a que esta Empresa está constituida como una Empresa Industrial y Comercial con personería jurídica, autonomía administrativa y capital independiente, que su norma de creación tiene expresamente prohibida la realización de obras de urbanismo y su mantenimiento, el tratamiento contable del traspaso dispuesto mediante acta se materializa debitando la subcuenta 320801-Capital Fiscal, de la

cuenta 3208-CAPITAL FISCAL y acreditando la subcuenta 171001-Red Terrestre, de la cuenta 1710-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO por el valor registrado.

Como las cuentas relacionadas con la amortización de bienes de beneficio y uso público del Catálogo General de Cuentas están definidas para ser usadas por entidades del Gobierno General, se precisa que para este caso no procede la amortización.

Por otra parte, al prescindir del bien construido con los recursos de la donación, el valor de esta que tienen registrada en la cuenta 3235-SUPERAVIT POR DONACIÓN debe reclasificarse a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

1711-Bienes de Beneficio y Uso Público e Históricos y Culturales en servicio-Concesiones

- a. CONCEPTO 20092-124937. Reconocimiento de la inversión privada en los contratos de concesión de primera y segunda generación, gestionados inicialmente por el INVÍAS y que actualmente administra el INCO

CONCEPTO 20092-124937 del 5-02-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1711 Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales en servicio-Concesiones
		1.2	1720 Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales entregados en Administración
		1.3	9346 Bienes recibidos de terceros
	Subtema		Reconocimiento de la inversión privada en los contratos de concesión de primera y segunda generación, gestionados inicialmente por el INVÍAS y que actualmente administra el INCO

Doctora

MIREYI VARGAS OLIVEROS

Contadora

Instituto Nacional de Concesiones (INCO)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20092-124937, en la cual consulta el tratamiento contable que debe aplicar el INCO para registrar la inversión privada en los contratos de concesión de primera y segunda generación, gestionados por el INVÍAS y que actualmente administra el INCO. Lo anterior, teniendo en cuenta la negación de opinión de la vigencia 2007 por parte de la Contraloría General de la República, en la cual indica que el INCO no ha reconocido en el grupo 17-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO, la inversión del privado en los contratos de concesión. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 11 Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece que: "Las características cualitativas de la infor-

mación contable pública en su conjunto buscan que ella sea una representación razonable de la realidad económica de las entidades contables públicas. En la medida que incluye todas las transacciones hechas y operaciones medidas en términos cualitativos o cuantitativos atendiendo a los principios, normas técnicas y procedimientos se asume con la certeza que revela la situación, actividad y capacidad para prestar servicios de una entidad contable pública en una fecha o durante un periodo determinado." (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 103, define la confiabilidad como característica de la información contable en los siguientes términos: "La información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo v transversal de principios, normas técnicas v procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos



y el patrimonio públicos. Para ello, la Confiabilidad es consecuencia de la observancia de la Razonabilidad, la Objetividad y la Verificabilidad. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 132, define que: *“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 v 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.”*

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”.*

1715- Bienes históricos y culturales

- a. CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1615- Construcciones en curso. Literal a.

- b. CONCEPTO 200911-136996. Reconocimiento de edificaciones consideradas como bienes históricos y culturales

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1505- Bienes producidos. Literal c.

1720-Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales entregados en Administración

- a. CONCEPTO 20092-124937. Reconocimiento de la inversión privada en los contratos de concesión de primera y segunda generación, gestionados inicialmente por el INVÍAS y que actualmente administra el INCO

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta. 1711-Bienes de Beneficio y Uso Público e Históricos y Culturales en servicio-Concesiones. Literal a.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta la información proporcionada de los valores que corresponden a los contratos de concesión de primera y segunda generación, gestionados inicialmente por INVÍAS y que a partir de la creación del INCO le fueron subrogados, se requiere que cada entidad reconozca la inversión privada, en la proporción que le corresponda, es decir, para el INVÍAS desde la firma del contrato hasta el año 2003 y el INCO desde el año 2004 en adelante.

La parte de los contratos, gestionada por el INVÍAS se debe reconocer con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1720-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO E HISTÓRICOS Y CULTURALES ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO. Por su parte, considerando que estos bienes los registra el INCO en cuentas de orden, debe registrar por el mismo valor un débito en la subcuenta 934618-Bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y un crédito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB).

La parte de los contratos, gestionada por el INCO se debe reconocer con un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1711-BIENES DE BENEFICIO Y USO PÚBLICO EN SERVICIO- CONCESIONES y un crédito en la subcuenta 325525-bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.



1785- Amortización acumulada de bienes de beneficio y uso público (Cr)

- a. CONCEPTO 200910-135192. Reconocimiento del traslado de los bienes de beneficio y uso público, de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá (EAAB) ESP al Distrito Capital

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 17- Bienes de Beneficio y Uso Público e Históricos y Culturales. Literal b.

19-OTROS ACTIVOS

1901-Reserva financiera actuarial

- a. CONCEPTO 20091-124487. Inviabilidad de reconocer como menor valor del pasivo pensional, la reserva pensional entregada al Fondo de Reservas de CAPRECOM-FONCAP

CONCEPTO 20091-124487 del 05-03-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1901 Reserva financiera actuarial
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer como menor valor del pasivo pensional, la reserva pensional entregada al Fondo de Reservas de CAPRECOM (FONCAP)

Doctora

CLAUDIA PATRICIA PRIETO P.

Contadora

CAPRECOM

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico, radicado con el número 20091-124487, mediante el cual consulta si la reserva pensional entregada al Fondo de Reservas de CAPRECOM (FONCAP) corresponde a un menor valor de la provisión del cálculo actuarial registrada como obligación en la información financiera de la entidad.

CONSIDERACIONES

Conforme al numeral 3 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, "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".

De lo anterior se infiere que en las subcuentas de naturaleza crédito de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIO-

NES, se revela el cálculo actuarial y en las subcuentas de naturaleza débito se revela el valor pendiente de amortizar.

Ahora bien, el numeral 8 del procedimiento contable referido, aplicable para las entidades contables públicas empleadoras, establece que "La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que han sido destinados por la entidad contable pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales. La reserva financiera actuarial se revela mediante un débito a las subcuentas 190101-Efectivo, 190102-Recursos entregados en administración, 190103-Inversiones, 190104-Encargos fiduciarios, 190105-Propiedades, planta y equipo y 190106-Otros activos, según corresponda, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y un crédito a la subcuenta donde se encontraba registrado el activo destinado para atender las obligaciones pensionales".

Por su parte, la descripción de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL establece que "Representa el valor de los activos destinados por la entidad contable pública empleadora, en desarrollo de las disposiciones legales vigentes, para la atención de sus obligaciones pensionales".

De tal manera, que en la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, la entidad empleadora deberá reconocer



y revelar los recursos que ha destinado para el pago del pasivo pensional a cargo de la entidad, obligación que es reconocida y revelada en la información contable a través de las subcuentas de naturaleza crédito de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

Ahora bien, el Principio de Contabilidad Pública denominado "No compensación", referido en el numeral 123 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, señala que: "En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, (...)".

CONCLUSIÓN

Los recursos entregados al FONCAP como reserva pensional, para el pago del pasivo pensional a cargo de la entidad, deben ser reconocidos y revelados en la información contable a través de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, Subcuenta 190102-Recursos entregados en administración.

De tal manera que no es procedente que los recursos entregados al FONCAP compensen el pasivo pensional reconocido en la información contable a través de las subcuentas de naturaleza crédito de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

- b. CONCEPTO 20093-127186. Reconocimiento de recursos para fundear pasivo pensional, mediante encargo fiduciario

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208-Capital Fiscal. Literal d.

- c. CONCEPTO 20095-129980. Reconocimiento contable de recursos recibidos, en desarrollo de convenio de concurrencia entre la Nación – Ministerio de Salud – Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, Departamento de Caldas, Municipio de Manizales y el Hospital Rafael Henao Toro

CONCEPTO 20095-129980 del 24-06-09			
1	UNIDAD	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 1.2 1.3 2.	1901 Reserva Financiera Actuarial 4428 Otras Transferencias 4815 Ajuste de ejercicios anteriores Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional de la reserva financiera que lo sustenta y los gastos relacionados
	Subtema		Reconocimiento contable de recursos recibidos, en desarrollo de convenio de concurrencia entre la Nación – Ministerio de Salud – Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, Departamento de Caldas, Municipio de Manizales y el Hospital Rafael Henao Toro

Doctora

CELMIRA GAITÁN LÓPEZ

Contadora

Dirección Territorial de Salud de Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20095-129980, mediante la cual consulta el registro contable de los recursos recibidos, en desarrollo del convenio de concurrencia No. 083 de 2001, entre la Nación – Ministerio de Salud – Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, el Departamento de Caldas, el Municipio de Manizales y el Hospital Rafael Henao Toro, con los cuales se constituyó un encargo fiduciario de administración y pagos con COLFONDOS, teniendo en cuenta que en la actualidad la goberna-

ción registra los recursos que posee el encargo fiduciario en la Subcuenta 142402-En Administración, de la Cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, con contrapartida en la Subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la Cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

CONSIDERACIONES

La entidad no anexa a su comunicación copia del convenio de concurrencia No. 083 de 2001 suscrito entre la Nación – Ministerio de Salud, el Departamento de Caldas, el Muni-



cipio de Manizales y el Hospital Universitario de la Cruz Roja Rafael Henao Toro, el cual regula las obligaciones de las entidades concurrentes en el pago del pasivo prestacional del Departamento de Caldas.

No obstante, del Contrato para la administración y pago No. 198, suscrito por la Dirección Territorial de Salud de Caldas, destacamos los siguientes apartes:

"(...) CLAUSULA SEGUNDA: BENEFICIARIO.- Para efectos de este contrato LA DIRECCIÓN ejercerá todos los derechos que la ley concede a los beneficiarios de los Patrimonios Autónomos. (...).

CLAUSULA CUARTA: OBLIGACIONES DEL CONTRATISTA. (...) 2. Tramitar y pagar las pensiones y los bonos pensionales a cargo del Departamento de Caldas – Dirección Territorial de Salud, (...). 3. Pagar las cuotas partes pensionales y de bonos pensionales que le corresponde reconocer al Departamento de Caldas – Dirección Territorial de Salud, (...). 4. Identificación y cobro de las cuotas partes de acuerdo con la información que sobre el particular proporcione el Departamento de Caldas – Dirección Territorial de Salud. (...) 12. Gestionar la liquidación, emisión y expedición de los Bonos Pensionales ante la oficina de Bonos pensionales del Ministerio de Hacienda y Crédito Público o ante la entidad competente para ello, de acuerdo con la ley, en nombre del Departamento de Caldas – Dirección Territorial de Salud. (...). 14. Realizar los pagos de las pensiones, cuotas parte de los antiguos empleados retirados de la Dirección Territorial de Salud de Caldas, de acuerdo con la información y las autorizaciones que la entidad suministre. (...) 37. Devolver al Departamento de Caldas – Dirección Territorial de Salud todos los dineros que resulten de la administración de los recursos con sus respectivos intereses, cuando se de por terminado el contrato y/o cuando se hayan cancelado la totalidad de las obligaciones pensionales. (...)"

De los textos transcritos en los párrafos precedentes se infiere que la obligación pensional, que se financia a través del convenio de concurrencia firmado entre la Nación – Ministerio de Salud, el Departamento de Caldas, el Municipio de Manizales y el Hospital de la Cruz Roja Rafael Henao Toro, está a cargo del Departamento de Caldas – Dirección Territorial de Salud.

Por lo tanto, la Dirección Territorial de Salud de Caldas debe reconocer en su información contable la obligación pensional utilizando 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 Título VIII del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007.

En ese orden de ideas, los recursos que la entidad ha recibido como concurrencia en la financiación del pasivo pensional corresponden a una transferencia que debe

ser reconocida en la información contable a través de la Subcuenta 442801-PARA PAGO DE PENSIONES Y CESANTÍAS, de la Cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando corresponden al período actual, o en la Subcuenta 481557-OTRAS TRANSFERENCIAS, de la Cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando corresponde a períodos anteriores.

Por su parte, los recursos entregados en administración, se revelarán atendiendo lo establecido en el numeral 8 del procedimiento referido, a través de la Subcuenta 190102-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Conforme a los párrafos anteriores, no es procedente que la entidad registre en su información contable la Subcuenta 290590-Otros recaudos a favor de terceros, de la Cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expuestas se concluye que el pasivo pensional que se financia a través del Convenio de concurrencia No. 198, está a cargo de la Dirección Territorial de Salud de Caldas. Por lo tanto, la entidad debe reconocer en su información contable el pasivo pensional objeto del convenio de concurrencia, amortizarlo como mínimo por el valor de los recursos recibidos como consecuencia del convenio de concurrencia y revelar los pagos efectuados atendiendo 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 Título VIII del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007.

Así las cosas, la entidad debe reclasificar el valor registrado en la Subcuenta 142402-EN ADMINISTRACIÓN, de la Cuenta RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, a la Subcuenta 190102-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, previa la depuración del valor entregado inicialmente más los rendimientos financieros producidos y los pagos del pasivo pensional efectuados.

Por su parte, los recursos que la entidad ha recibido como concurrencia en la financiación del pasivo pensional corresponden a una transferencia que debe ser reconocida en la información contable a través de la Subcuenta 442801-PARA PAGO DE PENSIONES Y CESANTÍAS, de la Cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, cuando corresponden al período actual, o en la Subcuenta 481557-OTRAS TRANSFERENCIAS, de la Cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuando corresponde a períodos anteriores. Por lo tanto, no es procedente que utilice la Subcuenta 290590-OTROS RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, de la Cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.



- d. CONCEPTO 20096-130998. Reconocimiento contable del patrimonio autónomo constituido por la Industria Licorera de Caldas, para atender pasivos pensionales

CONCEPTO 20096-130998 del 25-06-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1901	Reserva Financiera Actuarial
		1.2	1926	Derechos en fideicomiso
Subtema		Reconocimiento contable del patrimonio autónomo constituido por la Industria Licorera de Caldas, para atender pasivos pensionales		

Doctor

CARLOS ALBERTO ARISTIZÁBAL OSPINA

Jefe División Economía y Finanzas Públicas

Contraloría General de Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20096-130998, en la cual consulta el tratamiento contable del patrimonio autónomo constituido por la Industria Licorera de Caldas, para atender sus pasivos pensionales. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente.

CONSIDERACIONES

Conforme al artículo 1226 del Código de Comercio, *“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.”* (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1233 del citado código señala: *“Para todos los efectos legales, los bienes fideicomitidos deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo.”* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el capítulo primero del título V de la Circular Básica Jurídica (Circular Externa 007 de 1996), expedida por la Superintendencia Financiera de Colombia, señala: *“Para los efectos de este Capítulo de acuerdo con lo establecido en el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero (E.O.S.F.) y en el Código de Comercio, se entiende por negocios fiduciarios aquellos actos de confianza en virtud de los cuales una persona entrega a otra uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos, con el propósito de que esta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Dentro de este concepto se incluyen la fiducia mercantil y los encargos fiduciarios al igual que los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios*

públicos de que tratan la Ley 80 de 1993 y las normas que la modifiquen o sustituyan.

“Cuando haya transferencia de la propiedad de los bienes se estará ante la denominada fiducia mercantil regulada en el artículo 1226 y siguientes del Código de Comercio. Si no hay transferencia de la propiedad se estará ante un encargo fiduciario. (...)” (Subrayado fuera de texto).

Con relación a la normativa contable, la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, *“Representa el valor de los activos destinados por la entidad contable pública empleadora, en desarrollo de las disposiciones legales vigentes, para la atención de sus obligaciones pensionales.”* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, *“Representa el valor de los derechos fiduciarios originados en virtud de la celebración de contratos de fiducia mercantil, que dan al fideicomitente la posibilidad de ejercerlos de acuerdo con el acto constitutivo o la Ley.”*

La contrapartida corresponde al tipo de bien o derecho entregado para la constitución del patrimonio autónomo.”

CONCLUSIÓN

Si bien, tanto la fiducia mercantil como el encargo fiduciario son actos de confianza en virtud de los cuales una persona entrega a otra uno o más bienes determinados, con el propósito de que esta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero, lo que diferencia a estos dos negocios fiduciarios es el traslado de la propiedad de los bienes.

En la fiducia mercantil, el fideicomitente transfiere la propiedad de los bienes y con los mismos se conforma un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo. En este caso la transferencia de la propiedad tiene un carácter instrumental, es decir, es un medio al servicio de la finalidad determinada por el fideicomitente. En



consecuencia, los bienes transferidos se reconocen en la subcuenta 192603-Fiducia mercantil-Constitución de patrimonio autónomo, de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO.

En el encargo fiduciario, el fideicomitente conserva la propiedad de los bienes entregados a la sociedad fiduciaria para cumplir determinada finalidad. En este caso, la entidad contable pública debe incorporar línea a línea los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, con base en la información que presente la sociedad fiduciaria y dando cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública.

Comoquiera que en el correo electrónico del viernes 19 de junio de 2009 usted aclara que para atender el pasivo pensional, la Industria Licorera de Caldas tiene constituido un encargo fiduciario con BBVA, los recursos entregados deben registrarse en la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, y periódicamente

debe incorporar línea a línea los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos que se generen en el negocio fiduciario, con base en la información que presente la sociedad fiduciaria y dando cumplimiento al Régimen de Contabilidad Pública.

Finalmente, es importante aclarar que la cuenta 8145-RECURSOS CORRIENTES DE LA CONMUTACIÓN PENSIONAL, a la que se refiere en su comunicación, fue eliminada. En su lugar, se creó la cuenta 8363-RECURSOS CORRIENTES DE LA CONMUTACIÓN PENSIONAL, la cual debe ser utilizada cuando se transfieran recursos a los patrimonios autónomos pensionales para cubrir el pasivo exigible de la obligación pensional conmutada en un período de dos (2) años. En tal sentido, el encargo fiduciario constituido para atender los pasivos pensionales no debe registrarse en la cuenta señalada, toda vez que esta se utiliza solamente, tratándose de la conmutación pensional.

- e. CONCEPTO 200910-135299. Reconocimiento por parte de Universidad de Antioquia y del Ministerio de Hacienda, del Bono de valor constante expedido por este último para financiar el pasivo pensional de la Universidad

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1203- Inversiones con fines de política en títulos de deuda. Literal a.

- f. CONCEPTO 200910-135587. Reconocimiento de los recursos que la entidad posee en cuentas bancarias con destinación al pago del pasivo pensional

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1480- Provisión para deudores. Literal b.

- g. CONCEPTO 20097-132407. Reconocimiento de recursos propios, que hacen parte del presupuesto de la entidad, destinados al pago del pasivo pensional

CONCEPTO 20097-132407 del 31-07-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1901 Reserva financiera actuarial
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de recursos propios, que hacen parte del presupuesto de la entidad, destinados al pago del pasivo pensional

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUINTERO
Contadora
Municipio de Medellín

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20097-132407, mediante la cual expone los motivos por los cuales considera que no debe utilizar la Subcuenta 190101-Efectivo, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL al efectuar el pago del pasivo pensional.

Indica la entidad que "El Municipio de Medellín destina recursos para el pago de obligaciones pensionales con-

formados por un Patrimonio Autónomo y por los dineros depositados en el FONPET.

No es política de la entidad reservar sumas de dinero en cuentas específicas para el pago directo de obligaciones pensionales como nóminas y cuotas partes, por las siguientes razones:"

1. "Presupuestalmente se tienen los rubros del gasto destinados a cubrir el pago de nóminas y cuotas partes de cada anualidad, obligaciones que están cubiertas con recursos propios".



2. "(...) para el pago de la nómina utiliza varias cuentas bancarias (...)"
3. "Limitar el pago de pensiones y cuotas partes por una sola cuenta bancaria (...) resultan más costosas las transacciones bancarias para la entidad"
4. Las "(...) las cuotas partes (...) pueden ser pagadas por los deudores en diversas entidades bancarias con las que el Municipio tiene suscrito convenios de recaudo (...). Limitar la consignación de estos pagos específicos a una sola cuenta bancaria significa un retroceso a las políticas de cobro y recaudo y a la parametrización del sistema integrado de información del Municipio, que consideramos no apropiado".

"En conclusión, la creación de una cuenta bancaria para el manejo de la Reserva Financiera Actuarial-Efectivo significaría una carga operativa sin ningún valor agregado para la entidad".

CONSIDERACIONES

El 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 señala que *"La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que han sido destinados por la entidad contable pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales."*

La reserva financiera actuarial se revela mediante un débito a las subcuentas 190101-Efectivo, 190102-Recursos entregados en administración, 190103-Inversiones, 190104-Encargos fiduciarios, 190105-Propiedades, planta y equipo y 190106-Otros activos, según corresponda, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y un crédito a la subcuenta donde se encontraba registrado el activo destinado para atender las obligaciones pensionales. (...).

Hacen parte de la Reserva Financiera Actuarial los recursos que la entidad territorial tiene en el Fondo Nacional de Pensiones de las Entidades Territoriales (Fonpet). (...)"

De tal manera que, efectivamente, los recursos que la entidad destina para el pago de pasivos pensionales hacen parte de la Reserva Financiera Actuarial que debe ser reconocida en la información contable a través de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Lo anterior significa, en primer lugar, que los recursos propios, que hacen parte del presupuesto de la entidad, destinados para el pago del pasivo pensional hacen parte de la Reserva Financiera Actuarial.

En segundo lugar, que las obligaciones por nómina de pensionados y cuotas partes de pensiones, hacen parte del pasivo pensional.

Y, en tercer lugar, que el término Reserva Financiera Actuarial no significa estrictamente recursos ociosos en cuentas bancarias abiertas para el pago del pasivo pensional. La Reserva Financiera Actuarial está compuesta por todos los activos que la entidad destine. Entre ellos se encuentran, indudablemente, los recursos líquidos que las entidades contables públicas deben destinar para el pago de su pasivo pensional exigible sin que ello signifique que estos deben encontrarse en una cuenta bancaria específica ni en cuentas bancarias abiertas únicamente con la finalidad de pagar dicho pasivo. De tal manera que lo que exige el procedimiento contable referido es el reconocimiento en la Subcuenta 190101-EFECTIVO, de los recursos que la entidad posee en sus cuentas bancarias que tienen como destinación el pago del pasivo pensional exigible compuesto por todas las prestaciones económicas derivadas del Sistema General de Pensiones con independencia que se encuentren en innumerables cuentas bancarias con las cuales se efectúan todas las erogaciones que requiere el desarrollo del cometido estatal de la entidad.

Así las cosas, los recursos que posee en sus cuentas bancarias, cuando sean destinados para pagar los pasivos pensionales deben reconocerse en la información contable en la Subcuenta 190101-EFECTIVO, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, por reclasificación de la Cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS donde se revelan los demás recursos que se encuentren en dichas cuentas bancarias y que tengan otra destinación.

En cuanto al Patrimonio autónomo destinado a la garantía y pago de las obligaciones pensionales, es necesario aclarar que corresponde a un encargo fiduciario que debe ser revelado en la Subcuenta 190104-ENCARGOS FIDUCIARIOS, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Respecto a los recaudos por cuotas partes pensionales, los recursos hacen parte de la Reserva Financiera Actuarial por cuanto corresponden a recursos propios que fueron destinados para el pago de mesadas pensionales sobre las cuales se puede recobrar una parte a través de la Cuota parte. Por tanto, incrementan el valor de la reserva financiera actuarial con independencia de la(s) cuenta(s) bancaria(s) en que se encuentren depositados dichos recursos.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expuestas se concluye que los recursos propios, que hacen parte del presupuesto de la entidad, destinados para el pago del pasivo pensional hacen parte de la Reserva Financiera Actuarial que debe ser reconocida en la información contable a través de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Lo anterior significa que el 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, no pretende que las entidades contables públicas empleadoras tengan recursos ociosos en cuentas bancarias abiertas únicamente para el pago del pasivo pensional, sino que requiere el reconocimiento en la Subcuenta 190101-EFECTIVO, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, de los recursos que la entidad posee en sus cuentas bancarias que tienen como destina-

ción el pago del pasivo pensional exigible, compuesto por todas las prestaciones económicas derivadas del Sistema General de Pensiones, con independencia de que se encuentren en innumerables cuentas bancarias mediante las cuales se efectúan todas las erogaciones que requiere el desarrollo del cometido estatal de la entidad.

h. CONCEPTO 200910-135912. Reconocimiento de la reserva financiera actuarial de INFIBAGUÉ

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 1.3. Literal d.

i. CONCEPTO 200911-136867. Reconocimiento del pago de bonos pensionales a través de un encargo fiduciario

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2625- Bonos pensionales. Literal a.

j. CONCEPTO 200911-137266. Identificación en cuentas del activo de los recursos destinados a atender el pago de pasivos pensionales

CONCEPTO 200911-137266 del 28-12-09				
	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
1	Tema	1.1 2.1	1901	Reserva financiera actuarial Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
	Subtema			Identificación en cuentas del activo de los recursos destinados a atender el pago de pasivos pensionales

Doctora
OLGA ROCÍO GIL QUÍNTERO
Líder Unidad de Contaduría
Municipio de Medellín

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-137266, mediante la cual solicita la revisión del procedimiento propuesto para atender lo establecido en el concepto 20097-133407 respecto a la afectación de la Subcuenta 190101-Efectivo, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL cuando se efectúa el pago de los pasivos pensionales.

Al respecto me permito realizar los siguientes comentarios:

La creación de subcuentas es competencia exclusiva de la Contaduría General de la Nación. Por tanto, la entidad podrá crear un auxiliar en la subcuenta 111005-CUENTA CORRIENTE, para revelar, a través de este, los recursos destinados al

pago del pasivo pensional que se encuentran en las cuentas bancarias de la entidad y que luego serán reclasificadas para revelar dichos recursos en la Subcuenta 190101-Efectivo, de la Cuenta 1901- RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Realizando esta reclasificación la entidad puede aplicar el numeral 12 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, en lo relacionado con el pago del pasivo pensional. De manera que, si los registros 3 y 4 propuestos se realizan de manera simultánea, se atiende el procedimiento contable referido.



- k. CONCEPTO 200911-137281. Reconocimiento de la actualización del cálculo actuarial, y de la reserva para el pago de pensiones de jubilación

CONCEPTO 200911-137281 del 30-12-09			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	1901 Reserva financiera actuarial Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
	Subtema		Reconocimiento de la actualización del cálculo actuarial, y de la reserva para el pago de pensiones de jubilación

Doctor

CARLOS MARIO TOBÓN OSORIO

Subdirector Contaduría

Empresas Públicas de Medellín ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-137281, mediante la cual expone los argumentos que sustentan el tratamiento contable que la entidad realiza respecto al pasivo pensional, del cual me permito aclarar lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Con respecto al incremento del cálculo actuarial, mediante concepto 20092-124946 se ha indicado el registro de la actualización del cálculo actuarial y su amortización: *"los aumentos generados por la actualización del cálculo actuarial se reconocen en la información contable 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, el párrafo cuarto del numeral 5 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, establece que *"cuando la entidad empleadora tiene totalmente amortizado el cien por ciento (100%) del cálculo actuarial, el numeral 5 del procedimiento contable referido señala que: "Cuando el cálculo actuarial se encuentra amortizado en su totalidad, los aumentos o disminuciones que se generen por su actualización afectan los resultados del ejercicio en curso (...)"*. (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que, luego de la actualización se procede a realizar su amortización mediante el registro defi-

nido en el numeral 6 del procedimiento referido así: *"La amortización se registra con un débito a las subcuentas 510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales, 510210-Amortización cálculo actuarial de futuras pensiones y 510211-Amortización cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, la subcuenta 520310-Amortización cálculo actuarial futuras pensiones, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas, de las cuentas pertenecientes a los grupos de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, cuando la amortización corresponde a futuras pensiones de personal que participa en las actividades productivas de la entidad contable pública empleadora, y un crédito a las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda"*.

En cuanto a la reserva financiera actuarial, el 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 señala que *"La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que han sido destinados por la entidad contable pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales."*

La reserva financiera actuarial se revela mediante un débito a las subcuentas 190101-Efectivo, 190102-Recursos entregados en administración, 190103-Inversiones, 190104-Encargos fiduciarios, 190105-Propiedades, planta y equipo y 190106-Otros activos, según corresponda, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y un crédito a la



subcuenta donde se encontraba registrado el activo destinado para atender las obligaciones pensionales. (...). (Subrayado fuera de texto)

De tal manera que todos los recursos que la entidad contable pública empleadora destine para el pago del pasivo pensional, incluidos los dispuestos para el pago de la nómina de pensionados, deben ser revelados en la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expuestas se concluye que, aun cuando la entidad contable pública empleadora tenga amortizado el cien por ciento (100%) del cálculo actuarial, "(...) los aumentos generados por la actualización del cálculo actuarial se reconocen en la información contable

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 su parte, la Reserva Financiera Actuarial corresponde al conjunto de activos que la entidad contable pública, por iniciativa o atendiendo disposiciones legales, destine para pagar el pasivo pensional. De tal manera que los recursos que la entidad dispone periódicamente para el pago de las nóminas de pensionados hacen parte de dicha reserva y deben ser revelados en la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

1905- Bienes y servicios pagados por anticipado

a. CONCEPTO 20093-127313. Reconocimiento de pólizas de seguros

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 51-De administración. Literal a.

b. CONCEPTO 20097-132166. Utilización de las cuentas 1420-Avances y Anticipos entregados y 1905-Bienes y servicios pagados por anticipado

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1420-Avances y anticipos entregados. Literal g.

c. CONCEPTO 20097-132098. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación de los recursos entregados a FINDETER, para crear una línea de redescuento con tasa compensada, destinada a financiar proyectos, inversiones y actividades relacionadas con el fomento de la educación superior

CONCEPTO 20097-132098 del 10-08-09

CONCEPTO 20097-132098 del 10-08-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1905 Bienes y servicios pagados por anticipado
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación de los recursos entregados a FINDETER, para crear una línea de redescuento con tasa compensada, destinada a financiar proyectos, inversiones y actividades relacionadas con el fomento de la educación superior

Doctora

MAGDA MERCEDES ARÉVALO ROJAS

Coordinadora Grupo de Contabilidad

Ministerio de Educación Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132098, en la cual consulta cómo deben reconocerse los hechos relacionados con el convenio interadministrativo No. 710 celebrado entre el Ministerio de Educación Nacional y la Financiera de Desarrollo Territorial S.A. (FINDETER), este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La Cláusula primera del Convenio interadministrativo No. 710 de 2008 señala como Objeto del mismo "la creación por parte de FINDETER de una línea de redescuento con Tasa Compensada para el sector de Educación Superior, destinada a financiar proyectos, inversiones y actividades relacionadas con el fomento de la Educación Superior, con recursos de EL MINISTERIO. Los proyectos, inversiones y



actividades a financiar con la Línea de Redescuento serán aquellos que viabilice EL MINISTERIO, de conformidad con los procedimientos y requisitos establecidos para el efecto en la Guía de Presentación de Proyectos”.

El literal c) de la Cláusula Segunda del convenio relacionada con las obligaciones de FINDETER, expresa que *“FINDETER con la suscripción del presente convenio se entiende autorizada a descontar mensualmente de los recursos entregados por el MINISTERIO, el valor correspondiente a la compensación de la tasa de la “Línea de Tasa Compensada para Educación Superior”; dicho descuento será mes vencido. (..)”*

Así mismo, el literal e) de la Cláusula Tercera señala como obligación del Ministerio de Educación Nacional *“Girar al contratista los recursos que por medio de este convenio se destinan, previo cumplimiento de los requisitos legales”.*

En relación con la forma de pago, la Cláusula Séptima dispone que *“El valor del presente convenio se girará a FINDETER por parte del MINISTERIO en un solo pago, a la firma del presente convenio”.*

De lo anteriormente señalado se colige que para FINDETER se constituyen en ingresos los intereses percibidos por el otorgamiento de los créditos que concede para el fomento de la educación superior, y que los recursos que gira el Ministerio de Educación Nacional están dirigidos a compensar la diferencia en tasa de colocación por debajo de la línea de educación superior.

Así las cosas, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-PGCP, señala que la cuenta 1905-BIENES y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO “Representa el valor de los pagos anticipados por concepto de la adquisición de bienes v 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. (Subrayado fuera de texto)”

Estos pagos deben amortizarse durante el período en que se reciban los bienes v servicios, o se causen los costos o gastos’. (Subrayado fuera de texto)

1910- Cargos Diferidos

- a. CONCEPTO 200910-135978. Inviabilidad de reconocer aceites y lubricantes, combustibles, materiales y suministros, útiles y papelería, artículos de aseo y cafetería y elementos de dotación en la subcuenta 151890-Otros materiales

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.4.4. Literal b.

1915- Obras y mejoras en propiedad ajena

- a. CONCEPTO 20097-132611. Reconocimiento por parte de METROPARQUES de obras y mejoras de bienes en administración

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.4. Literal c.

En ese sentido, y de conformidad con lo señalado en la cláusula Séptima del Convenio, los recursos girados por parte del Ministerio se constituyen en un servicio pagado por anticipado, que debe reconocerse en la subcuenta 190502-Intereses, de la cuenta 1905-BIENES y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, saldo que se disminuirá en la medida en que FINDETER aplique los recursos en cumplimiento del convenio celebrado, y con base en los informes presentados por éste último, momento en el cual reconocerá el gasto correspondiente.

Por su parte, FINDETER reconocerá los recursos girados por el Ministerio de Educación Nacional como un pasivo en la subcuenta 291001-Intereses, de la cuenta 2910- INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, saldo que disminuirá en la medida en que aplique los recursos a la compensación la diferencia en tasa de colocación de bajo la línea de educación superior, momento en el cual reconocerá el ingreso correspondiente.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los recursos girados por parte del Ministerio se constituyen en un servicio pagado por anticipado, que debe reconocerse en la subcuenta 190502-Intereses, de la cuenta 1905-BIENES y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, saldo que se disminuirá en la medida en que FINDETER aplique los recursos en cumplimiento del convenio celebrado, y con base en los informes presentados por este último, momento en el cual reconocerá el gasto correspondiente.

Por su parte, FINDETER reconocerá los recursos girados por el Ministerio de Educación Nacional como un pasivo en la subcuenta 291001-Intereses, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, saldo que disminuirá en la medida en que aplique los recursos a la compensación la diferencia en tasa de colocación de bajo la línea de educación superior, momento en el cual reconocerá el ingreso correspondiente.



1920-Bienes entregados a terceros

- a. CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento de la red pública de televisión entregada en comodato

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401-Ingresos no tributarios. Literal a.

- b. CONCEPTO 20093-126489. Efecto de la reclasificación al aplicar la Circular 056 de 2004, "Procedimientos que deben ser aplicados en el proceso de Saneamiento Contable" y tratamiento de valores registrados como ajustes por inflación y de los saldos globales registrados en las cuentas de Propiedad, planta y Equipo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. 1401-Ingresos no tributarios. Literal a.

- c. CONCEPTO 20093-127313. Reconocimiento de bienes entregados en comodato por parte de una empresa pública

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 51-De administración. Literal a

- d. CONCEPTO 20097-132849. Reconocimiento de recursos entregados por la Gobernación de Atlántico para la realización de obras y mejoras en materia de acueductos, alcantarillados y construcción de redes eléctricas en los municipios del Atlántico, así como para la construcción, ampliación y mejoramiento de la infraestructura física de las escuelas y colegios departamentales

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16- Propiedades, planta y equipo. Literal i.

1926- Derechos en fideicomiso

- a. CONCEPTO 20096-130998. Reconocimiento contable del patrimonio autónomo constituido por la Industria Licorera de Caldas, para atender pasivos pensionales

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1901-Reserva financiera actuarial. Literal d.

- b. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana-ERU del Instituto de Desarrollo Urbano-IDU y entrega al patrimonio autónomo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16-Propiedades, planta y equipo. Literal j.

- c. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de la restitución de aportes y reparto de utilidades por suscripción de contrato de fiducia mercantil irrevocable entre la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá y la Fiduciaria Bogotá S.A.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16-Propiedades, planta y equipo. Literal j.

1930-Bienes recibidos en dación de pago

- a. CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento y provisión de bienes recibidos en dación de pago

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401-Ingresos no tributarios. Literal a.



- b. CONCEPTO 200910-135383. Reconocimiento de los bienes recibidos en dación de pago cuando el valor en libros difiere del valor comercial, y viabilidad de reconocer provisiones o valorizaciones como resultado de la comparación del valor en libros con el valor de realización

CONCEPTO 200910-135383 del 19-11-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1930	Bienes recibidos en dación de pago
		1.2	1935	Provisión bienes recibidos en dación de pago
	Subtema		Reconocimiento de los bienes recibidos en dación de pago cuando el valor en libros difiere del valor comercial, y viabilidad de reconocer provisiones o valorizaciones como resultado de la comparación del valor en libros con el valor de realización	

Doctora

MARIELA ALZATE VILLARRAGA

Jefe Coordinación de Contabilidad

Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas

Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200910-135383, en la cual se consulta sobre el tratamiento contable de los bienes recibidos en dación de pago, cuando el valor en libros difiere del valor comercial y se plantea si es posible realizar provisiones, depreciaciones o desvalorizaciones y que en caso de que aplique alguna de estas opciones, cuál sería el procedimiento. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

En su comunicado nos informa que los bienes muebles e inmuebles que se reciben en pago de obligaciones fiscales, la DIAN los "registra en libros por el valor de recibo, pero al momento de ofrecerlos en venta, el precio es muy inferior al de las condiciones de mercado."

Y a continuación nos informa:

"Adicionalmente, es importante resaltar que los bienes recibidos han sido utilizados durante años en los procesos de producción de las empresas, sufriendo deterioros por el uso, así como su depreciación respectiva. Sumado a ello, la entidad incurre en gastos para su sostenimiento y conservación tales como bodegaje, arrendamiento, servicios, vigilancia, traslado etc., erogaciones que posiblemente al momento de la venta no es posible recuperar."

Sobre el particular le informo que el párrafo 192 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), que trata sobre la Norma Técnica relativa a Otros activos establece:

"Los activos tales como los bienes recibidos en dación de pago y los adquiridos de instituciones inscritas, se reconocerán por el valor convenido, el cual es susceptible de ac-

tualización, de conformidad con los términos contractuales y las normas contables que le sean aplicables a la entidad contable pública. (Subrayado fuera de texto).

En desarrollo de dicha norma, el Catálogo General de Cuentas del Manual del Procedimientos del RCP, describe la cuenta 1930- BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO, así:

"Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles, acciones y participaciones recibidas por la entidad contable pública, en pago de créditos y préstamos a su favor, de conformidad con las normas legales.

El valor de los bienes recibidos en dación de pago debe incrementarse por concepto de los gastos necesarios en que se incurra para ponerlos en condiciones de utilización o enajenación." (Subrayado fuera de texto).

En consecuencia, dichos bienes deben registrarse por el valor convenido, tal como se viene haciendo y su valor debe incrementarse por los valores desembolsados con el fin de ponerlos en condiciones de utilizarlos o enajenarlos. No obstante las condiciones en que encuentren los bienes en el momento de la dación, han debido ser tenidas en cuenta al determinar su valor.

De otra parte, el numeral 201 del Plan General de Contabilidad, contempla:

"Para los bienes recibidos en dación de pago deben reconocerse provisiones o valorizaciones como resultado de la comparación del valor en libros con el valor de realización. Tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general la provisión afecta directamente el patrimonio. (Subrayado fuera de texto).

Por lo cual en el Catálogo General de Cuentas se creó la cuenta 1935-PROVISIÓN BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO, la cual se define así:



“Representa el valor de la diferencia entre el valor de realización del bien o derecho recibido en dación de pago y el valor fijado en la dación.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de la cuenta 5308-Provisión Bienes Recibidos en Dación de Pago y a las subcuentas 312802-Provisión para Otros Activos y 327002- Provisión para Otros Activos”.

Los bienes recibidos en dación de pago no son objeto de depreciación por cuanto ésta reconoce la pérdida de la capacidad normal de operación de un bien cuando se encuentra en uso por parte de la entidad pública.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

Los bienes recibidos en dación de pago se reconocen por el valor convenido, el cual es susceptible de actualización,

de conformidad con los términos contractuales y las normas contables que le sean aplicables a la entidad contable pública. El valor de dichos bienes debe incrementarse por concepto de los gastos necesarios en que se incurra para ponerlos en condiciones de utilización o enajenación.

Para los bienes recibidos en dación de pago deben reconocerse provisiones o valorizaciones como resultado de la comparación del valor en libros con el valor de realización y no procede reconocerse depreciación alguna.

Por ser la DIAN una entidad del gobierno general, el reconocimiento de la provisión afecta directamente el patrimonio. Para el registro se debita la subcuenta 327002-Provisiones para otros activos, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1935-PROVISIÓN BIENES RECIBIDOS EN DACIÓN DE PAGO.

1935- Provisión para bienes recibidos en dación de pago

- a. CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento y provisión de bienes recibidos en dación de pago

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuentas 1401-Ingresos no tributarios. Literal a.

- b. CONCEPTO 200910-135383. Reconocimiento de los bienes recibidos en dación de pago cuando el valor en libros difiere del valor comercial, y viabilidad de reconocer provisiones o valorizaciones como resultado de la comparación del valor en libros con el valor de realización

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1930-Bienes recibidos en dación de pago. Literal b.

1941- Bienes adquiridos en leasing financiero

- a. CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de maquinaria adquirida mediante contrato de Leasing Financiero

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 21. Literal h.



1960- Bienes de arte y cultura

a. CONCEPTO 20093-126612. Reconocimiento de los libros y publicaciones de investigación y consulta.

CONCEPTO 20093-126612 del 29-05-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1960 Bienes de arte y cultura
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los libros y publicaciones de investigación y consulta.
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2905 Recaudos a favor de terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de pólizas de seguro de cumplimiento por préstamos concedidos

Teniente Coronel (R)
 DIANA PATRICIA GONZÁLEZ ALARCÓN
 Subdirectora Financiera
 Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-126612, y relacionada con la auditoría que la Contraloría General de la República (CGR) llevó a cabo a los Estados Contables de la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:

"A. 163590 Otros bienes muebles en bodega: Se registra en esta subcuenta el valor de libros y publicaciones de investigación y consulta (...)"

"B. 291090 Otros ingresos recibidos por anticipado: Se registra en esta cuenta el valor del seguro de cumplimiento por préstamos a 12 meses del programa de retirados a 31 de diciembre (...)"

Por lo anterior, solicita indicación de las subcuentas que se deben afectar para el reconocimiento de los hechos señalados en los literales anteriores.

CONSIDERACIONES

Libros y publicaciones de investigación y consulta

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, "Representa el valor de los bienes muebles, adquiridos a cualquier título, que tienen la característica de permanentes y cuya finalidad es que sean utilizados en el futuro, en actividades de producción o administración, por parte de la entidad contable pública, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal. En esta cuenta no deben registrarse los bienes que se retiran del servicio de manera temporal o definitiva".

Así mismo, señala que la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA "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. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca". (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, el valor de los libros y publicaciones de investigación y consulta de propiedad de la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional deben reconocerse en la subcuenta 196007-Libros y publicaciones de investigación y consulta, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA; por lo cual, la entidad debe reclasificarlos, toda vez que la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA representa el valor de los bienes muebles que serán utilizados en el futuro en actividades de producción o administración, lo cual es distinto a la utilización de los bienes de arte y cultura cuya finalidad es decorativa.

2. Pólizas de seguros de cumplimiento por préstamos concedidos

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS "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". (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, los recursos que la entidad recibe de parte del personal retirado de la Policía Nacional, para la adquisición de pólizas de seguros sobre los préstamos concedidos, deben reconocerse en la subcuenta 290509-Seguro sobre



préstamos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con contrapartida en la subcuenta correspondiente, de la cuenta del Grupo 11-EFECTIVO. Lo anterior, teniendo en cuenta que la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional no presta el servicio de emisión de pólizas de seguro, sino que recauda de sus prestatarios el valor que deben cubrir para la constitución de pólizas de cumplimiento de los préstamos que concede.

Ahora, cuando la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional gira a la entidad aseguradora el valor correspondiente para la expedición de las pólizas, debe disminuir el saldo de la subcuenta 290509-Seguro sobre préstamos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De otra parte, es de anotar que el numeral 11 del Capítulo II, del Título III, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, el cual señala el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, expresa en relación con la utilización de las subcuentas denominadas "Otros", que *"Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas 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 Catálogo 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.

La anterior restricción no 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". (Subrayado fuera de texto).

El Título I del señalado Manual de Procedimientos señala que *"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".* (Subrayado fuera de texto).

Lo anterior significa que cuando el saldo de las subcuentas denominadas "Otros" supere el 5% del total de la cuenta,

las entidades contables públicas deben revelar en notas a los estados contables tal situación, por los saldos y los conceptos allí revelados, y solicitar a la Contaduría General de la Nación (CGN), estudiar la posibilidad de crear una subcuenta para el reconocimiento del respectivo hecho, operación o transacción; lo anterior, cuando no sea posible identificar el concepto específico en el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP).

CONCLUSIÓN

1. El valor de los libros y publicaciones de investigación y consulta de propiedad de la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional deben reconocerse en la subcuenta 196007-Libros y publicaciones de investigación y consulta, de la cuenta 1960-BIENES DE ARTE Y CULTURA; por lo cual, la entidad debe reclasificarlos, toda vez que la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA representa el valor de los bienes muebles que serán utilizados en el futuro en actividades de producción o administración, lo cual es distinto a la utilización de los bienes de arte y cultura cuya finalidad es decorativa.

2. Los recursos que la entidad recibe de parte del personal retirado de la Policía Nacional, para la adquisición de pólizas de seguros sobre los préstamos concedidos, deben reconocerse en la subcuenta 290509-Seguro sobre préstamos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con contrapartida en la subcuenta correspondiente, de la cuenta del Grupo 11-EFECTIVO. Lo anterior, teniendo en cuenta que la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional no presta el servicio de emisión de pólizas de seguro, sino que recauda de sus prestatarios el valor que deben cubrir para la constitución de pólizas de cumplimiento de los préstamos que concede.

Ahora, cuando la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional gira a la entidad aseguradora el valor correspondiente para la expedición de las pólizas, debe disminuir el saldo de la subcuenta 290509-Seguro sobre préstamos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Cabe anotar que cuando el saldo de las subcuentas denominadas "Otros" supere el 5% del total de la cuenta, las entidades contables públicas deben revelar en notas a los estados contables tal situación, por los saldos y los conceptos allí revelados y solicitar a la Contaduría General de la Nación (CGN), estudiar la posibilidad de crear una subcuenta para el reconocimiento del respectivo hecho, operación o transacción; lo anterior, cuando no sea posible identificar el concepto específico en el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP).



b. CONCEPTO 20099-134646. Reconocimiento contable de los libros de bibliotecas públicas

CONCEPTO 20099-134646 del 27-10-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1960 Bienes de arte y cultura
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de los libros de bibliotecas públicas
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	Subtema	1.1.1	Formalidades para la oficialización de los libros de contabilidad que se conservan en medios magnéticos

Doctora

SANDRA MILENA MONSALVE LONDOÑO

Contadora

Instituto de Cultura y Fomento al Turismo de Pereira

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20099-134646, en la cual consulta sobre la normatividad vigente para el reconocimiento contable de los libros de las bibliotecas públicas, o si a estos bienes se le debe aplicar el procedimiento contemplado para los activos que no superen el medio salario mínimo. También consulta sobre las formalidades a tener en cuenta para la oficialización de los libros de contabilidad y presupuestales que se conservan en medios magnéticos.

CONSIDERACIONES

1. Reconocimiento contable de los libros de bibliotecas públicas

Para atender su consulta sobre el tema debemos referirnos al numeral 9.1.1.8 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), que trata sobre normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los Otros activos, al definirlos así:

"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." (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la revelación, dicha norma 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 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).

En desarrollo de esta norma, el catálogo general de cuentas del manual de procedimientos del RCP describe los Bienes de arte y cultura así:

"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. Incluye los libros y publicaciones de investigación y consulta de la entidad contable pública, así como los de las entidades contables públicas que prestan el servicio de biblioteca" (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, es claro que los libros de bibliotecas públicas deben ser clasificados en el grupo de cuentas número 19 denominado Otros activos. Ahora, teniendo en cuenta su consulta sobre los bienes de medio (0,5) salario mínimo mensual legal vigente constituye un tratamiento que aplica solo a los bienes clasificados en el grupo de cuentas 16 - Propiedades, planta y equipos, resulta improcedente aplicar este procedimiento a los libros de bibliotecas públicas.

2. Acta de apertura en la oficialización de libros de contabilidad

En cuanto al tema de la oficialización de los libros de contabilidad conservados en medio magnético, el párrafo 345 del Plan General de Contabilidad Pública establece lo siguiente:

"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” (subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el párrafo 351 contempla que “Cuando las entidades contables públicas 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, pueden 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).

Frente a las características de dicha acta, el párrafo 346 del mismo texto normativo dispone:

“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.”

1970- Intangibles

a. CONCEPTO 200911-136274. Reconocimiento de las líneas telefónicas

CONCEPTO 200911-136274 del 16-12-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1970	Intangibles
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las líneas telefónicas	

Doctor

RODOLFO MARTINEZ MARCELO

Profesional Universitario

Contraloría General del Departamento de Córdoba

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 200911-136274, en la cual consulta el tratamiento contable de las líneas telefónicas me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 1 Generalidades, del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de activos intangibles del Régimen de Contabilidad Pública, define: “Son activos

Así las cosas, y teniendo en cuenta que la normatividad citada se pronuncia para los libros de contabilidad en general y no hace diferencia entre el libro impreso y el conservado en medio magnético, se colige que dicha disposición aplica para ambas formas de conservación.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. Reconocimiento contable de los libros de bibliotecas públicas

Los libros de bibliotecas públicas se deben registrar por el costo histórico en la cuenta 1960 – Bienes de arte y cultura, del grupo 19-Otros activos, por lo que no procede aplicarles el tratamiento relacionado con los bienes de medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente a que se refiere el procedimiento para el reconocimiento y revelación de las propiedades, planta y equipo.

2 Acta de apertura en la oficialización de libros de contabilidad

Los libros de contabilidad que se conservan en medio magnético se oficializan mediante la elaboración de un acta de apertura que suscribirá el representante legal de la entidad contable pública, la cual debe cumplir con los requisitos legales y demás formalidades establecidas en el RCP.

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.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados.

Activos Intangibles Adquiridos, son aquellos que obtiene la entidad contable pública de un tercero, que puede ser otra entidad contable pública o una entidad privada.”

El numeral 7, del mismo Procedimiento contable establece que vida útil de los activos intangibles puede ser indefinida o finita. Es indefinida cuando no exista un límite previsible al período que se espera que el activo genere beneficios eco-

nómicos futuros. Al contrario, la vida útil del activo intangible es finita cuando puede estimarse el período durante el cual la entidad contable pública recibirá beneficios económicos o un potencial de servicios.” (Subrayado fuera de texto).

Respecto de la amortización el numeral 8, de la norma señalada: “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).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las anteriores consideraciones se concluye:

Como se estableció en la Carta Circular No. 72, las líneas telefónicas se consideran derechos. Una línea telefónica otorga el derecho al uso de un servicio por lo que la entidad contable pública debe reconocer un Intangible.

Las líneas telefónicas, deben reconocerse como activo intangible en la subcuenta 197005 Derechos de la cuenta 1970 INTANGIBLES, dado que representa un derecho para la entidad como suscriptora del servicio. No se requiere amortizar porque su vida útil es indefinida.

- b. CONCEPTO 200911-136443. Reconocimiento por parte de la UNAD de costos de actualización y montaje de cursos virtuales, así como de las licencias perpetuas para la implementación de módulos virtuales

CONCEPTO 200911-136443 del 18-12-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
1	Tema	1.1 2.1	1970	Intangibles Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
	Subtema		Reconocimiento por parte de la UNAD de costos de actualización y montaje de cursos virtuales, así como de las licencias perpetuas para la implementación de módulos virtuales	

Doctor
JORGE ENRIQUE ALDANA MOLANO
Contador
UNIVERSIDAD NACIONAL ABIERTA Y A DISTANCIA (UNAD)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136443, en la cual consulta sobre el reconocimiento y el soporte contable de los costos incurridos en el desarrollo, actualización y montaje de los cursos virtuales, concretamente en la elaboración del material didáctico que será utilizado por la Institución en el proceso formativo, de los cuales, los

contratistas que los desarrollan, ceden los derechos patrimoniales emanados de la ejecución del contrato.

De otra parte, consulta el tratamiento contable de la licencia perpetua obtenida mediante convenio para la utilización de los módulos virtuales, la clase de intangible, su amortización y los costos a tener en cuenta. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:



CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al numeral 9.1.1.8 de las Normas técnicas relativas a los activos, del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), el cual señala 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.*

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 registrarán como gasto”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 8° de los principios de contabilidad pública, del mismo texto normativo, establece, en relación con el principio de medición, que *“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”.*

El Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que 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. 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”.* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1° del Capítulo VI, 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 activos intangibles, expresa 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.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados”.

Respecto a la amortización de estos activos, el numeral 8° del Capítulo VI, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), dispone 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”.

En ese orden de ideas, para efectos de efectuar el tratamiento contable, teniendo en cuenta que las erogaciones ejecutadas para la adquisición de los cursos virtuales y las licencias tienen directa relación con el cometido estatal del ente público, corresponde al de los bienes intangibles.

Respecto a la idoneidad del documento soporte, el párrafo 337 del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivarse y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.* (Subrayado fuera de texto).



CONCLUSIÓN

De conformidad con el procedimiento para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, y teniendo en cuenta la relación directa de los bienes con respecto al cometido estatal del ente público, el registro contable de los cursos virtuales objeto de su consulta, siempre y cuando cumplan con las características propias de estos bienes, se realiza afectando la subcuenta 197008-Software, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, utilizando como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 2401-Adquisición de bienes y servicios nacionales o 2406-Adquisición de bienes y servicios del exterior, según corresponda.

En cuanto a definir si el contrato suscrito para el desarrollo de los cursos virtuales se constituye en el documento soporte idóneo para reconocer los mencionados cursos como intangibles, teniendo en cuenta la normatividad precitada, la entidad, previo análisis, deberá determinar si las cláusulas del contrato poseen los elementos indispensables para efectuar los registros contables relacionados con la adquisición del activo intangible.

Ahora bien, respecto al tratamiento contable de las licencias perpetuas obtenidas mediante convenio para la utilización de los módulos virtuales, la clase de intangible de que se trate, su amortización y los costos para su reconocimiento, teniendo en cuenta los términos del convenio suscrito, debitará la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-Intangibles, por el valor asignado para cada una de las licencias en el convenio. La contrapartida corresponderá a un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta en la que se haya reconocido el desembolso de los recursos.

En lo relacionado con la amortización de estos bienes, teniendo en cuenta que las cláusulas del convenio establecen que se entregan a perpetuidad, es decir, que su vida útil es indeterminada, estas licencias no son objeto de amortización y cómo consecuencia no se genera reconocimiento contable.

En relación con el documento soporte, es necesario que la entidad contable pública establezca si las cláusulas incorporadas en el contrato permiten identificar, clasificar y medir claramente del activo intangible, caso contrario deberá allegarse el correspondiente documento idóneo.

- c. CONCEPTO 20096-130398. Inviabilidad de que el Instituto Geográfico Agustín Codazzi reconozca las bases catastral, agrológica y cartográfica y de geografía, como activos intangibles

CONCEPTO 20096-130398 del 10-07-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1970	Intangibles
		1.2	3237	Superávit por formación de intangibles
	Subtema		Inviabilidad de que el Instituto Geográfico Agustín Codazzi reconozca las bases catastral, agrológica y cartográfica y de geografía, como activos intangibles	

Doctora
MERCEDES VÁSQUEZ DE GÓMEZ
Secretaria General
Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20096-130398, relacionada con la valoración y registro de la propiedad intelectual de las bases catastrales, agrológica cartográfica y de geografía, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:

Manifiesta en su consulta que el IGAC en cumplimiento de las observaciones presentadas por la Contraloría General de la República (CGR) en su informe de auditoría de la vigencia 1999, con base en el documento desarrollado por el Instituto y denominado "Metodología para valorar la base de datos catastral", incorporó en la contabilidad la valoración de la base

catastral, en la vigencia 2005, y la valoración de la base agrológica y cartográfica y de geografía en la vigencia 2006, como activos intangibles. Por lo anterior, consulta si la entidad debe seguir con la metodología para valorizar la propiedad intelectual del Instituto, o si por el contrario, por la naturaleza y cometido estatal de la entidad debe retirarlos de los estados contables, a pesar de que la decisión de reconocerlos fue recomendada por el ente de control fiscal.

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.8 de las Normas técnicas relativas a los activos, del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala 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.

Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros o potencial de servicios y su medición monetaria sea confiable, en caso contrario se registran como gasto. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1º del Capítulo VI, 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 activos intangibles, expresa que *"Son activos 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*". (Subrayado fuera de texto).

Un activo intangible produce beneficios económicos futuros para la entidad contable pública cuando está en 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 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 puedan medir.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados".

De lo anotado, se infiere que se entiende por activos intangibles aquellos bienes inmateriales que puedan identificarse, controlarse, y de cuya utilización o explotación puedan obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios. Ahora, en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal, el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC), tiene como Misión Institucional *"producir el mapa oficial y la cartografía básica de Colombia; elaborar el catastro nacional de la propiedad in-*

mueble; realizar el inventario de las características de los suelos; adelantar investigaciones geográficas como apoyo al desarrollo territorial; capacitar y formar profesionales en tecnologías de información geográfica y coordinar la Infraestructura Colombiana de Datos Espaciales (ICDEJ'.

En ese orden de ideas, de acuerdo con los criterios establecidos en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, las bases catastral, agrológica y cartográfica y de geografía no cumplen con las características de los activos intangibles, por cuanto en primer lugar, no constituyen ventajas de competencia para la entidad de cuya explotación puedan obtenerse beneficios en varios períodos determinables; y en segundo lugar, la función administrativa o cometido estatal del IGAC, la enmarca en actividades de Gobierno General, y por tanto el desarrollo de sus actividades misionales no se prestan en condiciones de mercado, y en consecuencia no representan ventajas de competencia que generen beneficios económicos futuros. De tal manera que la entidad debe retirar de la contabilidad el activo intangible, para lo cual debe reconocer un débito a la subcuenta 323702-Know-how, de la cuenta 3237-SUPERÁVIT POR FORMACIÓN DE INTANGIBLES, y un crédito a la subcuenta 197006-Know-how, de la cuenta 1970-INTANGIBLES.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones, de acuerdo con los criterios establecidos en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, las bases catastral, agrológica y cartográfica y de geografía no cumplen con las características de los activos intangibles, por cuanto en primer lugar, no constituyen ventajas de competencia para la entidad de cuya explotación puedan obtenerse beneficios en varios períodos determinables; y en segundo lugar, la función administrativa o cometido estatal del IGAC, la enmarca en actividades de Gobierno General, y por tanto el desarrollo de sus actividades misionales no se prestan en condiciones de mercado, y en consecuencia no representan ventajas de competencia que generen beneficios económicos futuros.

De tal manera que la entidad debe retirar de la contabilidad el activo intangible, para lo cual debe reconocer un débito a la subcuenta 323702-Know-how, de la cuenta 3237-SUPERÁVIT POR FORMACIÓN DE INTANGIBLES, y un crédito a la subcuenta 197006-Know-how, de la cuenta 1970-INTANGIBLES.



1999- Valorizaciones

- a. CONCEPTO 20093-126643. Reconocimiento del traslado a bienes históricos y culturales, de propiedades, planta y equipo utilizados en actividades administrativas

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1615- Construcciones en curso. Literal a.

- b. CONCEPTO 200910-135172. Reconocimiento de valorización terreno de una institución universitaria de gobierno general según avalúo técnico

CONCEPTO 200910-135172 del 23-10-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	1999	Valorizaciones
		1.2	5307	Provisión para protección de propiedades, planta y equipo
1	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de valorización terreno de una institución universitaria de gobierno general según avalúo técnico.	
		1.2.1	Reconocimiento de desvalorización edificio de una institución universitaria de gobierno general según avalúo técnico	

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
2	Tema	1.1	3270	Provisiones, depreciaciones y amortizaciones (Db)
		1.2	72	Servicios educativos
2	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la depreciación de propiedades, planta y equipo no asociados a la prestación de servicios individualizables	
		1.2.1	Reconocimiento de la depreciación de propiedades, planta y equipo asociados a la prestación de servicios individualizables	

Doctor

JUAN ESTEBAN VÉLEZ PÉREZ

Contador

INSTITUCIÓN UNIVERSITARIA COLEGIO MAYOR DE ANTIOQUIA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135172, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

1.1 Manifiesta en su comunicación que *"Un avalúo del terreno y el edificio de la Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia efectuado en 2001, arrojó un valor de \$1.281.093.632 y \$2.322.558.868 respectivamente. El valor del edificio se ha venido incrementando por las mejoras efectuadas al mismo, que hemos capitalizado de acuerdo con las normas contables, hasta alcanzar un valor de \$4.289.204.583. En el año 2009 con el fin de actualizar el avalúo se contrató una firma, que luego de hacer los estudios pertinentes, entregó el nuevo avalúo de los inmuebles analizando las nuevas condiciones del terreno y el edificio, teniendo en cuenta que ya existían otros factores adicionales a incluir como la construcción de una carretera aledaña a la institución, y algunas otras mejoras locativas. Luego de hacer el análisis de los diferentes factores que incidieron en el valor, la firma entregó el nuevo avalúo, arrojando como resultado un terreno con un valor de \$11.659.340.000 y un edificio con un valor de \$2.589.300.000"*.

Por lo anterior, consulta si es correcto llevar los dos avalúos como valorizaciones y desvalorizaciones respectivamente según la normatividad, o teniendo en cuenta la diferencia tan grande entre un avalúo y otro, es mejor actualizar el valor de los bienes cambiando el valor de los estados financieros y llevar la diferencia como un ingreso y un egreso respectivamente.

1.2 En su comunicación señala: *"Nuestra entidad es una institución descentralizada del orden municipal, adscrita al Municipio de Medellín. Hasta ahora siempre hemos contabilizado la depreciación con un débito a la cuenta respectiva del gasto (...)"*. Por lo anterior consulta, si es necesario seguir contabilizando la depreciación según lo estipulado en la Resolución 356 de 2007, y reclasificar los gastos de la depreciación a la subcuenta 327003.

CONSIDERACIONES

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

Por su parte, 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 Institución Universitaria Colegio Mayor de Antioquia forma parte de las entidades de gobierno general; por lo cual, el reconocimiento contable de la actualización y la depreciación de las propiedades, planta y equipo objeto de su consulta es el siguiente:

1.1. Actualización de propiedades, planta y equipo

El numeral 9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a los activos del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala 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. (...)”*

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 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. (...)”*

Así mismo, el numeral 19 del mismo capítulo, expresa en relación con el registro de la actualización que *“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 ó 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)”*.

1.2. Depreciación

De otra parte, el numeral 9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a los activos del PGCP, referido en el numeral 1° de las consideraciones, señala en relación con la depreciación de las propiedades, planta y equipo, 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 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 periodo en el cual fueron adquiridos.*

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

El Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, expresa que la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) *“Representa el valor de las estimaciones de carácter económico en que incurre la entidad contable pública, derivados 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, depreciaciones y amortizaciones se asocien con actividades de producción de bienes y de prestación de servicios individualizables". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

1.1. Actualización de las propiedades, planta y equipo

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que el avalúo realizado al terreno arroja como resultado una valorización, la entidad debe reconocer la diferencia entre el valor de realización o el costo de reposición y el valor en libros afectando la subcuenta 199952-Terrenos, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, con contrapartida en la subcuenta 324052-Terrenos, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, previa disminución de la provisión si existiere.

Para el caso del edificio, y teniendo en cuenta que producto del avalúo realizado, el valor de realización o costo de reposición es menor al valor en libros, la entidad debe reconocer la diferencia generada mediante un débito a la subcuenta 530705-Edificaciones, de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito a la subcuenta 169505-Edificaciones,

de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, previa disminución de la valorización y el superávit por valorización si existiere. Lo anterior, teniendo en cuenta que el edificio está asociado al desarrollo de actividades para la prestación del servicio de educación, el cual se considera un servicio individualizable.

1.2. Depreciación

La depreciación de los bienes asociados a la prestación de servicios de educación, debe reconocerse afectando la subcuenta denominada "Depreciación y amortización", de la cuenta respectiva del Grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS, con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR).

Por su parte, la depreciación de las propiedades, planta y equipo que no estén asociadas a la prestación del servicio de educación, ni de otros servicios individualizables, debe reconocerse mediante un débito a la subcuenta 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB), y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR).

- c. CONCEPTO 200912-138509. Reconocimiento de la diferencia entre el valor de realización o el costo de reposición y el valor en libros de propiedad planta y equipo

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 3. Literal II.

- d. CONCEPTO 200911-137248. Reconocimiento de la diferencia entre el costo de reposición o el valor de realización con el valor en libros de propiedad, planta y equipo

CONCEPTO 200911-137248 del 29-12-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 1.2 2.1	1999 5307	Valorizaciones Provisión para protección de propiedades, planta y equipo Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
Subtema			Reconocimiento de la diferencia entre el costo de reposición o el valor de realización con el valor en libros de propiedad, planta y equipo	

Doctor
ÓSCAR FRANKLIN MONTERO SÁNCHEZ
Asesor Contable
EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS DE CHAPARRAL

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-137248, en la cual consulta el tratamiento contable

de la actualización de las propiedades, planta y equipo. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:



CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a los activos del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala 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. (...)”*

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. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

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. (...)”* (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 19 del mismo capítulo, expresa en relación con el registro de la actualización que *“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 ó 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)”.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, cuando el costo de reposición o el valor de realización es mayor al valor en libros, la entidad debe reconocer la diferencia afectando la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, con contrapartida en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda al tipo de bien de que se trate, previa disminución de la provisión si existiere.

Por el contrario, si el valor de realización o costo de reposición es menor al valor en libros, la entidad debe reconocer la diferencia generada mediante un débito a la subcuenta respectiva, de la cuenta 5307-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, previa disminución de la valorización y el superávit por valorización si existiere.

2. PASIVOS

22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL

2208- Operaciones de crédito público internas de largo plazo

- a. CONCEPTO 200910-135299. Reconocimiento por parte de Universidad de Antioquia y del Ministerio de Hacienda, del Bono de valor constante expedido por éste último para financiar el pasivo pensional de la Universidad

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1203- Inversiones con fines de política en títulos de deuda. Literal a.



23-OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO E INSTRUMENTOS DERIVADOS

2312-Instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de financiamiento

- a. CONCEPTO 20095-129219. Reconocimiento de contratos FORWARD con fines de cobertura de cuentas por pagar

CONCEPTO 20095-129219 del 14-05-09

	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	2312	Instrumentos derivados con fines de cobertura de operaciones de financiamiento
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de contratos FORWARD con fines de cobertura de cuentas por pagar	

Doctor

ANDRÉS CANO ARROYAVE

Director Financiero de Contabilidad (e)

XM LOS EXPERTOS EN MERCADOS

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20095-129219, en la cual señala que la empresa ha realizado una operación forward, para cubrir una deuda en dólares que tiene con un proveedor de bienes y servicios, y pregunta si para el registro de la operación son adecuadas las subcuentas 231201-Derechos en contratos derivados (Db) y 231202-Obligaciones en contratos derivados, de la cuenta 2312-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

La cuenta 2312-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO *"Representa el valor de las operaciones financieras celebradas mediante contrato, con el objeto de gestionar el riesgo de las operaciones de financiamiento, que pueden efectuarse para comprar o vender activos, como divisas o títulos valores, o futuros financieros sobre tasas de cambio, tasas de interés o índices bursátiles, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada. Tratándose de Opciones, registra la utilidad del comprador y la pérdida del vendedor,*

producto de la actualización de los derechos y obligaciones registrados en cuentas de orden.

La contrapartida de la subcuenta que registra los derechos corresponde a la subcuenta que registra las obligaciones, en la contabilización inicial. Posteriormente con las actualizaciones, la contrapartida de los derechos será el ingreso por la utilidad y la de las Obligaciones, el gasto por la pérdida, según corresponda."

CONCLUSIÓN

Conforme a la descripción de la cuenta 2312-INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO, me permito informarle que es correcta la identificación de la cuenta y las subcuentas para registrar el forward con fines de cobertura de la cuenta por pagar, y adicionalmente debe precisarse que es en esta cuenta donde deben registrarse los derivados con los mismos fines para cualquier otra clase de pasivos. Sin embargo, para las necesidades internas, la empresa XM puede presentar la información como considere conveniente, pero para efectos del envío a la Contaduría General de la Nación, debe presentarse en forma separada, indicando en las notas a los estados contables información pertinente sobre dicha operación.

24-CUENTAS POR PAGAR

- a. CONCEPTO 20099-134810. Reconocimiento convenio interadministrativo entre el Instituto Municipal para la Recreación y Deporte de Soacha y el Departamento de Cundinamarca, con el objeto de cofinanciar proyectos deportivos y pago vencido

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1470-Deudores. Literal j.



- b. CONCEPTO 20097-131916. Reconocimiento de convenio interadministrativo para ejecución de acciones de Prevención, Promoción y Vigilancia en Salud Pública, suscrito entre la E.S.E. Hospital Orito y la Alcaldía Municipal de Orito

CONCEPTO 20097-131916 del 31-08-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	24 Cuentas por pagar
		1.2	2450 Avances y anticipos recibidos
	Subtema		Reconocimiento de convenio interadministrativo para ejecución de acciones de Prevención, Promoción y Vigilancia en Salud Pública, suscrito entre la ESE Hospital Orito y la Alcaldía Municipal de Orito

Doctora
ANA MILENA RAMÍREZ MUÑOZ
Contadora Pública
ESE Hospital Orito

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-131916, mediante la cual solicita concepto sobre el registro contable de los convenios interadministrativos y en particular con el realizado entre la ESE Hospital Orito y la Alcaldía Municipal de Orito, en cuanto al giro de los anticipos, la legalización de los mismos y las erogaciones que realiza el Hospital en cumplimiento del objeto del convenio, consultando igualmente sobre el efecto presupuestal generado como resultado de la ejecución de dicho convenio.

CONSIDERACIONES

Para absolver el interrogante formulado es necesario referenciar la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

Previo al registro contable de los hechos referidos en la consulta, es necesario conocer los términos en que fue suscrito este convenio, para establecer con precisión el tipo y objeto de convenio, así como los derechos y obligaciones de las partes.

La cláusula primera del convenio suscrito entre el Municipio de Orito y la Empresa Social del Estado Hospital Local, establece que: *"El objeto del presente es para la ejecución de acciones de Prevención, Promoción y Vigilancia en Salud Pública del Plan de Intervenciones Colectivas (Plan Territorial de Salud) 2009"*.

A su vez, la cláusula segunda del convenio que establece las obligaciones del Municipio define: "... 2) Ejercer vigilancia, control, evaluación e interventoría en la ejecución adecuada de los recursos del Plan de Intervenciones Colectivas 2009 ... 3) Garantizar los recursos destinados a las acciones de Prevención, Promoción y Vigilancia en salud pública del Plan de Intervenciones Colectivas 2009 objeto del convenio 4) Girar oportunamente los recursos al HOSPITAL según forma de pago y condiciones establecidas".

Con respecto a las obligaciones del Hospital, la cláusula tercera establece entre otras actividades, la de desarrollar acciones complementarias a las estrategias de salud pública como se detallan en el convenio, así como la de disponer de recurso humano, científico, técnico y tecnológico necesarios para desarrollar las actividades inherentes al convenio, presentar cronogramas e informes de la ejecución del convenio, garantizar la dotación de insumos y suministros al personal operativo que ejecuta las actividades propias del contrato.

De otra parte, en la cláusula séptima en la que se describen las actividades que forman parte del objeto del convenio, al finalizar señala: *"Que EL MUNICIPIO cancelará al HOSPITAL en pagos porcentuales de la siguiente manera: El 50% a la legalización del presente convenio, otro 25% previa presentación del informe en las condiciones establecidas en la Cláusula Tercera y previa certificación suscrita a satisfacción por el supervisor el 30 de Julio de 2009, el 25% final se cancelará previa presentación de legalización del segundo avance. Informe Técnico Financiero del segundo desembolso y base de datos el 20 de diciembre de 2009 pleno cumplimiento del convenio No 001"*.

El Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP contiene entre los principios de contabilidad pública los siguientes:

"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 (...). 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 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 grupo 14 DEUDORES PRESTACIÓN DE SERVICIOS. "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."

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.

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

DINÁMICA

Se debita con:

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

Se acredita con:

1. El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances.
2. El valor de las devoluciones de los anticipos.
3. El valor de la facturación recibida por los costos y gastos incurridos en el desarrollo de la operación conjunta."

La cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS, representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública, por concepto de anticipos o avances que se originan en ventas, fondos para proyectos específicos, convenios, acuerdos y contratos, entre otros.

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 anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos o entrega de bienes.
2. La legalización de avances.
3. El valor de las devoluciones de los avances y anticipos recibidos.

Se acredita con:

El valor de los dineros recibidos como avances y anticipos por la entidad contable pública".



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 evitando que se sobreestimen los activos y los ingresos, así como que se subestimen los pasivos y los gastos.

Ahora bien, toda vez que según se observa en el convenio, lo que la alcaldía municipal busca es el apoyo técnico por parte de la Empresa Social del Estado para desarrollar actividades relacionadas con los programas de promoción, prevención y vigilancia de la salud pública con los recursos que forman parte del plan de inversiones colectivas del Municipio, y cuya materialización se concreta con la realización de las actividades relacionadas con el objeto del convenio por parte de la ESE Hospital Orito, este debe reconocer los recursos recibidos por parte de la alcaldía, registrando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 245003-ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Con la legalización de los recursos recibidos por anticipado, una vez se hayan cumplido los requisitos establecidos en el convenio se procederá a debitar la subcuenta 245003-ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS, acreditando la cuenta del ingreso respectiva.

Con respecto a la compra de insumos y demás contrataciones relacionadas con las actividades propias del objeto del convenio, la ESE deberá debitar la cuenta del gasto que corresponda y un crédito en la cuenta respectiva del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el pago a los proveedores de los bienes o servicios adquiridos.

Por su parte la alcaldía de Orito debe reconocer el valor de los recursos girados en cada anticipo a la ESE Hospital Orito, conforme lo señala en el convenio, afectando un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez se haya desarrollado el objeto del convenio, y con la información suministrada por el Hospital, la alcaldía procederá a cancelar la cuenta 1420 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, debitando la subcuenta 550516-ACCIONES DE SALUD PÚBLICA de la cuenta 5502-SALUD.

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 evitando que se sobreestimen los activos y los ingresos, así como que se subestimen los pasivos y los gastos.

La ESE Hospital Orito, reconocerá los recursos recibidos por parte de la alcaldía, registrando un débito en subcuenta que corresponda de la cuentas 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 245003-ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Con respecto a la compra de insumos y demás contrataciones relacionadas con las actividades propias del objeto del convenio, la ESE deberá debitar la cuenta del gasto que corresponda y un crédito en la cuenta respectiva del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR, la cual se cancelará con el pago a los proveedores de los bienes o servicios adquiridos.

Por su parte la alcaldía de Orito debe reconocer el valor de los recursos girados en cada anticipo a la ESE Hospital Orito, conforme lo señala en el convenio, afectando un débito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez se haya desarrollado el objeto del convenio, y con la información suministrada por el Hospital, la alcaldía procederá a cancelar la cuenta 1420 AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, debitando la subcuenta 550516-ACCIONES DE SALUD PÚBLICA de la cuenta 5502-SALUD.

Finalmente, en relación con el efecto presupuestal que generaría la ejecución del convenio objeto de su consulta, le informamos que de conformidad con 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 trasladó este interrogante a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público por considerarlo de su competencia.



2403-Transferencias por pagar

- a. CONCEPTO 20094-128157. Reconocimiento de transferencias efectuadas por el Fondo para el Desarrollo de la Televisión, que administra la Comisión Nacional de Televisión-CNTV

CONCEPTO 20094-128157 del 23-04-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	2403	Transferencias por pagar
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de transferencias efectuadas por el Fondo para el Desarrollo de la Televisión, que administra la Comisión Nacional de Televisión (CNTV)	

Doctora

ADELA MARÍA MAESTRE CUELLO

Secretaria General

Comisión Nacional de Televisión (CNTV)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-128157, relacionada con las observaciones presentadas por la Contraloría General de la República (CGR), 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 *"En prueba selectiva realizada sobre las resoluciones de asignación de recursos provenientes del Fondo para el Desarrollo de la Televisión, se pudo establecer que, al 31 de diciembre de 2008, la CNTV no había CAUSADO contablemente las partidas correspondientes a los RECURSOS COMPROMETIDOS mediante dichas resoluciones, INCUMPLIENDO así las disposiciones expedidas por la CGN y lo estipulado en la norma contable de la prudencia. Así las cosas, la cuenta 2403 Transferencias por pagar y la 5423 se encuentran subestimadas en \$76.888 millones lo cual afecta considerablemente la razonabilidad de los estados Contables"*.

Por lo anterior, solicita concepto relacionado con la forma en que deben reconocerse las transferencias por parte de la CNTV.

CONSIDERACIONES

Mediante el concepto 20085-113758, del 21 de mayo de 2008, dirigido a la Dra. Diana García, Contadora de la Comisión Nacional de Televisión (CNTV), la Contaduría General de la Nación (CGN) señaló que *"Los recursos no reembolsables que entrega la Comisión Nacional de Televisión-Fondo para el Desarrollo de la Televisión, a las entidades beneficiarias, con el objeto de financiar proyectos de infraestructura técnica y de producción de programas educativos y culturales, constituyen un gasto por concepto de transferencias. El registro contable de esta operación se efectúa debitando la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y*

acreditando la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR."

El numeral 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."*

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."

Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores".

El Catálogo General de Cuentas (CGC), del Manual de procedimientos, del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS *"Representa el valor de los recursos transferidos por la entidad contable pública, sin contraprestación, para financiar gasto público social o servicios asignados por disposiciones legales."*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 240315-Otras Transferencias. El momento para elaborar este registro corresponde a aquel en el cual exista el derecho cierto y no sobre la base de estimaciones". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 9.1.2.3 de las Normas técnicas relativas a los pasivos, del mismo texto normativo, expresa que *"Las*



cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.

Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación". (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), del señalado Manual de Procedimientos, establece 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."

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas del grupo 54- Transferencias".

Por lo cual, el reconocimiento del gasto por transferencias y de la respectiva obligación está condicionada a que la entidad que va a realizar el giro de los recursos, haya reconocido la obligación presupuestal, de acuerdo con las normas del Estatuto Orgánico del Presupuesto, y del cumplimiento de los requisitos que la propia entidad exige a las entidades beneficiarias para establecer la obligación del giro de los recursos.

En ese sentido, el numeral 2.9.1.6 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de presupuesto del citado texto normativo, 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".

Por lo tanto, 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, 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, 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.

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que el entorno jurídico al que están sometidas las entidades del sector público otorga facultades e impone limitaciones en la obtención y uso de recursos y en el desarrollo de las actividades propias de cada entidad, se hace necesario distinguir dos momentos a saber:

1. La expedición de la Resolución de asignación de recursos que se pagarán en la vigencia.

Teniendo en cuenta que las cuentas de presupuesto son la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, la Resolución de asignación de recursos que se pagarán en la vigencia debe reconocerse, por el monto de la apropiación incorporada en el presupuesto aprobado, en las subcuentas correspondientes de las cuentas de presupuesto para llevar allí el seguimiento, evaluación y control de la ejecución de los mismos; por lo cual, no es posible que en este momento se incluyan los recursos aprobados en el presupuesto de gastos en las cuentas del Balance General o del Estado de Actividad, Financiera, Económica, Social y Ambiental, toda vez que el hecho económico no se ha materializado.

2. Expedición del acto de reconocimiento de la obligación por parte de la Comisión Nacional de Televisión (CNTV).

En el momento en que la CNTV reconoce la obligación, la cual está condicionada al cumplimiento de la ejecución de los convenios realizados, con las entidades beneficiarias, y el cual es distinto a la Resolución de asignación de recursos para la vigencia, debe reconocer un gasto por transferencias mediante un débito a la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, por el valor efectivo a girar a las entidades beneficiarias.

Una vez la CNTV reconoce la obligación, debe informar a las entidades beneficiarias para que estas reconozcan el correlativo derecho, para lo cual, las entidades receptoras de los recursos reconocerán un débito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el importe definido en el citado acto administrativo, y el cual es el efectivamente girado;



considerando que los recursos recibidos se constituyen en traslados sin contraprestación directa, que incrementan el patrimonio de la entidad beneficiaria.

Finalmente, es importante señalar que se debe tener especial cuidado cuando se interpreten los resultados obtenidos desde la perspectiva presupuestal y la perspectiva contable, por cuanto, los dos sistemas presentan resultados diferentes que deben ser analizados sobre la base de las características y las reglas de cada uno; pero eso sí, teniendo en cuenta que los dos sistemas presentan información valiosa para la toma de decisiones, dentro de su campo de acción, por lo cual es posible conciliar y comparar sus resultados.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que las cuentas de presupuesto son la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, la Resolución de asignación de recursos que se pagarán en la vigencia debe reconocerse, por el monto de la apropiación incorporada en el presupuesto aprobado, en las subcuentas correspondientes de las cuentas de presupuesto, para llevar allí el seguimiento, evaluación y control de la ejecución de los mismos; por lo cual, no es posible que en este momento se incluyan los recursos aprobados en el presupuesto de gastos en las cuentas del Balance General o del Estado de Actividad, Financiera, Económica, Social y Ambiental, toda vez que el hecho económico no se ha materializado.

El reconocimiento del gasto por transferencias y de la respectiva obligación está condicionada a que la entidad que va a realizar el giro de los recursos, haya reconocido la obligación presupuestal, de acuerdo con las normas del Estatuto Orgá-

nico del Presupuesto, y del cumplimiento de los requisitos que la propia entidad exige a las entidades beneficiarias para establecer la obligación del giro de los recursos.

En el momento en que la CNTV reconoce la obligación, la cual está condicionada al cumplimiento de la ejecución de los convenios realizados, con las entidades beneficiarias, y el cual es distinto a la Resolución de asignación de recursos para la vigencia, debe reconocer un gasto por transferencias mediante un débito a la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, por el valor efectivo a girar a las entidades beneficiarias.

Una vez la CNTV reconoce la obligación, debe informar a las entidades beneficiarias para que éstas reconozcan el correlativo derecho, para lo cual, las entidades receptoras de los recursos reconocerán un débito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el importe definido en el citado acto administrativo y el cual es el efectivamente girado; considerando que los recursos recibidos se constituyen en traslados sin contraprestación directa, que incrementan el patrimonio de la entidad beneficiaria.

Por lo anterior, este Despacho reitera lo señalado en el expediente 20085-113758, del 21 de mayo de 2008, dirigido a la Dra. Diana García, Contadora de la Comisión Nacional de Televisión (CNTV).

- b. CONCEPTO 20094-127671. Reconocimiento de operaciones recíprocas por recursos del Fondo Nacional de Calamidades, entregados en fiducia por el Ministerio de Interior y de Justicia

CONCEPTO 20094-127671 del 23-06-09

CONCEPTO 20094-127671 del 23-06-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2403 Otras transferencias/Reglas de eliminación de Operaciones Recíprocas
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de operaciones recíprocas por recursos del Fondo Nacional de Calamidades, entregados en fiducia por el Ministerio del Interior y de Justicia

Doctora
MARÍA BLEYDI CORTÉS HERRERA
Contadora
Ministerio de Interior y Justicia

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20094-127671, me permito atender su consulta referente a cuál es la forma en que se deben reportar las operaciones recíprocas, teniendo en cuenta que el Ministerio gira

a la Fiduciaria La Previsora recursos con destino al Fondo Nacional de Calamidades, para la atención de desastres y emergencias en el territorio nacional, realizando un débito a la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento y un crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias.



Teniendo en cuenta que las subcuentas antes mencionadas son recíprocas y se deben reportar el 100%, el Ministerio reporta esta operación con la Fiduciaria La Previsora, que es a quien se le giran los recursos.

Trimestralmente se genera diferencia en operaciones recíprocas por cuanto el Ministerio reporta y la Fiduciaria no reporta, al respecto se ofició a la Fiduciaria La Previsora para que explicara por qué no reporta la operación recíproca con el Ministerio, a lo cual la Fiduciaria informa que ella solamente administra el Patrimonio Autónomo del Fondo Nacional de Calamidades, para lo cual se elabora contabilidad independiente a la de la entidad administradora, sobre criterios a nivel de documento fuente de la Superintendencia Financiera de Colombia.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto se solicita que se indique qué se debe hacer en cuanto al reporte de operaciones recíprocas relacionado con los dineros transferidos a la Fiduciaria La Previsora que afectan al Ministerio en la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento y 240315-Otras transferencias, que son 100% recíprocas, para así evitar que se sigan generando inconsistencias en el reporte de saldos por conciliar.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario precisar el entorno jurídico relacionado con el Fondo Nacional de Calamidades-FNC, creado mediante el Decreto-Ley 1547 del 21 de junio de 1984, tal y como se señala en el Artículo 1°: *“Créase el Fondo Nacional de Calamidades como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, administrativa, contable y estadística, con fines de interés público y asistencia social y dedicado a la atención de las necesidades que se originen en catástrofes y otras situaciones de naturaleza similar.”* (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la administración y representación del FNC, el Artículo 3° del citado Decreto-Ley establece que *“(...) será manejado por una sociedad fiduciaria de carácter público. Para tal fin, autorízase a La Previsora S.A., Compañía de Seguros y a otras entidades públicas cuyos estatutos y normas orgánicas tengan relación con el objeto del Fondo, para constituir dicha sociedad fiduciaria, conforme lo determine el Gobierno Nacional. La Sociedad que se cree estará vinculada al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.* (Subrayado fuera de texto).

Los bienes y derechos de la Nación integrantes del Fondo Nacional de Calamidades constituyen un patrimonio autónomo destinado específicamente al cumplimiento de las finalidades señaladas por el presente decreto. (Subrayado fuera de texto).

Dichos bienes y derechos se manejarán por la Sociedad Fiduciaria que se constituya en los términos del presente artículo en forma completamente separada del resto de los activos de la misma sociedad, así como también de los que integren otros fideicomisos que esa entidad reciba en administración. (Subrayado fuera de texto).

Para todos los efectos legales la representación de dicho Fondo la llevará la mencionada Sociedad Fiduciaria.

Por la gestión fiduciaria que cumpla, la sociedad percibirá, a título de comisión, la retribución que corresponde en los términos que señale la Superintendencia Bancaria.

El Fondo Nacional de Calamidades se tendrán como un fideicomiso estatal de creación legal. En consecuencia, la administración de los bienes y recursos que lo conforman se regirá, en todo lo aquí no previsto, por las reglamentaciones que para el efecto expida el Gobierno Nacional.” (Subrayado fuera de texto).

En desarrollo de lo anterior, se crea y organiza el Sistema Nacional para la Prevención y Atención de Desastres, a partir de la Ley 46 de 1988. En relación con el FNC, en su Artículo 10 se definió que *“El fondo Nacional de Calamidades, creado por el Decreto 1547 de 1984 continuará funcionando como una cuenta especial de la Nación, con independencia patrimonial, administrativa contable y estadística, administrado conforme a lo dispuesto por dicho decreto.”*

En razón a lo expuesto, la Contaduría General de la Nación (CGN), en desarrollo de sus competencias constitucionales y legales, le asignó desde el primero de enero de 2000 el Código Institucional 922900000, a efectos de que reportara información de carácter contable, relacionada con los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que en cumplimiento de su cometido estatal realizara, al igual que las operaciones recíprocas efectuadas con otras entidades públicas, de conformidad con matrices de operaciones recíprocas definidas por la CGN.

Dado que el FNC es administrado por una entidad financiera fiduciaria de carácter público, no se genera operación recíproca alguna entre el Ministerio y la entidad Fiduciaria Pública, pero sí se generan operaciones recíprocas entre el FNC y el Ministerio del Interior y de Justicia, no obstante se precisa que la entidad Fiduciaria Pública deberá realizar el proceso de homologación al Régimen de Contabilidad Pública (RCP) (Catálogo General de Cuentas) para remitir a la CGN a nivel de reporte la información del FNC la cual es reconocida y revelada bajo criterios contables definidos por la Superintendencia Financiera de Colombia, a nivel de documento fuente.

En materia de operaciones recíprocas, el numeral 7 del CAPÍTULO III del Manual de Procedimiento contenido en el RCP, relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, adoptado por el Contador General de la Nación mediante la Resolución 356 de 2007, denomina las operaciones recíprocas como *“(...) la transacción financiera que se realice entre diferentes entidades contables públicas por conceptos que pueden estar asociados con activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o costos, cualesquiera sea el nivel y sector al que pertenezcan”.*

Ahora bien, para efectos del cierre contable de la vigencia 2008 el Contador General de la Nación expidió el Instructivo 5 del 1° de diciembre de 2008, mediante el cual impartió las instrucciones para el cierre contable de la vigencia 2008 e inicio del



proceso contable del año 2009, que en lo referente a la conciliación de operaciones recíprocas estableció en los numerales 1.6.1.1. y 1.6.1.2. que "(...) Todas las entidades contables públicas deben reportar los saldos de operaciones recíprocas y garantizar que éstos correspondan a transacciones que se hayan realizado de manera directa o indirecta con otras entidades contables públicas, las cuales se relacionan con cuentas del Balance General o con las del Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental. (Subrayados fuera de texto).

(...) Conciliación de operaciones recíprocas. *Todas las entidades contables públicas deben efectuar permanentemente procesos de conciliación de los saldos de operaciones recíprocas entre sí, incluyendo los cortes trimestrales intermedios.*" (Subrayados fuera de texto).

Para realizar el análisis, conciliación y reporte de las operaciones recíprocas, las entidades contables públicas pueden consultar las "reglas de eliminación" (sustituto de la tabla o matriz de correlaciones) que se encuentran publicadas en la página Web de la Contaduría General de la Nación en el link http://www.contaduria.gov.co/Otros_Documentos.htm

Ahora bien, es importante aclarar que el Ministerio del Interior y de Justicia, cuando realiza la causación de las transferencias por girarle al Fondo Nacional de Calamidades (FNC), en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, debe tener en cuenta que la operación recíproca es con el FNC, Código Institucional 922900000 asignado por la Contaduría General de la Nación, debitando la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento y un crédito en la subcuenta

240315-Otras transferencias, y el FNC a su vez reportará la operación recíproca con el Ministerio con un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencias y un crédito en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones, corresponde a la Fiduciaria La Previsora realizar con la debida oportunidad la conciliación de las operaciones recíprocas con las entidades que realizan transacciones con el Fondo Nacional de Calamidades, a efectos de determinar que los registros realizados con las entidades contables públicas, correspondan a los criterios definidos en las reglas de eliminación (sustituto de la tabla o matriz de correlaciones) que se encuentran publicadas en la página Web de la Contaduría General de la Nación en el link http://www.contaduria.gov.co/Otros_Documentos.htm.

Para el caso específico de las transferencias giradas por el Ministerio del Interior y de Justicia al Fondo Nacional de Calamidades, el cual es administrado bajo la figura de negocio fiduciario por la Fiduciaria la Previsora, precisar que no existe operación recíproca alguna entre el Ministerio y la Fiduciaria, sino entre el Ministerio y el FNC (Código Institucional 922900000), debitando el Ministerio la subcuenta 542303-Para gastos de funcionamiento y un crédito en la subcuenta 240315-Otras transferencias, y el FNC a su vez reportará la operación recíproca con el Ministerio con un débito en la subcuenta 141314-Otras transferencia y un crédito en la subcuenta 442803-Para gastos de funcionamiento.

- c. CONCEPTO 200910-135320. Reconocimiento de las transferencias de los recursos provenientes del Fondo para el Desarrollo de la Televisión, que gira la Comisión Nacional de Televisión (CNTV) a Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC), y a los canales regionales de televisión

CONCEPTO 200910-135320 del 20-11-09

CONCEPTO 200910-135320 del 20-11-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2403 Transferencias por pagar
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las transferencias de los recursos provenientes del Fondo para el Desarrollo de la Televisión, que gira la Comisión Nacional de Televisión (CNTV) a Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC), y a los canales regionales de televisión

Doctora

ADELA MARÍA MAESTRE CUELLO

Secretaria General

Comisión Nacional de Televisión (CNTV)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135320, en la cual solicita dar alcance al concepto 20094-128157, del 23 de abril de 2009, relacionado con las transferencias de los recursos provenientes del Fondo para el Desarrollo de la Televisión, que gira la Comisión Nacional de

Televisión (CNTV) a Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC), y a los canales regionales de televisión, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que "La aclaración solicitada se relaciona con la preocupación de RTVC y los Canales Regionales: Telesantioquia, Telecaribe, Teveandina,



Telepacífico y Canal Capital, para mantener la reciprocidad contable en el proceso de transferencias, en situaciones especiales como el cierre de la vigencia, dado que para la CNTV es transparente no realizar registros contables, atendiendo lo estipulado en el concepto.

Sin embargo, en el caso de los canales regionales y RTVC, los asistentes a la reunión manifestaron su desacuerdo con el concepto de la CGN, por que su aplicación les implica no registrar ninguna contabilización, lo cual no es procedente si se tiene en cuenta que cuando la CNTV expide la Resolución que asigna los recursos que financian los proyectos específicos y expide el CDP, estas entidades inician la ejecución del proyecto con sus propios recursos y, por lo tanto, generan compromisos y realizan pagos previo al desembolso de financiación aprobada por la CNTV". Por lo anterior, consulta el procedimiento contable para que los canales regionales y RTVC registren contablemente estos recursos.

CONSIDERACIONES

Mediante el expediente 20094-128323, en el cual se reiteró lo señalado en los expedientes 20094-128157, del 23 de abril de 2009, dirigido a su Despacho, 20093-127298, del 3 de abril de 2009, dirigido al Dr. Diego Alberto Ospina Guzmán, Director de Vigilancia Fiscal de la Contraloría General de la República (CGR), y 20084-112181, del 21 de mayo de 2008, dirigido a la Dra. Kathy Osorio Guaqueta, Gerente de Radio Televisión Nacional de Colombia-RTVC, este Despacho señaló que *"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, 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, 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.

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que el entorno jurídico al que están sometidas las entidades del sector público otorga facultades e impone limitaciones en la obtención y uso de recursos y en el desarrollo de las actividades propias de cada entidad, se hace necesario distinguir dos momentos a saber:

1. La expedición de la Resolución de asignación de recursos que se pagarán en la vigencia.

Teniendo en cuenta que las cuentas de presupuesto son la expresión contable de las diferentes etapas de la ejecución presupuestal en sus componentes de ingresos y gastos, la Resolución de asignación de recursos que se pagarán en la vigencia debe reconocerse, por el monto de la apropiación incorporada en el presupuesto aprobado, en las subcuentas correspondientes de las cuentas de presupuesto para llevar allí el seguimiento, evaluación y control de la ejecución de los mismos; por lo cual, no es posible que en este momento se incluyan los recursos aprobados en el presupuesto de gastos en las cuentas del Balance General o del Estado de Actividad, Financiera, Económica, Social y Ambiental, toda vez que el hecho económico no se ha materializado.

2. Expedición del acto de reconocimiento de la obligación por parte de la Comisión Nacional de Televisión (CNTV).

En el momento en que la CNTV reconoce la obligación, la cual está condicionada al cumplimiento de la ejecución de los convenios realizados, con las entidades beneficiarias, y el cual es distinto a la Resolución de asignación de recursos para la vigencia, debe reconocer un gasto por transferencias mediante un débito a la subcuenta 542302-Para proyectos de inversión, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS y un crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, por el valor efectivo a girar a las entidades beneficiarias.

Una vez la CNTV reconoce la obligación, debe informar a las entidades beneficiarias para que éstas reconozcan el correlativo derecho, para lo cual, las entidades receptoras de los recursos reconocerán un débito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 442802-Para proyectos de inversión, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el importe definido en el citado acto administrativo, y el cual es el efectivamente girado; considerando que los recursos recibidos se constituyen en traslados sin contraprestación directa, que incrementan el patrimonio de la entidad beneficiaria".

Lo anterior significa que la Resolución de asignación de recursos que se pagarán en la vigencia, por parte de la Comisión Nacional de Televisión (CNTV) a Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC) y a los canales regionales de televisión, corresponde a la etapa de aprobación del presupuesto de la respectiva vigencia fiscal.

Por su parte, el acto administrativo de reconocimiento de la obligación que expide la Comisión Nacional de Televisión-CNTV señala a la entidad beneficiaria que se le va a transferir, a una fecha determinada, parte de los recursos que le fueron asignados en la Resolución de asignación de recursos, es decir, en el presupuesto aprobado de la respectiva vigencia. Una vez la CNTV expide el acto administrativo de



reconocimiento de la obligación, debe proceder a reconocer el pasivo real, e informar a las entidades beneficiarias para que estas reconozcan el correlativo derecho.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, no es posible que Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC), y los canales regionales de televisión reconozcan con base en la Resolución de asignación de recursos un derecho a cobrar por transferencias, toda vez que este derecho se entiende materializado con la expedición del acto administrativo de reconocimiento de la obligación emitido por la Comisión Nacional de Televisión (CNTV).

En ese sentido, si los canales regionales de televisión inician la ejecución de los distintos proyectos con recursos propios, con anterioridad a la expedición del acto administrativo de reconocimiento de la obligación que expide la Comisión

Nacional de Televisión (CNTV), los canales deben reconocer las erogaciones efectuadas como un gasto o un activo según corresponda. Una vez se conozca, que la CNTV ha expedido acto administrativo de reconocimiento de la respectiva obligación, Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC) y los canales regionales de televisión deben reconocer el derecho por transferencias siguiendo el procedimiento señalado en el expediente 20094-128323.

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que el procedimiento contable que aplican actualmente Radio Televisión Nacional de Colombia (RTVC) y los canales regionales de televisión para el reconocimiento de las transferencias que reciben de la Comisión Nacional de Televisión (CNTV) no corresponde a lo señalado por este Despacho, éstas entidades deben proceder a realizar los ajustes en las cuentas y subcuentas que correspondan, de acuerdo con los registros que hubieran realizado inicialmente.

- d. CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para pago de pensiones

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1417- Administración del sistema general de pensiones. Literal a.

- e. CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1417- Administración del sistema general de pensiones. Literal a.

- f. CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de los recursos del FCA a las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) beneficiarias y el tratamiento de operaciones recíprocas (*Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09*)

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401- Ingresos no tributarios. Literal h.

2422- Intereses por pagar

- a. CONCEPTO 20093-127186. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social- Constitución de Encargo fiduciario

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208-Capital Fiscal. Literal d.

2425-Otros acreedores

- a. CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento en la Comisión Nacional de Televisión, de anticipos pendientes de aplicar a la cartera de ingresos no tributarios, teniendo en cuenta que carecen del documento soporte

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuentas 1401-Ingresos no tributarios. Literal a.

- b. CONCEPTO 200812-121960. Inviabilidad de reconocer en la subcuenta 242590-Otros deudores, los subsidios en dinero y en especie entregados a Notarios de Insuficientes Ingresos

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.3. Literal f.



- c. CONCEPTO 20092-124266. Reconocimiento por parte de ECOPETROL del Subsidio para refinadores e importadores de gasolina motor corriente y ACPM, sea este positivo o negativo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4808-Otros Ingresos Ordinarios. Literal b.

- d. CONCEPTO 20093-126829. Reconocimiento de cruce de cuentas por prestación del servicio de arrendamiento y pago del servicio de telefonía celular

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1470-Otros deudores. Literal f.

- e. CONCEPTO 20099-134152. Reconocimiento de Aportes de Seguridad Social no cancelados

CONCEPTO 20099-134152 del 30-10-09					
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS		
	Tema	1.1	2425	Acreedores	
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de Aportes de Seguridad Social no cancelados		
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS		
	Tema	1.1	16	Propiedades, planta y equipo	
		1.2	2453	Recursos recibidos en administración	
		1.3	3255	Patrimonio Institucional incorporado	
Subtema		Reconocimiento de recursos recibidos en administración por EMRU, de acuerdo con convenio interadministrativo suscrito con el Municipio Santiago de Cali para adquisición de bienes de propiedad de EMRU			
3	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE		
	Tema	1.1	Normas Técnicas relativas a los activos/Propiedades, planta y equipo		
		2.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo		
Subtema		Efecto del IVA descontable en la determinación del costo histórico de propiedades, planta y equipo para el cálculo de la depreciación			
4	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE		
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos		
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las acciones que posee la EMRU EIC, en Metrocali S. A.		

Doctor
YECID GENARO CRUZ RAMÍREZ
Gerente
Empresa Municipal de Renovación Urbana EIC-EMRU

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134152, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. Manifiesta en comunicación que "Durante el período 2007, al Gerente de ese entonces se le descontaba de su pago mensual lo correspondiente a los aportes que por seguridad social le aplica como empleado de la entidad, pero,

no se realizó ningún aporte a las respectivas AFP (Seguro Social) y EPS (Sanitas), razón esta que presentamos en la cuenta Acreedores un valor a pagar a estas entidades y no se le ha dado solución a la fecha. En las notas a los estados contables se hace el respectivo comentario". Por lo anterior, solicita concepto contable en relación con dicha situación.

2. Señala además que "La EMRU realiza Convenios Interadministrativos con diferentes Dependencias del Municipio de Santiago de Cali, y por conceptos anteriores 20086-115066 y 200810-



119610, se contabilizan en la cuenta 2453-Recursos recibidos en administración, pero se presenta la siguiente situación: a través de un convenio se le permite a nuestra empresa comprar unos activos fijos, los cuales se contabilizan en la cuenta respectiva (16), pero no descontamos dicha compra del recurso en la cuenta 2453, por la naturaleza misma de la transacción".

Señala además, que "Los activos fijos quedan al servicio y son propiedad de la Entidad, estas compras se hacen previa autorización del Secretario respectivo y son en primera instancia para el uso de la (s) persona (s) que coordinan el Convenio y es podría decirse así su herramienta de trabajo durante la vigencia de dicho Convenio". Por lo anterior consulta: ¿Cuál es el registro que debe realizarse para reconocer el hecho señalado?

3. ¿Qué efectos tiene sobre el manejo de los gastos por depreciación el IVA descontable?

4. En su comunicación expresa que "Con las acciones que posee la EMRU EIC, en Metrocali S.A. se tiene pendiente respuesta propuesta de conceptos comentados anteriormente y hace relación a que contablemente registramos el valor intrínseco de dichas acciones en Cuentas de Orden, debido a la fluctuación que ellas presentan al cierre de cada periodo".

CONSIDERACIONES

1. Aportes de Seguridad Social no cancelados

El numeral 8° del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) referente a los principios de contabilidad pública 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 periodo". (Subrayado Fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), indica que la cuenta 2425-ACREEDORES "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". (Subrayado Fuera de texto).

La dinámica de la cuenta señala que esta se acredita por "El valor de los descuentos y aportes liquidados con base en la nómina de los empleados", y que se debita por "El valor del pago parcial o total efectuado por cada uno de los conceptos".

2. Convenios interadministrativos

El numeral 9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a los activos del Marco Conceptual del Plan General de Contabili-

dad 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 catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN "Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.

La partida 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."

Así mismo, expresa que 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.

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

Se acredita con:

1. El valor de los bienes y derechos recibidos durante el periodo contable".

3. Depreciación

El numeral 9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a los activos, contenidas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala que las propiedades, planta y equipo "Deben reconocerse por su costo histórico y actualizar-



se mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 4° del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que "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. (Subrayado fuera de texto).

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". (Subrayado fuera de texto)

4. Inversiones

Respecto a su inquietud relacionada con la actualización de las inversiones que posee la EMRU EIC en Metrocali S.A., me permito manifestarle que teniendo en cuenta que dichas inversiones corresponden a inversiones patrimoniales en entidades no controladas, y que con base en las últimas certificaciones expedidas por Metrocali S.A., en las cuales se señala el valor de las acciones poseídas por la EMRU EIC y su valor intrínseco, la entidad debe actualizar dichas inversiones calculando las variaciones entre el costo de la inversión y su valor intrínseco, con el propósito de reconocer una valorización o provisión según corresponda.

CONCLUSIÓN

1. Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que la entidad causó los gastos correspondientes cuando surgió la obligación, esta debe mantener los saldos en las subcuentas 242518-Aportes a fondos pensionales, y 242519-Aportes a seguridad social en salud, de la cuenta 2425-ACREEDORES, hasta tanto realice el pago parcial o total de la obligación a la AFP y a la EPS, momento en el cual deberá disminuir los saldos reconocidos.

2. Teniendo en cuenta que la propiedad de los activos adquiridos, en desarrollo del convenio celebrado, es de la EMRU, la entidad, en el momento de la adquisición de las propiedades, planta y equipo, debe reconocer un débito a la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Adicionalmente, debe incorporar los activos adquiridos mediante un débito a la subcuenta de la cuenta correspon-

diente del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según el tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Cabe resaltar, que la EMRU EIC debe reportar periódicamente a la entidad que entrega los recursos informes sobre el grado de ejecución de los convenios interadministrativos, respecto de la aplicación de los recursos y la adquisición de propiedades, planta y equipo, con el fin de que esta última realice los registros contables a que haya lugar.

3. Las propiedades, planta y equipo deben reconocerse por su costo histórico, el cual está constituido por el costo de adquisición, el cual incluye el valor del Impuesto al Valor Agregado-IVA y los demás impuestos a que haya lugar, más las erogaciones adicionales que se efectúan para poner en condiciones de utilización dichos bienes.

Así las cosas, teniendo en cuenta que la depreciación reconoce la pérdida de la capacidad operacional de los activos por el uso durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos al desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, se concluye que la base para calcular la depreciación de un bien depreciable es su costo histórico.

4. De conformidad con lo señalado en las consideraciones, y con base en las últimas certificaciones expedidas por Metrocali S.A., en las cuales se señala el valor de las acciones poseídas por la EMRU EIC y su valor intrínseco, la entidad debe actualizar las inversiones que posee calculando las variaciones que se presenten entre el valor intrínseco y el costo de la inversión.

Cuando el valor intrínseco de las acciones supere el costo de la inversión 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 199933-Inversiones en empresas industriales y comerciales del Estado societarias, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES y acreditando la subcuenta 324033-Inversiones en empresas industriales y comerciales del Estado societarias, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 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).

Estas inversiones deben actualizarse cuando se disponga de la información sobre el valor intrínseco, que como mínimo debe ser una vez al año.



f. CONCEPTO 20099-134425. Reconocimiento de cheques girados y no cobrados

CONCEPTO 20099-134425 del 28-09-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 2.1	2425	Acreedores Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
Subtema			Reconocimiento de cheques girados y no cobrados	

Doctor

ROBERTO BUSH FELIPE

Secretario General

CORPORACIÓN PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE DEL ARCHIPIÉLAGO

DE SAN ANDRÉS, PROVIDENCIA Y SANTA CATALINA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20099-134425 en la cual consulta sobre el tratamiento contable que debe darse a los cheques que fueron girados por la Corporación por concepto de los valores retenidos a algunos contratistas para el pago de los aportes de salud y pensión que estos adeudaban y que, por asuntos jurídicos, no han sido cobrados por el beneficiario que para el caso se trata de FOSYGA.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su comunicación, debemos remitirnos al artículo 721 del Código de Comercio el cual 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 postdatado 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 ca-*

racterizar 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; (…)”

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 Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad 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 análogos. (…)

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”. En esta cuenta se encuentra creada la subcuenta 242529-Cheques no cobrados o por reclamar.

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”.

Ahora bien, en relación con los Procedimientos de Control Interno Contable, el numeral 3 de la Resolución 357 de 2008, establece que “Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

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”.

En ese orden de ideas, y con el fin de que se cumplan las características cualitativas de la información contable pública, en especial la de Confiabilidad, para el tratamiento de los cheques girados por la entidad contable pública que no han sido reclamados dentro de los 6 meses siguientes a su giro, se 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.

Lo anterior, teniendo en cuenta que no obstante existir físicamente los cheques, han transcurrido más de cinco años desde la fecha en que fueron girados, término superior a los seis meses establecidos en la ley para que el librado deba pagarlos.

Posteriormente, la entidad contable pública atendiendo lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, deberá adelantar todas aquellas acciones de orden administrativo pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que para el tratamiento de los cheques girados y que no han sido reclamados por el beneficiario, la entidad contable pública deberá debitar la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditar la subcuenta 242529-Cheques no cobrados o por reclamar, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Adicionalmente, la entidad deberá adelantar todas aquellas acciones de orden administrativo pertinentes a efectos de depurar la información contable, así como implementar los controles que sean necesarios para mejorar la calidad de la información en los términos definidos en el numeral 3º de la Resolución 357 de 2008.



- g. CONCEPTO 20099-135109. Reconocimiento de la distribución de excedentes financieros a la Nación, en establecimientos Públicos y Empresas Industriales y Comerciales del Estado no societarias

CONCEPTO 20099-135109 del 06-10-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	2425	Acreeedores
		1.2	3224	Excedentes financieros distribuidos (Db)
	Subtema		Reconocimiento de la distribución de excedentes financieros a la Nación, en establecimientos Públicos y Empresas Industriales y Comerciales del Estado no societarias	
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1470	Otros deudores/ Reglas de eliminación de Operaciones Recíprocas
		1.2	2425	Acreeedores/ Reglas de eliminación de Operaciones Recíprocas
	Subtema		Operaciones recíprocas por excedentes financieros, entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el ICFES	

Doctor

GENISBERTO LÓPEZ CONDE

Secretario General del ICFES

Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior (ICFES)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20099-135109, en la cual consulta el tratamiento contable que debe dar el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior (ICFES) a la distribución de excedentes financieros a la Nación. Asimismo consulta si el pasivo reconocido a favor de la Nación es objeto de reporte como operación recíproca y en caso afirmativo, con cuál entidad contable pública se debe reportar. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas-CGC 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.”*

De otro lado, el CGC describe la cuenta 2425-ACREEDORES, como aquella que *“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 contrapartida corresponde a (...) las subcuentas de las cuentas 1110-Depósitos en Instituciones Financieras, (...), 3224-Excedentes Financieros Distribuidos (Db), (...)

La dinámica de la cuenta indica que se debita con: *“(.)3- El valor del giro de los excedentes financieros.”* Y se acredita con: *“(.)3- El valor de los dividendos, participaciones y excedentes financieros distribuidos. (...)*”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 13 del Decreto 630 de 1996 *“Por el cual se modifica el decreto 359 de 1995”*, establece que: *“Los excedentes financieros del ejercicio fiscal anterior de los establecimientos públicos del orden nacional y de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta con el régimen de aquellas, deberán ser consignados a nombre de la Dirección del Tesoro Nacional, en la cuantía y fechas establecidas por el CONPES. El incumplimiento en dicho plazo, generará intereses de mora a la tasa máxima legal permitida, certificada por la Superintendencia Bancaria, liquidado sobre el saldo insoluto de la obligación.”* (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto, una vez el Consejo Nacional de Política Económica y Social apruebe y notifique a la entidad sobre la expedición del documento CONPES que hace referencia a la “Distribución de los excedentes financieros de los establecimientos Públicos y las Empresas Industriales y Comerciales del Estado no societarias, del orden nacional”, con corte a la vigencia respectiva, se debe registrar un débito en la subcuenta 322401-Excedentes financieros distribuidos, de la cuenta 3224-EXCEDENTES FINANCIEROS DISTRIBUIDOS (DB) y, un crédito en la subcuenta 242550-Excedentes Financieros, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Cuando se determine el giro de los recursos por parte del ICFES a la Nación, se debitará la subcuenta 242550-Excedentes Financieros, de la cuenta 2425-ACREEDORES, con contrapartida en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

De otra parte, de acuerdo con las reglas de eliminación a junio 30 de 2009, publicadas en la página web de la Contaduría www.contaduria.gov.co, la distribución de excedentes



es susceptible de reportarse como operación recíproca, entre el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior- ICFES en la subcuenta 242550- Excedentes financieros de la cuenta 2425-ACREEDORES y, el Ministerio de

Hacienda y Crédito Público en la subcuenta 147074- Excedentes financieros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

- h. CONCEPTO 200910-135837. Reconocimiento por parte del INVÍAS y de la Defensoría del Pueblo del incentivo previsto en la Ley 472 de 1998, por la instauración de Acciones Populares en contra del INVÍAS, y del porcentaje que se destina al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos que está a cargo de la Defensoría del Pueblo. Tratamiento de las operaciones recíprocas entre dichas entidades

Ver: D. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 5. Literal i.

Reglas de eliminación de operaciones recíprocas

- a. CONCEPTO 20099-135109. Operaciones recíprocas por excedentes financieros, entre el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el ICFES

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2425- Acreedores. Literal g.

2430- Subsidios asignados

- a. CONCEPTO 20097-132123. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social- Constitución de Patrimonio Autónomo

CONCEPTO 20097-132123 del 07-09-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2430 Subsidios asignados
		1.2	5550 Subsidios asignados
		1.3	83 Deudoras de control
Subtema		Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social- Constitución de Patrimonio Autónomo	
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1424 Recursos entregados en administración
		1.2	2430 Subsidios asignados
		1.3	83 Deudoras de control
Subtema		Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social - Constitución de Encargo fiduciario	

Doctora
 MELLISA ÁLVAREZ LICONA
 Jefe de Control Interno
 Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132123, en la cual nos informa que el ISVIMED es un establecimiento público cuyo objeto es gerenciar la vivienda de interés social en el municipio de Medellín. (. . .). Para cumplir con este objeto, la entidad recibe aportes de la Nación a través de FONVIVIENDA, del departamento de Antioquia mediante la Empresa de Vivienda de Antioquia (VIVA) y de los grupos familiares beneficiados con los subsidios, dichos

aportes en virtud del mandato legal deben ser administrados a través de la celebración de un contrato de fiducia, el cual puede tratarse de un encargo fiduciario o de un fideicomiso, donde ingresan tanto los recursos aportados por el ISVIMED como los aportados por la Nación, el departamento y los grupos familiares. Es de anotar que estos últimos aportes son consignados directamente por las entidades aportantes en el encargo fiduciario o fideicomiso, razón por la cual no ingresan a la tesorería del ISVIMED ni a su presupuesto.



Por lo anterior consulta:

1. ¿Al momento de transferir los recursos del subsidio municipal a la fiduciaria, es correcto afectar la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN?
2. ¿En la medida en que se van ejecutando los proyectos, ISVIMED debe reconocerlos en la cuenta 1605-CONSTRUCCIONES EN CURSO?
3. ¿Qué registros contables se deben realizar en el momento de entregar las viviendas?
4. ¿Se puede llevar el valor de los subsidios al gasto, y hacer uso de las cuentas de orden para el seguimiento de los proyectos?

CONSIDERACIONES

1.1. Tratamiento contable contrato de fiducia mercantil.

El Acuerdo 52 de 2008, por el cual se crea el Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED), en el artículo 1° señala que *“Transfórmese el Fondo de Vivienda de Interés Social del Municipio de Medellín FOVIMED por el Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín, el cual estará dotado de personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa.*

PARÁGRAFO: *La sigla del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín será ISVIMED, la cual podrá utilizar para todos los efectos, actos, operaciones y para identificar bienes de su propiedad”.*

El artículo 3° del citado acuerdo establece como objeto de la entidad: *“Gerenciar la vivienda de interés social en el Municipio de Medellín, conduciendo a la solución de las necesidades habitacionales; especialmente de los asentamientos humanos y grupos familiares en situación de pobreza y vulnerabilidad; involucrando a los diferentes actores públicos, privados y comunitarios en la gestión y ejecución de proyectos de construcción de vivienda nueva, titulación y legalización, mejoramiento de vivienda, mejoramiento de entorno, reasentamiento, acompañamiento social, gestión inmobiliaria y demás actuaciones integrales de vivienda y hábitat en el contexto urbano y rural Municipal y regional”.*

El artículo 4° del citado acuerdo, establece como funciones de esta entidad, entre otras, las siguientes:

1. *Desarrollar todas las actividades relacionadas con la planeación estratégica para la implementación del plan habitacional.*
2. *Desarrollar todas las actividades relacionadas con la promoción y desarrollo de proyectos de vivienda de interés social, con el fin de obtener de fuentes públicas y privadas recursos e insumos para su ejecución.(...)*
9. *Otorgar subsidios de vivienda a familias de bajos ingresos o canalizar y/o gestionar los recursos correspondientes de conformidad con la ley”.*

De otra parte, el artículo 2° del decreto 2190 de 2009, en lo relacionado con el Subsidio de Vivienda de Interés Social, define al oferente de soluciones de vivienda en los siguientes términos: *“Es la persona natural o jurídica, patrimonio autónomo cuyo vocero es una sociedad fiduciaria o la entidad territorial, que puede construir o no directamente la solución de vivienda, y que está legalmente habilitado para establecer el vínculo jurídico directo con los hogares beneficiarios del subsidio familiar, que se concreta en las soluciones para adquisición, construcción en sitio propio, mejoramiento o mejoramiento para vivienda saludable.*

Las labores de formulación, promoción o gestión de los planes o programas bajo cualquiera de las soluciones de vivienda aquí indicadas podrán ser desarrolladas directamente por el oferente, o por terceros que desempeñen el rol de operadores o gestores de la solución del caso. (Subrayado fuera de texto)

Así mismo, el artículo 59 del citado decreto, respecto al giro anticipado del subsidio, indica que *“El beneficiario del subsidio podrá autorizar el giro anticipado del mismo a favor del oferente. Para proceder a ello, deberá este presentar ante la entidad otorgante o el operador, el certificado de elegibilidad del proyecto, las respectivas promesas de compraventa o los contratos previos para la adquisición del dominio, acreditar la constitución de un encargo fiduciario para la administración unificada de los recursos del subsidio, el contrato que garantice la labor de interventoría, y una póliza que cubra la restitución de los dineros entregados por cuenta del subsidio en caso de incumplimiento, que deberá cubrir el ciento diez por ciento (110%) del valor de los subsidios que entregará la entidad otorgante.*

El cien por ciento (100%) del valor de los subsidios se desembolsará al encargo fiduciario”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la cláusula primera del Contrato de Fiducia Mercantil de Administración de Recursos Proyecto la Aurora, celebrado entre el Fondo de Vivienda de Interés Social del Municipio de Medellín (FOVIMED) hoy ISVIMED, en calidad de FIDEICOMITENTE A, los beneficiarios del subsidio de vivienda en calidad de FIDEICOMITENTE B o simplemente LOS FIDEICOMITENTES y la Fiduciaria Central S.A., establece en las consideraciones del contrato lo siguiente: **“Quinto. LOS FIDEICOMITENTES** mediante la suscripción de este contrato, manifiestan conocer entre otros aspectos que;

1. *El oferente del citado proyecto inmobiliario es el **MUNICIPIO DE MEDELLÍN o FOVIMED**, cuya calidad será cedida al patrimonio autónomo o fideicomiso que en virtud de este contrato de fiducia mercantil se conforma, (...).*
4. *La calidad de Promitente Vendedor que el Municipio de Medellín tiene en las promesas de compraventa que con ellos celebró, será cedida al presente fideicomiso, adquiriendo éste en consecuencia al momento en que se suscriba el correspondiente acto jurídico de cesión dicha calidad. En consecuencia será el Fideicomiso el que les transfiera el derecho de dominio sobre*



las unidades inmobiliarias resultantes del proyecto inmobiliario denominado LA AURORA, (...) (Subrayado fuera de texto).

Respecto al objeto del contrato, la cláusula primera, establece que "El objeto del presente contrato consiste en que **LA FIDUCIARIA** administre los bienes que ingresan al presente fideicomiso, bajo los términos y condiciones establecidos en este contrato".

A su vez, la cláusula segunda, señala que "**LOS FIDEICOMITENTES** a través de la suscripción del presente contrato de fiducia mercantil, instruyen expresa e irrevocablemente al **FONDO DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL DEL MUNICIPIO DE MEDELLÍN - FOVIMED**, para que la totalidad del Subsidio de Vivienda de Interés Social Municipal que les ha sido otorgado en dinero, sea transferido por cuenta de ellos a título de fiducia mercantil a favor de **LA FIDUCIARIA** y dentro de los dos (2) días hábiles siguientes a la firma del presente contrato, para la conformación del presente patrimonio autónomo. De igual modo, **LOS FIDEICOMITENTES** transfieren a título de fiducia mercantil a **LA FIDUCIARIA** para el presente fideicomiso, el derecho a recibir por su cuenta y de parte del **FONDO DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL DEL MUNICIPIO DE MEDELLÍN - FOVIMED**, la titularidad del derecho de dominio sobre los inmuebles que les ha otorgado como Subsidio de Vivienda de Interés Social en especie, previo a la fecha en que el fideicomiso, en la medida en que haya adquirido la calidad de promitente vendedor de las unidades inmobiliarias resultantes del proyecto inmobiliario, debe transferirles el dominio de las mismas mediante la correspondiente escritura pública". (Subrayado fuera de texto).

La cláusula tercera, señala que "**LOS FIDEICOMITENTES** adquirieron la titularidad sobre dichos bienes, con ocasión de la asignación de los Subsidios Municipales realizada por el **FONDO DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL DEL MUNICIPIO DE MEDELLÍN-FOVIMED**, antes indicada".

La cláusula cuarta, respecto de la conformación del patrimonio autónomo anota que "Con los recursos transferidos por **LOS FIDEICOMITENTES** se conforma el presente Patrimonio Autónomo denominado **FIDEICOMISO LA AURORA**, el cual se verá incrementado con los demás bienes o recursos que sean transferidos o entregado con posterioridad".

La cláusula quinta del citado contrato, indica: "Para el desarrollo del presente contrato **LA FIDUCIARIA** obrará de conformidad con las siguientes instrucciones impartidas por **LOS FIDEICOMITENTES**:

1. Recibir para el presente patrimonio autónomo los recursos que le sean entregados.

(...)

4. Administrar los recursos de conformidad con las instrucciones que le sean impartidas por el Comité Fiduciario que en virtud de la celebración de este contrato se conforma.

(...)

7. Aceptar mediante orden de compra como vocera del fideicomiso la oferta mercantil de construcción a precio fijo unitario no reajutable, con la firma constructora que el Comité Fiduciario seleccione de las propuestas que a dicho órgano le sean presentadas.

(...)

9. Suscribir como vocera del Fideicomiso el documento de cesión de la posición contractual de Promitente Vendedor que en la actualidad tiene el Municipio de Medellín o FOVIMED en las promesas de compraventa celebradas con los Fideicomitentes, sobre los inmuebles que formarán parte del proyecto inmobiliario denominado **LA AURORA**, una vez estén dadas las condiciones para la celebración de tal acto jurídico, (...).

10. Suscribir la escritura pública mediante la cual el **FONDO DE VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL DEL MUNICIPIO DE MEDELLÍN-FOVIMED**, en cumplimiento de lo consignado en la Resolución en virtud de la cual asigne en especie a **LOS FIDEICOMITENTES** el inmueble o los inmuebles sobre los cuales se desarrollará el proyecto inmobiliario, transfiera los mismos por cuenta de **LOS FIDEICOMITENTES** a la Fiduciaria a título de fiducia mercantil para incrementar el presente fideicomiso. (...)

11. Suscribir como vocera del Fideicomiso conjuntamente con el constructor del proyecto inmobiliario LA AURORA, la escritura pública de compraventa que dé cumplimiento a la promesa de compraventa de que trata el anterior numeral, a través de la cual se efectúe la transferencia del derecho de dominio del inmueble correspondiente a cada **FIDEICOMITENTE**".

La cláusula séptima, señala como obligaciones de la fiduciaria entre otras las siguientes:

1. Ejecutar la presente Fiducia en los términos de las instrucciones impartidas en este contrato y de aquellas que en su momento le imparta el Comité Fiduciario de este fideicomiso".

La cláusula octava del citado contrato de fiducia mercantil indica que "Son beneficiarios del presente Patrimonio Autónomo **LOS FIDEICOMITENTES**".

Respecto al contrato de fiducia mercantil, el concepto 2006023810-001 del 26 de julio de 2006, expedido por la Superintendencia Financiera, expresa que "La celebración de un contrato de fiducia mercantil implica la transferencia de los bienes afectos al cumplimiento de una finalidad determinada y comporta el surgimiento de un patrimonio autónomo deslindado del resto del activo del fiduciario". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 9.1.2.3 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las cuentas por pagar, indica que "Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal.



(...) *Las cuentas por pagar se revelan en función de los hechos que originan la obligación, tales como: Adquisición de bienes y servicios, transferencias, impuestos, depósitos, avances y anticipos y costos de endeudamiento. Adicionalmente, se clasifican atendiendo la operación especializada de algunas entidades contables públicas, entre otros: Aportes a afiliados, subsidios asignados, seguros y reaseguros, premios por pagar, administración del sistema de seguridad social y fondo de solidaridad y garantía en salud*". (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS en el siguiente sentido: "Representa el valor de los recursos recibidos por la entidad contable pública, en virtud de un mandato legal, con el propósito de entregarlos a la comunidad para colaborar con la solución de las necesidades básicas insatisfechas. También incluye el valor de los subsidios otorgados directamente por la entidad contable pública.

En tal sentido, teniendo en cuenta que el beneficiario del subsidio puede autorizar el giro anticipado del subsidio otorgado por la Nación a través de FONVIVIENDA, a favor del oferente del proyecto, y que para este caso en particular FOVIMED, hoy ISVIMED, cedió su calidad de oferente al patrimonio autónomo constituido, el ISVIMED no debe realizar ningún registro contable respecto a los recursos girados por la Nación.

Ahora bien, respecto al subsidio municipal el municipio de Medellín gira los recursos al ISVIMED en calidad de transferencia para que este último otorgue el subsidio en dinero o en especie a los beneficiarios del mismo. Por consiguiente, en el momento en que se genere la respectiva obligación de entregar los subsidios, el ISVIMED debe registrar un débito en la subcuenta 555001-VIVIENDA de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y como contrapartida la subcuenta 243001-VIVIENDA de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Por tanto, dado que los beneficiarios del subsidio de vivienda aceptan que el ISVIMED traslade por cuenta de estos, el subsidio otorgado para la conformación de un patrimonio autónomo, el ISVIMED debe cancelar el pasivo previamente constituido en la subcuenta 243001-VIVIENDA, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS y como contrapartida la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 151002-TERRENOS de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, dependiendo de si el subsidio es otorgado en dinero o en especie.

Así las cosas, teniendo en cuenta que la construcción de las unidades habitacionales es realizada por el constructor elegido por el Comité Fiduciario del patrimonio autónomo, y los bienes producidos son entregados directamente por la constructora y la fiduciaria a los beneficiarios del subsidio, no son objeto de registro por parte del ISVIMED.

No obstante, el ISVIMED debe llevar un control de los recursos entregados para la ejecución del contrato en cuentas

de orden de control, los cuales debe ir disminuyendo en la medida que avance el proyecto.

1.2. Tratamiento contable del encargo fiduciario

La cláusula primera del Encargo Fiduciario para la administración de recursos No. 100-08M, celebrado entre el Fondo de Vivienda de Interés Social del Municipio de Medellín-FOVIMED hoy ISVIMED, en calidad de CONSTITUYENTE y la Fiduciaria Central S.A., establece que "El objeto del presente encargo consiste en:

- i. *La administración por parte de **LA FIDUCIARIA** de los recursos del subsidio de vivienda de interés social entregados por **EL CONSTITUYENTE**, para que sean aplicados por sus beneficiarios en la adquisición de una unidad de vivienda en el proyecto.*
- ii. *Los recursos que serán entregados a **LA FIDUCIARIA**, serán invertidos temporalmente a través de la Cartera Colectiva Abierta FIDUCENTRAL que administra **LA FIDUCIARIA** y*
- iii. *Girar –de conformidad con las instrucciones impartidas en este contrato– a los grupos familiares beneficiarios del subsidio familiar de vivienda de interés social, los recursos que se encuentran en el encargo fiduciario, para que sean aplicados por estos a la adquisición de unidades de vivienda del Proyecto".* (Subrayado fuera de texto).

La cláusula segunda, expresa que "Los recursos materia de administración a través del presente encargo en los términos de este contrato son los equivalentes a **MIL TRESCIENTOS NOVENTA Y SEIS MILLONES TRESCIENTOS OCHENTA MIL TRESCIENTOS TREINTA Y UN PESOS M/CTE (\$1.396.380.331)**".

La cláusula tercera, indica que "Para el desarrollo del objeto del presente encargo, **LA FIDUCIARIA** procederá de conformidad con las siguientes instrucciones expresas e irrevocables:

1. *Recibir a título de encargo fiduciario las sumas de dinero de que trata la cláusula segunda del presente contrato mediante consignación efectuada en la Cuenta de Ahorros No. (...)*
2. *Invertir los recursos mencionados en el numeral anterior en la cartera colectiva abierta fiduciaria que administra **LA FIDUCIARIA** cuyo reglamento mediante la suscripción de este documento (...)*
3. *Girar, previa instrucción de **EL CONSTITUYENTE** a los beneficiarios del subsidio familiar de vivienda de interés social la prorrata del valor que les corresponde por este concepto, de conformidad con la asignación realizada por **EL CONSTITUYENTE**, recursos que deberán ser aplicados por los beneficiarios en el proyecto para la cual se postularon.*



4. **LA FIDUCIARIA** podrá girar los recursos antes mencionados junto con sus rendimientos siempre y cuando éstos sean para aplicar a la adquisición de unidades de vivienda por parte de los beneficiarios del subsidio.
5. **LA FIDUCIARIA** solo podrá hacer giros de los recursos del subsidio a personas distintas a los beneficiarios del mismo, siempre que los recursos sean para cancelar parte de la unidad de vivienda al oferente del proyecto, transferirlos a un patrimonio autónomo administrado por **FIDUCENTRAL S.A.** y, en todo caso, previa autorización escrita emitida por parte de **EL CONSTITUYENTE**.
6. **LA FIDUCIARIA** no podrá efectuar ningún desembolso si no se cuenta con la autorización expresa de **EL CONSTITUYENTE** y el beneficiario del subsidio de interés social”.

La cláusula cuarta, respecto a los beneficiarios del encargo, establece que “Son beneficiarios de este contrato los **NOVENTA (90)** grupos familiares, postulados ante **EL CONSTITUYENTE**, que tengan la calidad de beneficiarios del subsidio de vivienda de interés social y que se encuentren interesados en adquirir unidades de vivienda en el proyecto de vivienda de interés social.

Igualmente, será beneficiario del presente contrato de encargo fiduciario **EL CONSTITUYENTE**, en los rendimientos generados en el contrato de encargo fiduciario y/o en los recursos con sus correspondientes rendimientos, en el evento que, en desarrollo del presente contrato, no puedan ser girados a los beneficiarios del subsidio familiar de vivienda.

La cláusula sexta en cuanto a las obligaciones de la fiduciaria, indica que “**LA FIDUCIARIA** para el cumplimiento de este contrato se obliga especialmente a:

1. Realizar los actos tendientes al desarrollo del objeto de este Encargo, de conformidad con las instrucciones irrevocables impartidas por **EL CONSTITUYENTE**. (...)
3. Rendir a **EL CONSTITUYENTE** cuentas comprobadas de su gestión una vez cada seis meses calendario, contados a partir de la suscripción del presente contrato”.

En lo relacionado con el concepto de Negocios Fiduciarios, la Circular Básica Jurídica (Circular Externa No. 007 de 1996) de la Superintendencia Financiera de Colombia, expresa que “(...) se entiende por negocios fiduciarios aquellos actos de confianza en virtud de los cuales una persona entrega a otra uno o más bienes determinados, transfiriéndole o no la propiedad de los mismos, con el propósito de que ésta cumpla con ellos una finalidad específica, bien sea en beneficio del fideicomitente o de un tercero. Dentro de este concepto se incluyen la fiducia mercantil y los encargos fiduciarios al igual que los negocios denominados de fiducia pública y los encargos fiduciarios públicos de que tratan la Ley 80 de 1993 y las normas que la modifiquen o sustituyan.

Cuando haya transferencia de la propiedad de los bienes se estará ante la denominada fiducia mercantil regulada

en el artículo 1226 y siguientes del Código de Comercio. Si no hay transferencia de la propiedad se estará ante un encargo fiduciario. (...) (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el numeral 9.1.1.3 contenido en el Plan General de Contabilidad que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con 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.

Así mismo, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN 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.

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

De acuerdo con la información suministrada por la Doctora Mellissa Álvarez, mediante correo electrónico, en el momento en que la entidad constituye el encargo fiduciario, aún no se han otorgado los subsidios de vivienda. Por tanto, teniendo en cuenta que la constitución del encargo fiduciario, tiene por objeto la administración de los recursos que el ISVIMED ha destinado para efectos de otorgar los subsidios de vivienda, la entidad debe reconocer estos recursos en la subcuenta 142401-ENCARGOS FIDUCIARIOS de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el momento en que el ISVIMED otorgue los subsidios y se genere la respectiva obligación de entregar los subsidios a los diferentes beneficiarios, el ISVIMED debe registrar un débito en la subcuenta 555001-VIVIENDA de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y como contrapartida la subcuenta 243001-VIVIENDA de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS

Es de anotar que en el momento que el ISVIMED ordene a la fiduciaria el giro de los recursos a los beneficiarios del subsidio o al constructor de la vivienda, debe registrar un débito en la subcuenta 243001-SUBSIDIOS ASIGNADOS y como contrapartida la subcuenta 142401-ENCARGOS FIDUCIARIOS.

Finalmente el ISVIMED no debe revelar en las cuentas del activo la construcción de las unidades habitacionales, toda vez que no es la entidad responsable de adelantar el proyecto de construcción de dichas unidades.



CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1.1. Tratamiento contable del patrimonio autónomo

Pregunta 1.

Teniendo en cuenta que los beneficiarios del subsidio de vivienda aceptan que el ISVIMED traslade por cuenta de estos, el subsidio otorgado por dicho instituto para la conformación de un patrimonio autónomo, el ISVIMED debe cancelar el pasivo previamente constituido en la subcuenta 243001-VIVIENDA y como contrapartida la respectiva subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS o la subcuenta 151002-TERRENOS de la cuenta 1510-MERCANCIAS EN EXISTENCIA, dependiendo de si el subsidio es otorgado en dinero o en especie.

Pregunta 2 y 4.

Respecto a si el ISVIMED debe revelar en las cuentas del activo, la construcción de las unidades habitacionales, estas no son objeto de registro en la contabilidad de la entidad, siempre que se trate de proyectos en los cuales el ISVIMED no es el responsable de adelantar el proyecto de construcción de dichas unidades.

No obstante, el ISVIMED debe llevar un control de los recursos entregados para la ejecución del contrato en cuentas de orden de control, las cuales deben ir disminuyendo en la medida que avance el proyecto.

En cuanto al reconocimiento del subsidio municipal como un gasto, este se debe registrar en el momento en que se genere la respectiva obligación de entregar los subsidios a los diferentes beneficiarios, debitando la subcuenta 555001-VIVIENDA de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y como contrapartida la subcuenta 243001-VIVIENDA de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Pregunta 3.

En el momento en que los responsables (fiduciaria y/o el constructor) realicen la entrega de las viviendas, el ISVIMED debe agotar el saldo registrado en las cuentas de orden, el cual debe agotarse en la medida en que avance la ejecución del proyecto.

1.2. Tratamiento contable del encargo fiduciario

Pregunta 1

Para el caso de la constitución del encargo fiduciario, el ISVIMED debe reconocer estos recursos en la subcuenta 142401-ENCARGOS FIDUCIARIOS de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

En el momento en que el ISVIMED otorgue los subsidios y se genere la respectiva obligación de entregar los subsidios a los diferentes beneficiarios, debe registrar un débito en la subcuenta 555001-VIVIENDA de la cuenta 5550-SUBSIDIOS ASIGNADOS y como contrapartida la subcuenta 243001-VIVIENDA de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS.

Es de anotar que en el momento en que el ISVIMED ordene a la fiduciaria el giro de los recursos a los beneficiarios del subsidio o al constructor de la vivienda, debe registrar un débito en la subcuenta 243001-SUBSIDIOS ASIGNADOS y como contrapartida la subcuenta 142401-ENCARGOS FIDUCIARIOS.

Preguntas 2 y 4.

Respecto a si el ISVIMED debe revelar en las cuentas del activo, la construcción de las unidades habitacionales, estas no son objeto de registro en la contabilidad de la entidad, siempre que se trate de proyectos en los cuales el ISVIMED no es responsable de adelantar el proyecto de construcción de dichas unidades.

No obstante, si lo considera pertinente, el ISVIMED puede llevar un control de los recursos entregados al constructor de la vivienda para la ejecución de los proyectos de vivienda en cuentas de orden de control, las cuales debe ir disminuyendo en la medida en que avance el proyecto.

Pregunta 3.

En el momento en que los responsables (fiduciaria y/o el constructor) realicen la entrega de las viviendas, el ISVIMED debe agotar el saldo registrado en las cuentas de orden, el cual debe agotarse en la medida en que avance la ejecución del proyecto.



- b. CONCEPTO 20097-132123. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social- Constitución de Encargo fiduciario.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2430- Subsidios asignados. Literal a.

2436- Retención en la fuente e impuesto de timbre

- a. CONCEPTO 200910-135978. Reconocimiento de los valores retenidos por contratos de construcción

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.4.4. Literal b.

2440- Impuestos, contribuciones y tasas

- a. CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental-FCA, administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales-CAR al FCA y el tratamiento de operaciones recíprocas (Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09).

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401- Ingresos no tributarios. Literal h.

2445- Impuesto al Valor Agregado

- a. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento de IVA descontable

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5101-Sueldos y salarios. Literal c.

2450- Avances y anticipos recibidos

- a. CONCEPTO 20099-135454. Reconocimiento por parte de la ESE-Hospital Marco Fidel Suárez de recursos recibidos por suscripción de convenio interadministrativo con el Departamento de Antioquia- Dirección Seccional de Salud y Protección Social-DSSA

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1409- Servicios de salud. Literal c.

- b. CONCEPTO 20096-131144. Reconocimiento de Convenio interadministrativo para prestación de servicios de salud, suscrito entre la Alcaldía Municipal de Orito y la ESE Hospital Orito.

CONCEPTO 20096-131144 del 13-07-09

1-2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS		
	Tema	1.1	2450	Avances y anticipos recibidos	
		1.2	4312	Servicios de salud	
Subtema	Reconocimiento de Convenio interadministrativo para prestación de servicios de salud, suscrito entre la Alcaldía Municipal de Orito y la ESE Hospital Orito				

Doctora
ANA MILENA RAMÍREZ MUÑOZ
Contadora
HOSPITAL ORITO ESE

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20096-131144, en la cual consulta cuál es el tratamiento contable del convenio interadministrativo celebrado

entre la Alcaldía Municipal de Orito y la ESE Hospital Orito, en lo relacionado con las siguientes transacciones:

1. Reconocimiento contable en el momento del anticipo, así como cuando se realicen los gastos o erogaciones necesarias para el cumplimiento del mismo (sic).



2. Reconocimiento contable cuando se realice el pago final y cómo afecta el presupuesto.
3. Tratamiento presupuestal del convenio.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos al párrafo 117 del Régimen de Contabilidad Pública, el cual respecto al principio contable público 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”*.

Por su parte, el párrafo 264, respecto a los ingresos, establece que *“son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.”*

El párrafo 265 en relación con el reconocimiento de los ingresos dispone 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. 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”*.

Respecto al reconocimiento de los ingresos por prestación de servicios, el párrafo 267 establece que *“se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo”*.

El párrafo 282 del Régimen de Contabilidad Pública, dispone 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”*.

En cuanto al reconocimiento de los gastos, el párrafo 283 establece que *“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 prin-*

cipio 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”.

De otra parte, la cláusula primera del convenio celebrado entre la Alcaldía Municipal de Orito y la ESE Hospital Orito, establece que *“El objeto del presente es para la ejecución de acciones de Prevención, Promoción y Vigilancia de Salud Pública del Plan de Intervenciones Colectivas (PLAN TERRITORIAL DE SALUD) 2009”*.

Respecto a la forma de pago, la cláusula Séptima establece que *“el MUNICIPIO cancelará al HOSPITAL, en pagos porcentuales de la siguiente manera: El 50% a la legalización del presente convenio, otro 25% previa presentación del informe en las condiciones establecidas en la cláusula Tercera y previa certificación suscrita por el supervisor el 30 de junio de 2009, el 25% final se cancelará previa presentación de legalización del segundo avance, informe técnico financiero del segundo desembolso y base de datos el 20 de diciembre de 2009, pleno cumplimiento del convenio No. 001.”*

Así las cosas, una vez realizado el análisis normativo, y tal como se puede deducir de la lectura de las cláusulas del convenio, en el desarrollo de éste se tipifica la prestación de servicios por parte del Hospital Orito a la Alcaldía Municipal de Orito, por lo cual el reconocimiento contable de las transacciones originadas en la ejecución de los convenios interadministrativos debe 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 evitar que se sobreestimen los activos y los ingresos, así como la subestimación de los pasivos y los gastos.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que de los convenios suscritos entre la Alcaldía Municipal de Orito y el Hospital Orito se debe realizar atendiendo los registros indicados en las consideraciones de esta consulta, en los siguientes términos:

1. Con la entrega de los recursos por parte de la Alcaldía Municipal al Hospital, dicha alcaldía debitará la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS por el valor de los recursos entregados y acreditará la correspondiente subcuenta de las cuentas del grupo 11-EFECTIVO, según corresponda.

Por su parte, el Hospital al recibir los recursos debitará la correspondiente subcuenta de las cuentas del grupo 11-EFECTIVO, según corresponda y acreditará la subcuenta



245001- Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Ahora bien, con la prestación del servicio por parte del Hospital, previo al informe sobre las actividades realizadas, la Alcaldía Municipal deberá reconocer el gasto correspondiente y disminuir mediante un crédito la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS por el valor de los recursos utilizados.

El Hospital deberá reconocer el ingreso correspondiente por la prestación del servicio y debitará la subcuenta 245001- Anticipos sobre ventas de bienes y servicios, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

2. Para el reconocimiento contable del último pago, una vez cumplidas las condiciones establecidas en el convenio, la Alcaldía Municipal deberá reconocer el gasto correspondiente. El Hospital al recibir los recursos deberá reconocer el ingreso correspondiente por la prestación del servicio.
3. En relación con la solicitud de conceptuar sobre el tratamiento presupuestal del convenio, me permito informarle que el tema consultado desborda las funciones asignadas al Contador General de la Nación en el artículo 354 de la Constitución Política y el artículo 3º de la Ley 298 de 1996.

- c. CONCEPTO 20097-131916. Reconocimiento de convenio interadministrativo para ejecución de acciones de Prevención, Promoción y Vigilancia en Salud Pública, suscrito entre la ESE Hospital Orito y la Alcaldía Municipal de Orito.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 24- Cuentas por Pagar. Literal b.

- d. CONCEPTO 20097-132441. Reconocimiento del convenio interadministrativo suscrito entre el Instituto Colombiano del Deporte-COLDEPORTES y la Universidad Pedagógica Nacional para la ejecución de la IV fase del proyecto denominado "ESCUELAS VIRTUALES DE DEPORTES"

CONCEPTO 20097-132441 del 16-09-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2450 Avances y anticipos recibidos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del convenio interadministrativo suscrito entre el Instituto Colombiano del Deporte-COLDEPORTES y la Universidad Pedagógica Nacional para la ejecución de la IV fase del proyecto denominado "ESCUELAS VIRTUALES DE DEPORTES"

Doctor
 JORGE ARMANDO SOLÓRZANO S.
 Jefe de Oficina de Control Interno
 Universidad Pedagógica Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132441, en la cual consulta el tratamiento contable del Convenio Interadministrativo celebrado entre COLDEPORTES y la Universidad Pedagógica Nacional.

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del Convenio Interadministrativo No. 111, celebrado entre COLDEPORTES y la Universidad Pedagógica Nacional, establece como objeto del mismo "Aunar esfuerzos entre el Instituto Colombiano del Deporte-COLDEPORTES y LA UNIVERSIDAD PEDAGÓGICA NACIONAL, para la ejecución de la IV fase del proyecto denominado "ESCUELAS VIRTUALES DE DEPORTES", de conformidad

con el proyecto viabilizado y sustentado a través del respectivo estudio de oportunidad y conveniencia por la Subdirección Técnica y la propuesta presentada".

La cláusula tercera, del citado convenio, señala que "El valor del presente acuerdo específico es de (...) (\$2.500.000.000.00), que se aportarán con cargo al presupuesto de la presente vigencia".

Por su parte, la cláusula cuarta en lo relacionado con la forma de desembolso de los recursos, indica que "COLDEPORTES entregará el valor del aporte del presente acuerdo específico de la siguiente manera: a) Un pago correspondiente al cincuenta por ciento (50%) del valor total, una vez cumplidos los requisitos de perfeccionamiento y ejecución; b) Un 40% en el mes de julio de 2009, previo informe



del supervisor acerca el avance de la ejecución; y c) El 10% restante a la entrega del total de los productos detallados en la fase IV y certificación de recibo a satisfacción suscrita por el supervisor del convenio”.

La cláusula quinta, establece como obligaciones de las partes, las siguientes: **“A. OBLIGACIONES DE COLDEPORTES:** 1. Entregar el aporte en la forma señalada en este acuerdo. 2 Ejercer a través de la Subdirección Técnica o quien ésta designe, la supervisión del cumplimiento del objeto y de las obligaciones a cargo de la entidad, estipuladas en el presente acuerdo. (...) **B. OBLIGACIONES DE LA UNIVERSIDAD** 1. Cumplir a cabalidad el objeto en la forma y tiempo convenido así como las actividades pactadas, (...). 2. Realizar y producir 13 programas para televisión con las características señaladas anteriormente. 3. Diseñar 13 cartillas con el material textual de los respectivos deportes (...). 4. Diseñar y poner en funcionamiento 13 aulas virtuales con el contenido y características señaladas (...) 9. Presentar los informes técnicos, administrativos y financieros al supervisor del convenio en los períodos y tiempos que este indique, así como una rendición de cuentas (...) 12. Restituir a COLDEPORTES los excedentes que resulten al vencimiento del convenio, en la forma y períodos indicados en la cláusula cuarta. 13. Manejar en forma independiente los recursos aportados mediante el presente acuerdo y llevar contabilidad separada y especial de los recursos del mismo. (...)” (Subrayado fuera de texto).

La cláusula sexta, respecto de los aportes establece que **“A. APORTES DE COLDEPORTES:** De conformidad con la disponibilidad de recursos destinará la suma de (...) (2.500.000.000.00). **B. APORTES DE LA UNIVERSIDAD:** Aportará el recurso administrativo, humano y técnico necesario para dar ajustado cumplimiento al presente convenio, puntualmente, lo indicado tanto en el proyecto como en el estudio de oportunidad y conveniencia”.

La cláusula séptima en lo referente a la destinación de los recursos, indica que **“LA UNIVERSIDAD deberá destinar los recursos económicos aportados en este acuerdo específico, única y exclusivamente, para el desarrollo del objeto”.**

Por su parte, el párrafo 202 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), establece que **“Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal”.**

A su vez, el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2450-AVANCES

Y ANTICIPOS RECIBIDOS, como **“el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración. La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1105-Caja y 1110-depósitos en Instituciones Financieras”.** Asimismo, 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”.**

En ese orden de ideas, los recursos recibidos por la Universidad Pedagógica Nacional corresponden a un pasivo, por tratarse de recursos que recibe para adelantar las actividades contempladas en el convenio y de los cuales debe rendir cuenta en la medida que hace uso de los mismos. Por tanto, el registro contable corresponde a un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la subcuenta 245003-ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

Así mismo, a medida que se van ejecutando los recursos y se elaboran las actas parciales de avance en las cuales se liquidan los costos del proyecto, la Universidad Pedagógica Nacional debita la subcuenta 245003-ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

CONCLUSIÓN

Los recursos recibidos por la Universidad Pedagógica Nacional corresponden a un pasivo para la entidad, por tratarse de recursos que recibe para adelantar las actividades contempladas en el convenio y de los cuales debe rendir cuenta en la medida que hace uso de ellos. Por tanto, el registro contable corresponde a un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la subcuenta 245003-ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS.

En la medida que se van ejecutando los recursos y se elaboran las actas parciales de avance en las cuales se liquidan los costos de los proyectos, la Universidad Pedagógica Nacional debita la subcuenta 245003-ANTICIPOS SOBRE CONVENIOS Y ACUERDOS, de la cuenta 2450-AVANCES Y ANTICIPOS RECIBIDOS y acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.



2453-Recursos recibidos en administración

- a. CONCEPTO 20093-126920. Reconocimiento de Convenio interadministrativo para proyectos de inversión, suscrito entre EMPOCHIQUINQUIRÁ y el municipio de Chiquinquirá.

CONCEPTO 20093-126920 del 2-04-09			
TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
Tema	1.1	2453	Recursos recibidos en administración
	1.2	1420	Avances y anticipos entregados
	1.3	1615	Construcciones en curso
	1.4	1645	Plantas, ductos y túneles
	1.5	1650	Redes, líneas y cables
Subtema		Reconocimiento de Convenio interadministrativo para proyectos de inversión, suscrito entre EMPOCHIQUINQUIRÁ y el municipio de Chiquinquirá	

Doctora

ASTRID DURÁN BALLESTEROS

Contadora

EMPOCHIQUINQUIRÁ ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación enviada por correo electrónico del 13 de marzo, radicada con el expediente número 20093-126920, en la cual consulta cuál es el procedimiento para registrar un convenio interadministrativo cuyo objeto es cooperar y unar esfuerzos, administrativos, financieros y técnicos necesarios para la ejecución del proyecto de inversión para la construcción, mejoramiento y mantenimiento de redes de alcantarillado de algunos barrios y la construcción de alcantarillado sanitario, alcantarillado pluvial y red de agua potable de una urbanización, con aportes de EMPOCHIQUINQUIRÁ y del Municipio de Chiquinquirá. La forma de pago es un anticipo del 50%, al perfeccionamiento y legalización del convenio y el 50% restante por actas parciales a satisfacción de la interventoría.

De forma específica pregunta *“cómo se maneja porque este valor es una inversión del municipio, pero empochiquinquirá debe manejar este monto, es quien va a controlar la elaboración de las obras, y es quien realiza las respectivas retenciones, etc.”*

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en respuesta a la pregunta *“¿Quién es el propietario de la infraestructura necesaria para la prestación del servicio de acueducto y alcantarillado?”* respondió en el concepto 636 de 2008, lo siguiente:

“De igual forma, puede presentarse el caso de que una entidad pública aporte bienes o derechos a una empresa de servicios públicos domiciliarios con el objeto de apoyar la prestación de los servicios públicos a su cargo, aporte que bien puede tener la forma de infraestructura

de servicios; en este caso, al tenor de lo dispuesto en el artículo 87.9 de la Ley 142 de 1994, el aporte hecho será de propiedad de la entidad aportante, lo que deberá reflejarse en la tarifa del servicio a través de un menor valor en la misma, igual al rendimiento o renta que habría tenido el bien de haber pertenecido a particulares.” (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS *“Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios. (...)”* (Subrayado fuera de texto).

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.”*

La cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO *“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 cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN *“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.”*

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que EMPOCHIQUINQUIRÁ maneja los recursos y controla la construcción de las obras, el registro contable que procede para los recursos que aporta la alcaldía es un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.



Con la legalización de las obras por parte del contratista se registra un débito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. La información sobre la legalización debe ser conocida por la Alcaldía con el fin de efectuar el registro correspondiente.

El registro que corresponde para los aportes realizados por EMPOCHIQUINQUIRÁ se debe reconocer con un débito en la subcuenta 142013-Anticipos para proyectos de inversión, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la legalización de las obras se registra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y un crédito en la subcuenta 142013-Anticipos para proyectos de inversión, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS. Con la terminación de las obras, estas se reconocen con un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES o 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES y

un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Por su parte, la Alcaldía debe reconocer la entrega de los recursos con un débito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la legalización de las obras, la Alcaldía debe reconocer un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO y un crédito en la subcuenta 142402-En administración, de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN. Con la terminación de las obras se registra un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1645-PLANTAS, DUCTOS Y TÚNELES o 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES, teniendo que cada entidad debe reconocer la parte de las obras por las cuales pagó, de conformidad con el concepto 636 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

b. CONCEPTO 20092-124864. Reconocimiento de recursos recibidos por FONDANE, por suscripción de convenios interadministrativos

CONCEPTO 20092-124864 del 04-03-09			
(Da alcance a lo establecido en el concepto 200812-123341 del 24-12-2008)			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
		Tema	1.1 1.2 1.3 1.4
	Subtema		Reconocimiento de recursos recibidos por FONDANE, por suscripción de convenios interadministrativos

Doctor
ALFREDO VARGAS ABAD
Subsecretario General
Departamento Administrativo Nacional de Estadística

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-124864, en la cual solicita replantear lo expuesto en el concepto expedido mediante el expediente 200812-123341, en el sentido de acceder a que FONDANE registre contablemente el valor recibido por convenios Interadministrativo como un pasivo en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Lo anterior, teniendo en cuenta el concepto emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) número 91321 del 9 de octubre de 2001, que expresa: "En lo que atiende al convenio Inter Administrativo (SIC), entendi-

do este como el contrato suscrito entre entidades públicas para el desarrollo entre actividades que bien pueden ser afines o de competencia exclusiva de una de ellas, cuya característica es el no hallarse sujeto al reconocimiento de emolumento alguno que implique una retribución o contraprestación por la actividad o labor contratada, salvo el reembolso o reconocimiento de importes que tiene como finalidad única reintegrar valores por concepto de gastos en que incurre la entidad comprometida en la ejecución del convenio, hace que esta especial forma de contratación adopte un tratamiento sui generis en materia del impuesto sobre las ventas como es el carácter de una base gravable sujeta a imposición". Al respecto me permito informarle:



CONSIDERACIONES

Para responder su solicitud se tendrá como soporte la fotocopia de un Convenio Interadministrativo y un Convenio Especial de Cooperación suscrito con la Fiscalía General de la Nación, y el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, la cual fue suministrada por el Fondo Rotatorio del DANE - FONDANE.

El artículo 3° del Decreto 590 de 1991 establece, entre otros aspectos que *"El Fondo Rotatorio del Departamento Administrativo Nacional de Estadística FONDANE, desarrollará su objeto, mediante el cumplimiento de las siguientes funciones:*

6) Comercializar los servicios especiales de información y estadística que no estén comprendidos dentro de los ordinarios del Departamento Administrativo Nacional de Estadística -DANE- y que estén destinados a entidades públicas, personas naturales o personas jurídicas de derecho privado.

8) Recibir y administrar los aportes y fondos especiales destinados a financiar proyectos y actividades del Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE).

18) Efectuar convenios de cooperación técnica con organismos nacionales e internacionales."

El artículo 7° del citado decreto, señala como recursos financieros del Fondo *"3) Los recaudos correspondientes a la prestación de los Servicios Especiales de Información y Estadística, destinados a entidades públicas y a personas naturales y jurídicas"*.

El numeral 1 del literal B) de la Cláusula Primera del Convenio interadministrativo firmado con la Fiscalía General de la Nación, establece como obligaciones del FONDANE: *"LÍNEA BASE DE INDICADORES: 1.1) Estructurar la línea base de indicadores de la Fiscalía, de acuerdo con las decisiones de los supervisores de la Fiscalía y del DANE a través de: a) Desarrollo de cuatro capacitaciones al equipo técnico: conceptualización de línea base e indicadores; evaluación y análisis de indicadores; diagnóstico de información disponible en dependencias de la Fiscalía y estructuración de la línea base. b) Elaboración de un diagnóstico de oferta y demanda de indicadores. (...) d) Diseño de los indicadores de tipo misional y de otras categorías que sean complementarias al tema misional, de acuerdo a lo que determine el comité técnico. (...)"*.

Asimismo, en el numeral 2.1 del componente 2 – SOFTWARE DE LÍNEA BASE DE INDICADORES, señala como obligación de FONDANE: *"Diseñar una herramienta informática, a través de: a) Diseño e implementación de la herramienta informática, la cual deberá integrarse al sistema de información que determinen las partes, con ambiente web y bajo la misma plataforma operativa y tecnológica utilizada por la Fiscalía en las dependencias que se determine. La herramienta informática desarrollada debe documentarse y dejarse operando para los indicadores que a la fecha cuente con información de respaldo"*.

El componente 3 – LIBRO DE INDICADORES, obliga a FONDANE en el numeral 3.2: *"Hacer el diseño, diagramación y corrección de estilo de indicadores de gestión de la Fiscalía. (...). 3.3 Entregar un CD con la versión final del libro de indicadores de gestión de la Fiscalía. (...). 14) Contratar el recurso humano, arrendar y adquirir los bienes si a ello hubiere lugar, necesarios para el cumplimiento del objeto del presente convenio"*.

La Cláusula Cuarta, establece que *"Del total del convenio OCHO MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL SEISCIENTOS PESOS (\$8.853.600.00) M/cte., corresponden a gastos administrativos, para sufragar costos, tales como papelería, comunicaciones, servicios públicos domiciliarios, entre otros"*.

Por su parte, la Cláusula Primera del Convenio especial de cooperación, respecto al Objeto del Convenio estipula: *"Contratar el recurso humano requerido para desarrollar el objeto social del convenio, específicamente para la obtención de recomendaciones sobre la metodología para el manejo de directorios del sector servicios"*.

Los numerales 4 y 5, del literal B) de la Cláusula Segunda, establece entre otras obligaciones de FONDANE, *"Administrar los recursos económicos y utilizarlos únicamente en el desarrollo del convenio. Remitir al Ministerio los reportes mensuales sobre el avance del proyecto con sus respectivos soportes de conformidad con lo establecido en el Capítulo III de la Resolución No. 2266 del 27 de septiembre de 2007"*.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas 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"*. Asimismo, 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"*.

También, describe la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, como *"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 períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios"*.

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas 1105-Caja y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras".

La dinámica de la cuenta señala que se debita con *"1. El valor de los ingresos causados en cada ejercicio. 2. El valor de las devoluciones de ingresos recibidos por no haberse prestado el servicio o entregado la contraprestación correspondiente"*. Y se acredita con *"El valor de los ingresos recibidos anticipadamente por los diferentes conceptos"*.



De lo anotado, se establece que dentro de las funciones de FONDANE está la de comercializar los servicios especiales de información y estadística que no estén comprendidos en los servicios ordinarios del Departamento Administrativo Nacional de Estadística –DANE, cuyo recaudo forma parte de su patrimonio.

En los Convenios Interadministrativos se debe diferenciar la función de administrador de los recursos, de la de contraprestación en producir bienes o prestar servicios. Por cuanto, si corresponde a la administración de dineros se reconoce en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y si corresponde a la venta de bienes o la prestación servicios se reconocerá el respectivo ingreso.

Así las cosas, corresponde al FONDANE estudiar y analizar los hechos económicos derivados de la ejecución de los Convenios Interadministrativos, y en la medida en que los recursos recibidos son en contraprestación de las actividades realizadas, como las de preparar y entregar unos productos finales, diseñados e implementados por la entidad, se debe reconocer en las cuentas de ingresos por la venta de bienes o servicios del grupo 42-VENTA DE BIENES o 43-VENTA DE SERVICIOS, respectivamente, que causarán en la medida que corresponda con el principio de Devengo

o Causación, previo su reconocimiento inicial en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones, expuestas este Despacho le da alcance a lo definido mediante el expediente 200812-123341 del 24 de diciembre de 2008, en el sentido de que corresponde al FONDANE estudiar y analizar los hechos económicos derivados de la ejecución del Convenio Interadministrativo, y en la medida que los recursos recibidos son en contraprestación de las actividades realizadas, como son las de realizar y entregar unos productos finales diseñados e implementados por la entidad contable pública, se debe reconocer en las cuentas de ingresos por la venta de bienes o la prestación de servicios del grupo 42-VENTA DE BIENES o 43-VENTA DE SERVICIOS, respectivamente, que causarán en la medida que corresponda con el principio de Devengo o Causación, previo su reconocimiento inicial en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Ahora bien, si corresponde a recursos para administrar su reconocimiento debe realizarse en la subcuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

- c. CONCEPTO 20099-134152. Reconocimiento de recursos recibidos en administración por EMRU, de acuerdo con convenio interadministrativo suscrito con el Municipio Santiago de Cali para adquisición de bienes de propiedad de EMRU

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2425-Otros deudores. Literal e.

- d. CONCEPTO 20095-130058. Reconocimiento de convenio interadministrativo suscrito entre el INPEC y el Municipio de Girón para atender gastos de funcionamiento – Reconocimiento de recursos recibidos, de gastos por estampillas y otros pagos necesarios para legalización e inviabilidad de reconocimiento por parte del INPEC de sobresueldos a funcionarios

CONCEPTO 20095-130058 del 03-08-09

CONCEPTO 20095-130058 del 03-08-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	2453 5111 Recursos recibidos en administración Generales
	Subtema		Reconocimiento de convenio interadministrativo suscrito entre el INPEC y el Municipio de Girón para atender gastos de funcionamiento – Reconocimiento de recursos recibidos, de gastos por estampillas y otros pagos necesarios para legalización e inviabilidad de reconocimiento por parte del INPEC de sobresueldos a funcionarios.

Doctor
 JOSÉ FERNANDO VÁSQUEZ LEYTON
 Jefe (e) División Financiera
 INSTITUTO NACIONAL PENITENCIARIO-INPEC

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20095-130058, en la cual consulta cuál es el trata-

miento contable del convenio interadministrativo celebrado entre el INPEC y el Municipio de Girón, en lo relacionado con las siguientes transacciones:



1. Registro de los convenios Municipal y/o Departamental en el momento de la asignación o aprobación y en el de recibir los dineros.
2. Los gastos por cancelación de estampillas y otros pagos necesarios para la legalización.
3. Registro cancelación sobresueldo a funcionarios con recursos de auxilios y/o Convenios Municipal y/o Departamental.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitimos al párrafo 117 del Régimen de Contabilidad Pública, el cual respecto al principio contable público 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”*.

Por su parte, el párrafo 264 respecto a los ingresos, establece que *“son los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario.”*

El párrafo 265 en relación con el reconocimiento de los ingresos dispone 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. 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”*.

Respecto al reconocimiento de los ingresos por prestación de servicios, el párrafo 267 establece que *“se reconocen cuando surja el derecho de cobro como consecuencia de la prestación del servicio, imputándose al período contable respectivo”*.

El párrafo 282 del Régimen de Contabilidad Pública, dispone 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”.

En cuanto al reconocimiento de los gastos, el párrafo 283 establece que *“debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemática-*

mente 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”.

De otra parte, la cláusula primera del convenio celebrado establece que *“El INPEC y el MUNICIPIO DE GIRÓN suscriben el presente convenio cuyo objeto es la integración de servicios para contribuir al funcionamiento de la Reclusión de Mujeres de Bucaramanga, con fines de albergar un número de internas sindicadas y condenadas, que hayan sido privadas de la libertad por decisión de la autoridad judicial del Municipio de Girón (Santander) y por conductas infractoras de la Ley Penal.*

Así las cosas, una vez realizado el análisis normativo, y tal como se puede deducir de la lectura de las cláusulas del convenio, en el desarrollo de éste se tipifica la administración de recursos por parte del INPEC a la Alcaldía Municipal de Girón, por lo cual el reconocimiento contable de las transacciones originadas en la ejecución de los convenios interadministrativos, debe 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 evitar que se sobreestimen los activos y los ingresos, así como la subestimación de los pasivos y los gastos.

CONCLUSIÓN

1. En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que el reconocimiento contable del convenio suscrito entre el INPEC y la Alcaldía de Girón, se debe realizar atendiendo los registros indicados en las consideraciones de esta consulta, en los siguientes términos:
 - a) Con la asignación o aprobación del convenio no hay lugar a reconocimiento contable. Por su parte, con la entrega de los recursos por parte de la Alcaldía al INPEC, dicha alcaldía debitará la subcuenta 142402- En Administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN y acreditará la correspondiente subcuenta de las cuentas del grupo 11-EFECTIVO, según corresponda.
 - b) El INPEC al recibir los recursos, debitará la correspondiente subcuenta de las cuentas del grupo 11-EFECTIVO, según corresponda y acreditará la subcuenta 245301- En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, con la ejecución de los recursos por parte del INPEC, previo al informe sobre las actividades realizadas, la Alcaldía Municipal deberá reconocer el gasto correspondiente y disminuir mediante un crédito la subcuenta 142402-En Administración de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN por el valor de los recursos utilizados.



El INPEC deberá reconocer con la ejecución de los recursos la disminución del pasivo, mediante un débito a la subcuenta 245301- En Administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

2. Para el reconocimiento contable de los gastos por cancelación de estampillas y otros, pagos necesarios para la legalización, como en el convenio no se evidencia a cuál de las partes le corresponde el pago, lo primero que se debe establecer es justamente quién responde por el pago de estos gastos, caso en el cual se procederá a reconocer me-

diante un débito a la subcuenta 511164-Gastos Legales ó 521163-Gastos Legales, de la cuenta 5111-GASTOS GENERALES ó 5211-GASTOS GENERALES, según corresponda.

3. En relación con el reconocimiento de la cancelación de sobresueldos a funcionarios con recursos de los convenios celebrados con los municipios o departamentos, teniendo en cuenta que estos valores son reconocidos contablemente por la entidad territorial, en el INPEC no hay lugar a realizar ningún tipo de registro contable.

- e. CONCEPTO 20096-131715. Reconocimiento de convenio interadministrativo de suministro de complementos alimentarios, suscrito entre la Secretaría de Salud Departamental del Huila y el Hospital Departamental San Vicente de Paúl ESE

CONCEPTO 20096-131715 del 05-08-09

	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	2453	Recursos recibidos en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de convenio interadministrativo de suministro de complementos alimentarios, suscrito entre la Secretaría de Salud Departamental del Huila y el Hospital Departamental San Vicente de Paúl ESE	

Doctora

MARTHA LILIANA DÍAZ DURÁN

Hospital Garzón

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20096-131715, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:

Manifiesta en su consulta que *"el hospital adquirió un leasing financiero por tres años, contabilicé manualmente la cuenta 19410401 al débito y la cuenta 23070901 al crédito por el valor total de leasing, en el balance hago la distribución de corriente y no corriente respectivamente. El hospital tiene los módulos en interface con contabilidad, por lo que cuando se ingresan los equipos adquiridos mediante leasing se genera comprobante contable llevando al débito la cuenta 16350101 y crédito a la 48109004, generando un registro doble en el activo, en mi concepto debo revertir el registro que se origina en el ingreso de los equipos y simplemente los relaciono en las cuentas de orden"*. Por lo anterior consulta cuál es el registro correcto para el reconocimiento de los equipos adquiridos mediante la modalidad de leasing financiero.

Señala además que *"En diciembre el hospital suscribió convenio interadministrativo con el departamento para suministro de complementos alimentarios, el registro que realicé en diciembre fue débito a la 14131401 y crédito a la 44289001. El giro de los recursos del departamento fue este año por lo que el registro contable cancela la cuenta por cobrar generada"*. Por lo anterior, consulta cuál es el

registro contable para poderle girar a la persona a la cual se le adjudicó el suministro de los complementos o mercados, si para poderle girar debo generar cuenta por pagar.

CONSIDERACIONES

1. Bienes adquiridos en leasing financiero

En relación con el reconocimiento de los bienes adquiridos mediante la modalidad de leasing financiero, me permito manifestarle que este Despacho se pronunció al respecto mediante el concepto 20078-99514, del 29 de agosto de 2007, dirigido al doctor Hernán Prieto Soto, Contador de la Alcaldía Municipal de Santa Bárbara, del cual anexo copia.

2. Convenio Interadministrativo

El Convenio Interadministrativo No. 225 de 2008, celebrado entre el Departamento del Huila – Secretaría de Salud Departamental y el Hospital Departamental San Vicente de Paúl ESE, señala como objeto del mismo *"Brindar apoyo interinstitucional para el suministro de alimentos a la población materno infantil (gestantes y madres lactantes y niños y niñas menores de cinco años), nivel 1 y 2 del Sisbén, para los municipios de Agrado, Altamira, Garzón, Gigante, Guadalupe, Pital, Suaza y Tarquí del departamento del Huila"*.

Así mismo, el numeral 3° de la Cláusula Segunda del señalado convenio, referente a las actividades especiales o específicas del contratista, expresa que *"La ESE se compromete*



a entregar los complementos alimentarios en las cantidades y especificaciones técnicas estipuladas en los estudios previos y sus anexos (...)."

El numeral 8° de los Principios de contabilidad pública del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala en relación con el principio de la medición que "Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas".

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN "Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración".

Por lo anterior, los recursos que recibe la ESE debe reconocerlos mediante un débito a la subcuenta correspondiente 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.

A medida que se apliquen los recursos de conformidad con lo pactado en el convenio, dentro de lo cual están los pagos que se realizan a la persona a la cual se le adjudicó el suministro de los complementos o mercados, la ESE debe disminuir los saldos de las subcuentas de las cuentas

afectadas en el párrafo anterior, teniendo en cuenta que estos recursos no se consideran como un ingreso para la entidad.

CONCLUSIÓN

1. Para el reconocimiento contable de los bienes adquiridos en leasing por parte de la entidad, ésta debe seguir lo señalado en el concepto 20078-99514, del 29 de agosto de 2007, dirigido al doctor Hernán Prieto Soto, Contador de la Alcaldía Municipal de Santa Bárbara, del cual anexo copia.

2. Los recursos que recibe la ESE debe reconocerlos mediante un débito a la subcuenta correspondiente 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.

A medida que se apliquen los recursos de conformidad con lo pactado en el convenio, dentro de lo cual están los pagos que se realizan a la persona a la cual se le adjudicó el suministro de los complementos o mercados, la ESE debe disminuir los saldos de las subcuentas de las cuentas afectadas en el párrafo anterior, teniendo en cuenta que estos recursos no se consideran como un ingreso para la entidad.

- f. CONCEPTO 20098-133429. Reconocimiento de recursos recibidos y la comisión cobrada por FONDECUN, por convenios interadministrativos para servir de agente en la intermediación, desarrollo, preparación y ejecución de proyectos de toda índole con entidades públicas y privadas

CONCEPTO 20098-133429 del 25-08-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2453 Recursos recibidos en administración
		1.2	4808 Otros ingresos ordinarios
	Subtema		Reconocimiento de recursos recibidos y la comisión cobrada por FONDECUN, por convenios interadministrativos para servir de agente en la intermediación, desarrollo, preparación y ejecución de proyectos de toda índole con entidades públicas y privadas
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3208 Capital fiscal
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de recursos recibidos de la Gobernación de Cundinamarca para cubrir los gastos de funcionamiento de FONDECUN

Doctor
MIGUEL ALEJANDRO RICO SUÁREZ
Contador
Fondo de Desarrollo de Proyectos de Cundinamarca (FONDECUN)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133429 en la cual informa que mediante el Decreto

Ordenanza 0275 de 2008 de la Gobernación de Cundinamarca, fue creado el Fondo de Desarrollo de Proyectos de Cundinamarca (FONDECUN), como una Empresa In-



dustrial y Comercial del Estado del sector descentralizado, que tiene por objeto *“servir de agente en la intermediación, desarrollo, preparación, ejecución de proyectos de toda índole con entidades públicas y privadas; para esto FONDECUN podrá celebrar convenios interadministrativos en los cuales la entidad transferirá los recursos necesarios a FONDECUN para llevar a cabo el objeto del convenio y FONDECUN cobrará una comisión por la ejecución del convenio”*. (Sic). Por lo anterior, consulta si FONDECUN ¿debe incorporar los recursos que le transfieran las entidades a su presupuesto de ingresos y gastos? ¿Cuál es la manera de contabilizar los recursos de los convenios? ¿Se debe contabilizar como patrimonio el monto invertido en activos fijos con los recursos transferidos por la Gobernación para gastos de funcionamiento?

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

CONSIDERACIONES

1. Reconocimiento de los recursos de convenios interadministrativos en el presupuesto

Atendiendo las competencias constitucionales y legales del Contador General de la Nación, mediante la Resolución 354 de 2007 expidió el Régimen de Contabilidad Pública que contiene la regulación contable pública de tipo general y específico, la cual en los párrafos 313 y 314 relativos 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, cuyos propósitos 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.

En consecuencia y dado que su solicitud está relacionada con el procedimiento presupuestal y no con la interpretación de normas contables, me permito informarle que en la fecha le estamos dando traslado de su inquietud a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda

y Crédito Público, de conformidad con 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.

2. Contabilización de los recursos de convenios interadministrativos

Para resolver esta inquietud, es oportuno retomar lo señalado en la consulta en el sentido de que FONDECUN cobrará una comisión por llevar a cabo el objeto de los convenios que suscribe.

El párrafo 264, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública define los ingresos como *“(…) los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario”*. (Subrayado fuera de texto).

Ahora, teniendo en cuenta que la ejecución de proyectos implica responsabilidad en el cumplimiento del objeto del mismo, y que puede dar origen a la suscripción de otros convenios y que el FONDECUN en estos casos no intermedia recursos, sino que ejecuta las obligaciones contractuales, recibiendo una remuneración como contraprestación de esos servicios, se evidencia que se trata de recursos entregados para su administración, toda vez que asume obligaciones de resultado para con quien contrata, dando valor agregado tanto de orden técnico, como financiero, jurídico y de control al proyecto. En este orden de ideas, los recursos recibidos no constituyen un ingreso para la entidad.

De 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 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 con el *“Valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado”*.

De lo anterior, se infiere que en la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN se reconocen los recursos recibidos por la entidad contable pública para ser administrados en cumplimiento de lo pactado, y no incrementan el patrimonio de la entidad. En consecuencia se reconocen como un pasivo, y sólo se causará el ingreso por comisión de conformidad con el principio de devengo o causación.

3. Registro contable de aportes

El numeral 19.1 del artículo 19 del Decreto Ordenanza 00275 de 2008 establece que el patrimonio del



FONDECUN estará constituido, entre otros conceptos, por *“Los bienes, aportes y valores que se le asignen por la Administración del Departamento de Cundinamarca y los que adquiera posteriormente a cualquier título”*.

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. (...)”*

Por lo tanto, los recursos que recibe el FONDECUN de la Gobernación de Cundinamarca para sus gastos de funcionamiento, se deben reconocer como aporte patrimonial para su creación, debiendo registrarse en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones se concluye:

- g. CONCEPTO 20098-133439. Reconocimiento por parte del INPEC de los recursos recibidos de los internos que se encuentran en los centros de reclusión del orden nacional

CONCEPTO 20098-133439 del 04-09-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	2453	Recursos recibidos en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del INPEC de los recursos recibidos de los internos que se encuentran en los centros de reclusión del orden nacional	

Doctor
 JOSÉ FERNANDO VELÁSQUEZ LEYTON
 Jefe División Financiera (E)
 INSTITUTO NACIONAL PENITENCIARIO Y CARCELARIO (INPEC)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20098-133439 en la cual consulta el tratamiento

1 Reconocimiento de los recursos de convenios interadministrativos en el presupuesto

Teniendo en cuenta que su solicitud está relacionada con el procedimiento presupuestal y no de interpretación de las normas técnicas contables, para la contabilización de la ejecución presupuestal en las cuentas de la Clase Cero que son de competencia del Contador General de la Nación, me permito informarle que en la fecha le estamos dando traslado a la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, de conformidad con lo expresado en el Artículo 25 del Código Contencioso Administrativo que las consultas a efectuar a las autoridades deben tener relación con las materias a su cargo.

2. Contabilización de los recursos de convenios interadministrativos

Los recursos recibidos por el FONDECUN para ser administrados en cumplimiento de convenios interadministrativos se reconocen como un pasivo, en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, y el ingreso por la comisión se debe reconocer de conformidad con el principio de devengo o causación, en la subcuenta 480813-Comisiones, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

3. Registro contable de aportes

Los recursos recibidos de la Gobernación de Cundinamarca para los gastos de funcionamiento, se deben reconocer como un aporte patrimonial en la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, teniendo en cuenta que el Decreto Ordenanzal 00275 de 2008 establece que el patrimonio del FONDECUN estará constituido por los bienes, aportes y valores que le asigne la Administración del Departamento de Cundinamarca.

contable que debe darse a los recursos que administra el INPEC, que pertenecen a los internos que se encuentran en los centros de reclusión del orden nacional, teniendo



en cuenta que los mencionados recursos, por no ser del Estado, no están contemplados en la operatividad del SIIF.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su comunicación, debemos remitirnos al párrafo 202 del Régimen de Contabilidad Pública, el cual en relación con los pasivos define que *“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”*.

Los párrafos 223 y 224 del Régimen de Contabilidad Pública respecto a las cuentas por pagar establecen: *“223. 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 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”.

El Manual de Procedimientos del Régimen de contabilidad, contiene la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, la cual *“Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.” (...)*

En ese orden de ideas, el dinero recibido por el INPEC, en la cuenta denominada Matriz Internos, se recibe en calidad de recursos en administración y se disminuye conforme a las utilizaciones autorizadas.

El dinero que le pertenece al interno debe permanecer reconocido en la contabilidad del INPEC y solamente se retira de ésta en el momento en que sea devuelto a su propietario o a los familiares designados por él o por la justicia, según corresponda, aplicando el siguiente procedimiento:

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.

2. Cuando se utilice el dinero, de conformidad con lo autorizado, 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 u 111006-Cuenta de ahorro, según corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, en cuanto al reconocimiento contable de estos recursos en el SIIF, por ser un tema que actualmente se está desarrollando por parte del administrador del Sistema, hemos procedido a trasladar su consulta.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que el dinero recibido del interno, más las sumas adicionales que le correspondan, deben ser reconocidos en la contabilidad del INPEC, afectando las cuentas y subcuentas correspondientes, como un Recurso Recibido en Administración, en los términos definidos en los puntos 1 y 2 de las consideraciones .

h. CONCEPTO 200910-135966. Valor a reportar por operaciones recíprocas por convenios suscritos cuando la entidad tiene un saldo, y la otra entidad un valor diferente dado que aún no ha contabilizado la legalización

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 20. Literal e.



- i. CONCEPTO 200911-136838. Reconocimiento de los recursos recibidos en administración mediante la celebración de un contrato de mandato sin representación

CONCEPTO 200911-136838 del 23-12-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	2453	Recursos recibidos en administración
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los recursos recibidos en administración mediante la celebración de un contrato de mandato sin representación	

Doctora

ADELAIDA MANCILLA L.

Asesora Financiera

INSTITUTO MUNICIPAL DE REFORMA URBANA Y VIVIENDA DE INTERÉS SOCIAL DE GUADALAJARA DE BUGA (IMVIBUGA)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136838, en la cual consulta el tratamiento contable de los recursos recibidos en administración mediante la celebración de un contrato de mandato sin representación.

De otra parte consulta el efecto tributario de las operaciones que realiza el mandatario a nombre del mandante. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 264 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública define los ingresos como *“(...) los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario”*. (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 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, como *“el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración”*.

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 con el *“Valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado”*.

De lo anterior, se infiere que los recursos recibidos en virtud de la ejecución del contrato de mandato, por no incrementar el patrimonio de la entidad, se deben reconocer como un pasivo.

Ahora bien, respecto al efecto tributario de las operaciones que realiza el mandatario a nombre del mandante, por ser un tema que no se encuentra en el ámbito funcional de la Contaduría General de la Nación, hemos procedido a su traslado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que el reconocimiento contable de los recursos recibidos para ser administrados en cumplimiento de contratos de mandato sin representación, se deben reconocer mediante un crédito en la subcuenta 245301-En administración, de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y un débito en la correspondiente subcuenta, de la cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras.

Teniendo en cuenta que el tema del efecto tributario de las operaciones que realiza el mandatario a nombre del mandante no se encuentra en el ámbito funcional de la Contaduría General de la Nación, hemos procedido a su traslado a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).



2460- Créditos judiciales

- a. CONCEPTO 200910-135837. Reconocimiento por parte del INVIAS y de la Defensoría del Pueblo del incentivo previsto en la Ley 472 de 1998, por la instauración de Acciones Populares en contra del INVIAS, y del porcentaje que se destina al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos que está a cargo de la Defensoría del Pueblo. Tratamiento de las operaciones recíprocas entre dichas entidades

Ver: D. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 5. Literal i.

2465- Premios por pagar

- a. CONCEPTO 20092-125069. Reconocimiento de las Reservas Técnicas por parte de los operadores de juegos de Loterías, considerando el hecho de que los premios queden en poder del público

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 6420-Juegos de suerte y azar. Literal a.

- b. CONCEPTO 200912-138777. Reconocimiento y amortización de las reservas técnicas para el pago de premios, teniendo en cuenta los siguientes escenarios: 1. El valor de los premios en poder del público es igual al 40% de las ventas brutas. 2. El valor de los premios en poder del público es inferior al 40% de las ventas brutas. 3. El valor de los premios en poder del público supera el 40% de las ventas brutas

CONCEPTO 200912-138777 del 24-12-09

CONCEPTO 200912-138777 del 24-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2465 Premios por pagar
		1.2	2710 Provisión para contingencias
		1.3	6420 Juegos de suerte y azar
	Subtema		Reconocimiento y amortización de las reservas técnicas para el pago de premios, teniendo en cuenta los siguientes escenarios: 1. El valor de los premios en poder del público es igual al 40% de las ventas brutas. 2. El valor de los premios en poder del público es inferior al 40% de las ventas brutas. 3. El valor de los premios en poder del público supera el 40% de las ventas brutas

Doctor

MANUEL ANTONIO MORALES AMADO

Contador

LOTERÍA DE BOGOTÁ

ANTECEDENTES

En atención a distintas consultas formuladas por algunos operadores del juego de lotería en relación con el reconocimiento y amortización de las reservas técnicas para el pago de premios y su preocupación por la posible sobrevaloración de costos por el reconocimiento de dicha reserva, y con el fin de unificar el tratamiento contable de las reservas técnicas, me permito manifestarle:

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%.

CONSIDERACIONES

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:

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". (Subrayado fuera de texto).



Por lo anterior, y considerando que los costos imputables a los juegos de lotería para el pago de premios corresponden al 40% de las ventas brutas, los operadores del juego deben constituir una reserva técnica para garantizar el pago de los premios futuros ofrecidos por el juego, cuando los que queden en poder del público superen el 40% de las ventas brutas.

En ese sentido, el numeral 8° del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), referente a los principios de contabilidad pública, señala en relación con el principio de la medición que *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas”*. (Subrayado Fuera de texto).

Por lo cual, el Catálogo General de Cuentas (CGC), contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), 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, el mismo texto normativo 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, (...)”*

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas para el pago de premios y la constitución o amortización de las reservas técnicas, se pueden presentar tres escenarios a saber:

1. El valor de los premios en poder del público es igual al 40% de las ventas brutas

La entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE

SUERTE Y AZAR, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR.

2. El valor de los premios en poder del público es inferior al 40% de las ventas brutas

La entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, por el valor de los premios en poder del público. Adicionalmente, debe reconocer la diferencia entre el valor de los premios en poder del público y el 40% de las ventas brutas, mediante un débito en la subcuenta 642007-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito en la subcuenta 271016-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS.

3. El valor de los premios en poder del público supera el 40% de las ventas brutas

La entidad debe reconocer un débito en la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, por el 40% de las ventas brutas, un débito en la subcuenta 271016-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, por el valor de los premios en poder del público que supere el 40% de las ventas brutas, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, por el monto total de los premios en poder del público.

Si la reserva técnica constituida resulta insuficiente para amortizar el valor de los premios en poder del público que supere el 40% de las ventas brutas, la diferencia se reconoce mediante un débito a la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIOS POR PAGAR, por el monto total de los premios en poder del público.

c. CONCEPTO

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2465-Premios por pagar. Literal a.

25-OBLIGACIONES LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL INTEGRAL

2505-Salarios y prestaciones sociales



- a. CONCEPTO 20092-126177. Reconocimiento de consolidación de prestaciones sociales, una vez el Grupo de Talento Humano proporciona la cifra a contabilidad.

CONCEPTO 20092-126177 del 13-03-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	2505	Salarios y prestaciones sociales
		1.2	2715	Provisiones para prestaciones sociales
Subtema		Reconocimiento de consolidación de prestaciones sociales, una vez el Grupo de Talento Humano proporciona la cifra a contabilidad		

Doctor

MIGUEL DARÍO BELTRÁN BELTRÁN

Coordinador Grupo Financiero

MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20092-126177, en la cual consulta sobre el tratamiento contable de la consolidación de las prestaciones sociales, una vez el Grupo de Talento Humano proporciona la cifra a contabilidad.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al párrafo 233 del numeral 9.1.2.6, el cual con relación a los pasivos estimados determina 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.”*

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).

La descripción de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES contenida en el catálogo de cuentas del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“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”.

Así mismo, la dinámica de la mencionada cuenta contenida en el catálogo de cuentas del Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que se *“debita con el pago parcial o total de los salarios y prestaciones sociales y con los traslados a los fondos administradores de cesantías y se acredita con el valor de las liquidaciones de nómina por cada uno de los conceptos y el valor trasladado de los pasivos por provisiones para prestaciones sociales”.*

Así las cosas, y atendiendo la normatividad expuesta, el reconocimiento contable de la consolidación de las prestaciones sociales corresponde a la reclasificación de las cuentas donde se venía realizando la provisión, a las cuentas que representan el pasivo real al materializarse la obligación.

En ese orden de ideas, procede un débito a las subcuentas correspondientes de la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES SOCIALES y un crédito a las subcuentas correspondientes de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que el reconocimiento contable de la consolidación de las prestaciones sociales, una vez el Grupo de Talento Humano proporciona la cifra a contabilidad corresponde a la reclasificación de las cuentas donde se venía realizando la provisión, a las cuentas que representan el pasivo real al materializarse la obligación.



- b. CONCEPTO 20092-125012. Inviabilidad de reconocer como operación de crédito público el pasivo generado por la suscripción de un convenio interadministrativo de concurrencia en el pago de prestaciones sociales, entre el municipio de Chachagüí, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Educación Nacional y la Gobernación de Nariño.

CONCEPTO 20092-125012 del 2-04-09

TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
Tema	1.1	2505	Salarios y prestaciones sociales
	1.2	2510	Pensiones y prestaciones económicas por pagar
Subtema		Inviabilidad de reconocer como operación de crédito público el pasivo generado por la suscripción de un convenio interadministrativo de concurrencia en el pago de prestaciones sociales, entre el municipio de Chachagüí, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Educación Nacional y la Gobernación de Nariño	

Doctor

EDUARDO ANDRÉS ERASO PAZ

Contador

Municipio de Chachagüí

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20092-125012 mediante el cual consulta la pertinencia del registro, como operación de crédito público interna de largo plazo, del pasivo generado como consecuencia de la suscripción de un convenio interadministrativo, entre el municipio de Chachagüí (Nariño), con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Educación Nacional y la Gobernación de Nariño.

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del convenio referido establece como objeto del mismo "(...) b) Determinar el pasivo prestacional por docente existente a cargo del Municipio, el cual será parte integral del presente convenio. (...)". (Subrayado fuera de texto).

Del documento anexo a la consulta, como parte del convenio, se establece que el pasivo prestacional existente a cargo del municipio, por concepto de cesantías y pensiones, fue cuantificado en la suma de \$225.157.809,08 al tenor de lo establecido en la cláusula segunda del citado convenio, en lo relacionado con las obligaciones del municipio "a) El municipio efectuará el pago de la suma de \$225.157.809,08 por concepto del pasivo prestacional de los docentes a que hace alusión el presente convenio (...)".

Lo anterior, teniendo en cuenta que la cláusula cuarta, establece como obligación del Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio en virtud de la celebración del convenio: "a) Reconocer y pagar a través de la Entidad Fiduciaria contratada para administrar los recursos del Fondo, las prestaciones económicas establecidas en la Ley 91 de 1989 y el régimen prestacional aplicable a los docentes objeto del presente convenio, que se causen

previo cumplimiento de los requisitos que permitan su exigibilidad y en todo caso con sujeción a los dispuesto en el presente convenio."

En ese orden de ideas, la firma del convenio mencionado no genera un nuevo pasivo para la entidad, diferente al pasivo prestacional por cesantías y pensiones, que fue estimado en la suma de \$225.157.809,08 y que el municipio se compromete a pagar al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio para que este realice la función de pago a los docentes cuando dicho pasivo se haga exigible.

Así las cosas, la entidad territorial debió reconocer y revelar en su información contable el pasivo prestacional objeto del convenio, en forma previa o concomitante a la realización del mismo, en las Subcuentas 271501-CESANTÍAS, de la Cuenta 2715-PROVISIÓN PRESTACIONES SOCIALES y Subcuenta 251001-PENSIONES DE JUBILACIÓN POR PAGAR, de la Cuenta 2510-PENSIONES POR PAGAR.

Cuando el pasivo por Cesantías se convertía en un pasivo real, se reclasificaba mediante un débito a la Subcuenta 271501-CESANTÍAS, de la Cuenta 2715-PROVISIÓN PRESTACIONES SOCIALES con contrapartida en un crédito a la Subcuenta 250502-CESANTÍAS, de la Cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

Cuando los recursos señalados en la Cláusula Segunda del convenio referido fueron trasladados al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio, la entidad territorial debía reconocer en su información contable el recurso entregado en administración y cuando fuese notificado del pago de los pasivos por Cesantías y Pensiones disminuiría el pasivo mediante un débito a la Subcuenta 250502-CESANTÍAS, de la Cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y Subcuenta 251001-PENSIONES DE JUBILACIÓN POR PAGAR.



De tal manera que no es procedente que la entidad territorial, como consecuencia de la firma del convenio interadministrativo, reconozca en su información contable otro pasivo diferente al prestacional que ya debía tener reconocido y revelado, adicionalmente, porque el Catálogo General de Cuentas del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO, en el siguiente sentido: *“Representa el valor de las obligaciones originadas en la contratación de empréstitos, en la emisión, suscripción y colocación de títulos de deuda pública y en créditos de proveedores, que se celebran exclusivamente con residentes, con plazo para su pago superior a un año”* y el pasivo que se obliga a pagar al Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio corresponde en realidad a un pasivo prestacional.

Ahora bien, si la entidad territorial no ha destinado los recursos para el pago de dicho pasivo, deberá reclasificar el valor reconocido en la Cuenta 2208-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO INTERNAS DE LARGO PLAZO a las Sub-

cuentas 250502-CESANTÍAS; de la Cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES y 251001-PENSIONES DE JUBILACIÓN PATRONALES, de la Cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expuestas, se concluye que no es pertinente reconocer y revelar en la información contable de la entidad territorial una operación de crédito público interna de largo plazo, como consecuencia de la suscripción del convenio interadministrativo, entre el municipio de Chachagüí (Nariño), con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Educación Nacional y la Gobernación de Nariño mediante el cual el Fondo Nacional de Prestaciones Sociales del Magisterio asume la deuda prestacional de los docentes a cargo de la entidad territorial puesto que, previo a la firma del convenio respectivo la entidad territorial debió reconocer dicho pasivo prestacional.

2510-Pensiones y prestaciones económicas por pagar

- a. CONCEPTO 20092-125012. Inviabilidad de reconocer como operación de crédito público el pasivo generado por la suscripción de un convenio interadministrativo de concurrencia en el pago de prestaciones sociales, entre el municipio de Chachagüí, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Ministerio de Educación Nacional y la Gobernación de Nariño.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2505-Salarios y prestaciones sociales. Literal b.

- b. CONCEPTO 20095-129771. Reconocimiento de reajustes y diferencias de mesadas pensionales no causadas

CONCEPTO 20095-129771 del 10-06-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	2510	Pensiones y prestaciones económicas por pagar
	Subtema	1.1.1.	Reconocimiento de reajustes y diferencias de mesadas pensionales no causadas	

2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados	
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de reajustes y diferencias de mesadas pensionales por causar	

Doctora
MARTHA NORA GIRALDO VÁSQUEZ
Contadora
Contraloría General de Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20095-129771, mediante la cual consulta el registro contable

para el reconocimiento de los reajustes de la mesada pensional de un exfuncionario, por el período comprendido entre el 1° de abril de 2007 al 31 de enero de 2009, y los



pagos mensuales por diferencias en las mesadas pensionales, ordenados mediante Sentencia de la Sala de Casación Laboral de la Corte Suprema de Justicia desde febrero de 2009, teniendo en cuenta que la entidad no tiene nómina de pensionados a cargo.

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, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, establece que *"El cálculo actuarial del pasivo pensional representa el valor presente de los pagos futuros que la entidad contable pública empleadora deberá realizar a sus pensionados actuales, o a quienes hayan adquirido derechos, de conformidad con las condiciones definidas en las disposiciones legales vigentes, por concepto de pensiones, bonos pensionales y cuotas partes de pensiones y bonos pensionales. (...) 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. (...)"*.

Por su parte, el párrafo 233 del numeral 9.1.2.6 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, define los Pasivos estimados como: *"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 ese orden de ideas, los pagos que deberá realizar la entidad por concepto de reajuste de mesadas pensionales y por la diferencia de las mesadas pensionales que ya tienen la cuantificación exacta en la Sentencia de la Sala de Casación Laboral de la Corte Suprema de Justicia, no constituyen un pasivo estimado sino un pasivo real.

Conforme a lo anterior, la entidad deberá reconocer este pasivo real, causado en años anteriores, afectando la subcuenta 581588-Gastos de administración, de la Cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, con contrapartida en la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales, por el valor correspondiente a la diferencia de las mesadas; y en la subcuenta 251002-Retroactivos y reintegros pensionales, por el valor correspondiente al reajuste de mesadas, de la Cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

Respecto a los pagos mensuales que la entidad deberá realizar a partir de enero de 2009 por diferencia en las mesadas pensionales, la entidad deberá efectuar el cálculo actuarial respectivo y aplicar el procedimiento contable de reconocimiento y revelación del pasivo pensional referido que establece el numeral 9: *"El pasivo real de pensiones lo constituye el valor de la nómina de pensionados y los demás pagos relacionados que la entidad debe realizar. La entidad contable pública empleadora reconoce el pasivo real mediante un crédito a las subcuentas 251001-Pensiones de jubilación patronales, (...), de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, y un débito a la subcuenta 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES"*.

No obstante, como la entidad aún no cuenta con un cálculo actuarial, *"Valor presente de pagos futuros (...)"*, para aplicar estrictamente el procedimiento contable referido se autoriza reconocer como cálculo actuarial el valor de los pagos presupuestados durante el año 2009, sin perjuicio que para el año 2010 revele el valor del cálculo actuarial respectivo.

CONCLUSIÓN

Los pagos que deberá realizar la entidad por concepto de reajuste y diferencias de mesadas pensionales, que fueron cuantificadas en la Sentencia de la Sala de Casación Laboral de la Corte Suprema de Justicia, no constituyen un pasivo estimado sino un pasivo real que debe ser reconocido en la información contable mediante un débito a la subcuenta 581588-Gastos de administración, de la Cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, con contrapartida en la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales, por el valor correspondiente a la diferencia de las mesadas; y en la subcuenta 251002-Retroactivos y reintegros pensionales, por el valor correspondiente al reajuste de mesadas de la Cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

Por su parte, los pagos por diferencia en mesadas pensionales a efectuar durante el año 2009 se causarán en la información contable atendiendo lo establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, revelando como cálculo actuarial el valor de los pagos presupuestados durante el año 2009, sin perjuicio que para el año 2010 revele el valor del cálculo actuarial respectivo.

c. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento de pensiones de jubilación a cargo de la entidad

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5101-Sueldos y salarios. Literal c.



26- OTROS BONOS Y TÍTULOS EMITIDOS

2625- Bonos pensionales

a. CONCEPTO 200911-136867. Reconocimiento del pago de bonos pensionales a través de un encargo fiduciario

CONCEPTO 200911-136867 del 17-12-09			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 1.2 2.1	2625 1901 Bonos pensionales Reserva financiera actuarial Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
	Subtema		Reconocimiento del pago de bonos pensionales a través de un encargo fiduciario

Doctora

ALCIRA ZULUAGA ARISTIZÁBAL

Profesional Especializado Contabilidad

Industria Licorera de Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136867, mediante la cual consulta la forma correcta de contabilizar los bonos pensionales, si se realiza con cargo al cálculo o puede hacerse de manera proporcional a lo amortizado registrando la diferencia al gasto.

Para el efecto informa que la entidad tiene constituido un "patrimonio autónomo" para el pago de cuotas partes de pensiones y de bonos pensionales y el cálculo actuarial de bonos pensionales está amortizado en un 79%.

CONSIDERACIONES

Aunque el cálculo actuarial de bonos pensionales se revela en la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, conforme a lo acordado con la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, adjunto carta circular emitida, los bonos pensionales cobrados a través de una liquidación provisional tienen un tratamiento contable definido en el numeral 4 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 que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública.

En cuanto al tratamiento contable del pago de los pasivos por bonos pensionales, el numeral 14 del procedimiento referido establece: "14. RECONOCIMIENTO DEL PAGO DEL PASIVO POR BONOS PENSIONALES. El registro contable de la redención del bono emitido varía atendiendo a la amortización que se haya efectuado del mismo.

Cuando no se ha amortizado o se ha amortizado parcialmente el valor de la cuota parte del bono pensional emitido, debe amortizarse el valor pendiente debitando las subcuentas 510213-Amortización de cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y acreditando la subcuenta 262502-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos por amortizar (Db).

Cuando la entidad contable pública empleadora tiene totalmente amortizado el pasivo real reconoce la redención del bono pensional, mediante un débito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, y un crédito a las subcuentas 190101-Efectivo y/o 190102-Recursos entregados en administración, 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL".

Es necesario advertir que el numeral 8 del Procedimiento contable citado define la Reserva Financiera actuarial y su revelación así: "La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que han sido destinados por la entidad contable pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales.

La reserva financiera actuarial se revela mediante un débito a las subcuentas 190101-Efectivo, 190102-Recursos entregados en administración, 190103-Inversiones, 190104-Encargos fiduciarios, 190105-Propiedades, planta y equipo y 190106-Otros activos, según corresponda, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y un crédito a la subcuenta donde se encontraba registrado el activo destinado para atender las obligaciones pensionales. (...)"



También debe aclararse la utilización del término Patrimonio Autónomo. Conforme a la Cartilla "Fiducia con Entidades Públicas" de la Asociación de Fiduciarias, diciembre de 1997, se conforma un Patrimonio Autónomo "*cuando el negocio fiduciario se ha celebrado con base en un contrato de fiducia mercantil*".

En cuanto al contrato de fiducia mercantil, la cartilla enunciada señala: "*(...) Mediante el contrato de fiducia mercantil el fideicomitente (cliente) se desprende de la propiedad de los bienes que entrega, quedando estos fuera de su patrimonio. Estos bienes entran a conformar un patrimonio autónomo que es administrado por la sociedad fiduciaria. (...) Por otra parte, la sociedad fiduciaria nunca se hace dueña de los bienes entregados en fiducia, pues al finalizar el contrato estos deben retornar al fideicomitente (cliente), o ser entregados al beneficiario que este último señale. Las entidades públicas solo pueden celebrar contratos de fiducia mercantil en casos excepcionales expresamente indicados en la ley*". (Subrayado fuera de texto).

"*El patrimonio autónomo implica que los bienes que entrega el cliente (fideicomitente) no sólo no se confunden con los de la fiduciaria ni con los de otros clientes, sino que además conforman un patrimonio diferente del cliente mismo, de forma tal que los acreedores de éste –salvo excepciones–, no pueden perseguirlos*". (Subrayado fuera de texto).

La regulación de la fiducia mercantil está contenida en el Título XI del Decreto 410 de 1971, Código de Comercio, artículos 1226 a 1244.

De lo anterior se deduce que el Patrimonio autónomo surge de la celebración de un contrato de fiducia mercantil que

implica el traslado de la titularidad de los bienes que sean entregados para el efecto, mientras que los bienes que son entregados en la celebración de contratos de encargo fiduciario continúan siendo de propiedad de la entidad.

En este orden de ideas, los recursos que las entidades contables públicas empleadoras entregan para administración y pagos realmente constituyen encargos fiduciarios que deben ser revelados, cuando se crean para garantizar el pago de pasivos pensionales, en la Subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, pues constituyen reservas financieras para el pago de los pasivos pensionales estimados en los cálculos actuariales.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expresadas anteriormente me permito informarle que el tratamiento contable del pago de los bonos pensionales está contenido en el numeral 14 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 que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública.

Para efectuar el pago, el bono debe encontrarse totalmente amortizado, de tal manera que el registro contable del pago del bono pensional que se realiza a través de un encargo fiduciario corresponde a un débito a la subcuenta 262501-Cuotas partes de bonos pensionales emitidos, de la cuenta 2625-BONOS PENSIONALES, y un crédito a la subcuenta 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

27-PASIVOS ESTIMADOS

2710- Provisión para contingencias

- CONCEPTO 20092-125069. Reconocimiento de las Reservas Técnicas por parte de los operadores de juegos de Loterías, considerando el hecho de que los premios queden en poder del público

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 6420-Juegos de suerte y azar. Literal a.

- CONCEPTO 200912-138777. Reconocimiento y amortización de las reservas técnicas para el pago de premios, teniendo en cuenta los siguientes escenarios: 1. El valor de los premios en poder del público es igual al 40% de las ventas brutas. 2. El valor de los premios en poder del público es inferior al 40% de las ventas brutas. 3. El valor de los premios en poder del público supera el 40% de las ventas brutas

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2465-Premios por pagar. Literal b.

2715-Provisiones para prestaciones sociales

- CONCEPTO 20092-126177. Reconocimiento de consolidación de prestaciones sociales, una vez el Grupo de Talento Humano proporciona la cifra a contabilidad.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2505-Salarios y prestaciones sociales. Literal a.



2720- Provisión para pensiones

- a. CONCEPTO 20098-133934. Inviabilidad de afectar la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones para reconocer el ajuste por actualización del cálculo actuarial

CONCEPTO 20098-133934 del 30-10-09			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	2720 Provisión para pensiones Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación del Pasivo Pensional, de la Reserva Financiera que lo sustenta y de los Gastos Relacionados
	Subtema		Inviabilidad de afectar la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones para reconocer el ajuste por actualización del cálculo actuarial

Doctor

JUAN GONZALO LÓPEZ DÍAZ

Contador

ESE Francisco de Paula Santander, en Liquidación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133934, en la cual consulta sobre la pertinencia del registro realizado en la cuenta 251006-Cuotas partes de pensiones, el cual corresponde al ajuste por la actualización del cálculo actuarial que fue entregado por la oficina actuarial del Instituto de Seguros Sociales (ISS), entidad autorizada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para llevar a cabo la normalización pensional del personal a cargo de la ESE Francisco de Paula Santander.

Así mismo, nos informa que la ESE no alcanza a cubrir el valor del pasivo pensional, el cual asciende a \$21.013 millones, por lo tanto no considera procedente registrar la creación de la reserva financiera actuarial.

Adicionalmente informa, a través de varios correos electrónicos enviados durante el mes de octubre de 2009, que paga una nómina de pensionados a través del ISS y que el cálculo actuarial por valor de \$21.013 millones corresponde a cuotas partes de pensiones, el cual fue reconocido como un gasto durante la vigencia 2008 con contrapartida en un pasivo real y que, de dicho valor, el Ministerio de la Protección Social asumirá \$8.809 millones.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 233 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública establece que *“Los pasivos estimados comprenden las obligaciones a cargo de la entidad contable pública, originadas en circunstancias ciertas, cuya exactitud del valor depende de un*

hecho futuro; estas obligaciones deben ser justificables y su medición monetaria confiable”. (Subrayado fuera de texto).

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 del Régimen de Contabilidad Pública, señala el registro del cálculo actuarial mediante registros débito y crédito a las subcuentas correspondientes de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, generando un saldo cero en esta cuenta.

Así mismo, también establece la obligatoriedad de actualizar el cálculo actuarial al señalar: *“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”*.

En ese orden de ideas, 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 se reconoce en la información contable del mes en que se realice dicha actualización.

De tal manera que, si la información del nuevo cálculo actuarial indica un incremento del mismo, se debe proceder a realizar el ajuste correspondiente mediante un débito a las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db) y un crédito a las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales y 272007-Cálculo actuarial de cuotas



partes de pensiones, según corresponda, y proceder a realizar la respectiva amortización del cálculo actuarial, si hay lugar a ello. No obstante, la entidad deberá seguir revelando el valor del cálculo actuarial como un pasivo estimado mientras exista incertidumbre frente a la cuantía y el valor a pagar por concepto de la obligación pensional.

En lo referente a la reserva financiera actuarial, el numeral 8 del procedimiento citado indica que "(...) *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*".

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Ministerio de la Protección Social debe asumir \$8.809 millones del total del cálculo actuarial de la ESE Francisco de Paula Santander, los activos destinados por la ESE para asumir la diferencia son objeto de revelación en la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que para efectos de registrar la actualización del cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, la ESE Francisco de Paula Santander debió debitar la subcuenta 272008-Cuotas partes de pensio-

nes por amortizar (Db) y acreditar la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Por tanto, teniendo en cuenta que en el momento de efectuar la actualización del cálculo actuarial lo registró como un pasivo real en la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones siendo este un pasivo estimado, debe proceder a reclasificar dicho valor mediante un débito a la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones y un crédito a la subcuenta 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones. Este valor será trasladado a la entidad señalada en el acto administrativo de liquidación cuando se lleve a cabo el proceso de normalización pensional.

Así mismo, los activos que destine para cubrir las obligaciones pensionales deberán estar revelados en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Es de anotar que el cálculo actuarial de pensionados y los pagos efectuados de esta nómina, a través del ISS, deben ser objeto de revelación en la información contable de la entidad atendiendo lo indicado en 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.

- b. CONCEPTO 20098-133970. Reconocimiento por parte de PARAPAT de la actualización del cálculo actuarial del pasivo pensional

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1. Literal b.

29-OTROS PASIVOS

2905-Recaudos a favor de terceros

- a. CONCEPTO 20093-126383. Reconocimiento de recaudos a través de planilla integrada de aportes por parte del Instituto de Seguros Sociales

Ver: II. Marco Conceptual. 9.3. Literal c.

- b. CONCEPTO 20093-126612. Reconocimiento de pólizas de seguro de cumplimiento por préstamos concedidos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1960-Bienes de arte y cultura. Literal a.



c. CONCEPTO 20095-129917. Reconocimiento de partidas bancarias pendientes de clasificar

CONCEPTO 20095-129917 del 23-06-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2905 Recaudos a favor de terceros
		1.2	4810 Extraordinarios
	Subtema		Reconocimiento de partidas bancarias pendientes de clasificar

Doctor
FHARIT NEY QUINTERO PADILLA
Contador General
Ministerio de Defensa Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129917, en la cual consulta el tratamiento contable en el sistema SIIF de las partidas conciliatorias (consignaciones de terceros), que a pesar de que la entidad ha adelantado las gestiones correspondientes con las entidades financiera y haber tratado de comunicarse con la persona que figura en la consignación, no es posible identificar por qué concepto fueron realizadas.

Es de anotar que con el fin de subsanar esta situación se ha planteado dentro de las unidades ejecutoras dos propuestas, las cuales consisten en constituir un pasivo en la subcuenta 290580-RECAUDOS POR CLASIFICAR o registrar un ingreso extraordinario, en la primera propuesta sería importante definir el tiempo máximo de permanencia en el pasivo.

Lo anterior considerando que en desarrollo del proceso de clasificación de las partidas conciliatorias se han identificado consignaciones con situación y sin situación de fondos.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el numeral 10 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones Interinstitucionales contenido en el Manual de Procedimientos que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, el cual expresa:

"10. RECAUDOS EN LA DGCPTN Y RECLASIFICACIÓN EN LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA

Los recursos recaudados en las cuentas bancarias de la DGCPTN se registran debitando las subcuentas que correspondan, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL y acreditando la subcuenta 472080-Recaudos, de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE.

Por su parte, la entidad contable pública debita la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acredita las subcuentas y cuentas, de los

grupos 13-RENTAS POR COBRAR o 14-DEUDORES, según corresponda.

Los recaudos que al final del período contable no hayan sido reclasificados se reconocen, en la entidad contable pública que tiene registrado el derecho, debitando la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Este pasivo permanecerá hasta cuando la entidad reconozca la disminución de los derechos causados.

Los recaudos que al final del período contable hayan sido cargados a una entidad contable pública y que no correspondan a derechos de esta, deben reclasificarse temporalmente en la DGCPTN debitando la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE y acreditando la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS.

Al inicio del siguiente período contable, la DGCPTN debita la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS y acredita la subcuenta 472080-Recaudos de la cuenta 4720-OPERACIONES DE ENLACE, cargando los recaudos a la entidad contable pública que tenga registrado el derecho".

Por tanto, para el caso de las consignaciones realizadas por terceros en las cuentas de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN) a favor del Ministerio de Defensa Nacional, el Ministerio debe proceder a realizar las gestiones administrativas correspondientes para establecer si se trata de derechos registrados en el grupo 14-DEUDORES, y proceder a la disminución de ellos realizando los registros contables indicados en el numeral 10 del procedimiento citado.

Ahora bien, en caso de que no pueda identificarse el concepto por el cual se recibieron estos recaudos en la DGCPTN, el Ministerio debe adelantar las gestiones administrativas co-



rrespondientes con la DGCPTN, con los terceros que realizaron las consignaciones y las demás que considere pertinentes a fin de establecer la realidad de estas partidas.

Si al finalizar el período contable, y como resultado de las gestiones administrativas adelantadas por el Ministerio de Defensa Nacional, se determina que los recursos recaudados por la DGCPTN no corresponden a derechos de dicho Ministerio, la DGCPTN debe proceder a realizar los registros contables indicados en el numeral 10 del procedimiento citado, a fin de lograr la correcta clasificación de los recursos.

Respecto a las consignaciones realizadas por terceros en las cuentas bancarias del Ministerio de Defensa Nacional, de las cuales no ha sido posible identificar el concepto por el cual fueron recibidas, es pertinente observar el numeral 3.8 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, el cual 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.*

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, teniendo en cuenta que la entidad contable pública debe revelar la totalidad de las transacciones, hechos y operaciones que afectan su situación, es necesario que para casos como el de los depósitos realizados a su favor, y sobre los cuales no se tiene conocimiento de su 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 se obliguen a adelantar las gestiones administrativas que correspondan para obtener los documentos soporte que permitan identificar el origen de estos recursos y proceder así a su correcto registro en la contabilidad.

Respecto al tratamiento contable de estas partidas, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de

Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con la dinámica de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, expresa:

“DINÁMICA

SE DEBITA CON

1. *El valor del pago efectuado a la entidad contable pública, entidad privada o persona natural.*
2. *El valor de la disminución de los derechos causados en la entidad contable pública.*
3. *Los valores trasladados a la subcuenta 472080-Recaudos, al inicio del período contable.*
4. *El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda.*

SE ACREDITA CON

1. *El valor de los dineros recibidos por los diferentes conceptos.*
2. *El valor de los recaudos en la DGCPTN que al final del período contable no han sido reclasificados.*
3. *El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente.*

A su vez, la Contaduría General de la Nación, mediante el concepto 200812-121931 de diciembre 24 de 2008, señaló que: *“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 en 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”.

CONCLUSIÓN

Para el caso de las consignaciones realizadas por terceros en las cuentas de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN) a nombre del Ministerio de



Defensa Nacional, el Ministerio debe proceder a realizar las gestiones administrativas correspondientes para establecer si se trata de derechos registrados en el grupo 14-DEUDORES, y proceder a la disminución de los mismos realizando los registros contables indicados en el numeral 10 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones Interinstitucionales.

Ahora bien, en caso de que no pueda identificarse el concepto por el cual se recibieron estos recaudos en la DGCPTN, el Ministerio debe adelantar las gestiones administrativas correspondientes con la DGCPTN, con los terceros que realizaron las consignaciones y las demás que considere pertinentes a fin de establecer la realidad de estas partidas.

Si al finalizar el período contable, y como resultado de las gestiones administrativas adelantadas por el Ministerio de Defensa Nacional, se determina que los recursos recaudados por la DGCPTN no corresponden a derechos de dicho Ministerio, la DGCPTN debe proceder a realizar los registros contables indicados en el numeral 10 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones Interinstitucionales citados en las consideraciones

de esta consulta, a fin de lograr la correcta clasificación de los recursos.

Respecto a las consignaciones realizadas por terceros en las cuentas bancarias del Ministerio de Defensa Nacional y de las cuales no ha sido posible identificar el concepto por el cual se recibieron, se reconocen debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la subcuenta 290580-RECAUDOS POR CLASIFICAR de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, toda vez que se trata de recursos que se encuentran en poder de la entidad. Así mismo, se debe continuar con la gestión administrativa necesaria para lograr su depuración. Si adelantadas estas acciones no es posible su identificación, procede su reconocimiento como un ingreso extraordinario.

Es de anotar que la entidad, de conformidad con sus manuales de políticas y procedimientos, es la que debe establecer el tiempo límite de permanencia de estas partidas en el pasivo, y su posterior reconocimiento como un ingreso extraordinario, si a ello hubiere lugar.

d. CONCEPTO 20099-135110. Reconocimiento del seguro para cubrir el valor de los préstamos del programa de retirados de CASUR

CONCEPTO 20099-135110 del 20-10-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS		
1-3	Tema	1.1	2905	Recaudos a favor de terceros	
		1.2	4808	Otros Ingresos Ordinarios	
		1.3	5801	Intereses	
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del seguro para cubrir el valor de los préstamos del programa de retirados de CASUR		
		1.2.1	Reconocimiento de derechos prescritos del personal activo y retirado de la Policía Nacional.		
		1.3.1	Reconocimiento de intereses de mora por concepto de fallos judiciales		
TÍTULO		1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE		
4	Tema	1.1	Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y equipo		
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de bienes inservibles		

Teniente Coronel
DIANA PATRICIA GONZÁLEZ ALARCÓN
Subdirectora financiera
Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional (CASUR)

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20099-135110, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

Teniendo en cuenta las observaciones efectuadas por la Contraloría General de la República y las consideraciones expuestas por la Contaduría General de la Nación en la mesa de trabajo del 03 de septiembre de 2009, se solicita crear en el Catálogo General de Cuentas, las



subcuentas que correspondan para registrar las siguientes operaciones:

1. Registro del 1% que cobra la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional (CASUR), como seguro para cubrir el valor de los préstamos del programa de retirados, que actualmente se registra en la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado.
2. Reconocimiento de los valores recibidos de la Policía Nacional por prescripción del derecho al pago de los valores reconocidos del personal en actividad, de conformidad con los artículos 155 y 113 de los Decretos 1212 y 1213 de 1990, respectivamente, así como los derechos prescritos del personal en retiro que permanecen en la pagaduría de la Caja de Sueldos de Retiro. Estos conceptos se registran en la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios.
3. Registro del pago de intereses de mora por concepto de fallos judiciales. Se contabilizan en la subcuenta 580190-Otros intereses.
4. Contabilización de bienes inservibles dados de baja por el almacén. Registrados en la subcuenta 581090-Otros gastos extraordinarios.

Sobre el particular, me permito atender su solicitud en el orden por usted planteado:

CONSIDERACIONES

1. Seguro sobre préstamos

Con respecto al registro del 1% que cobra la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional (CASUR), como seguro para cubrir el valor de los préstamos del programa de retirados, este Despacho se pronunció mediante concepto N° 20093-126612 del 29 de mayo de 2009, del cual anexo copia.

2. Ingresos por prescripción de derechos

Con relación a la prescripción de los derechos de cobro o prestaciones del personal de la Policía Nacional, el artículo 113 del Decreto 1213 de 1990, por el cual se reforma el estatuto del personal de agentes de la Policía Nacional, establece: *“Los derechos consagrados en este Estatuto prescriben en cuatro (4) años que se contarán desde la fecha en que se hicieron exigibles.*

El reclamo escrito recibido por la autoridad competente sobre un derecho o prestación determinada interrumpe la prescripción pero sólo por un lapso igual. El derecho al pago de los valores reconocidos prescribe en dos (2) años contados a partir de la ejecutoria del respectivo acto administrativo y pasará a la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 155 del Decreto 1212 de 1990, por el cual se reforma el estatuto del personal y suboficiales de la

Policía Nacional, indica: *“Los derechos consagrados en este Estatuto, prescriben en cuatro (4) años que se contarán desde la fecha en que se hicieron exigibles. El reclamo escrito recibido por autoridad competente, sobre un derecho, interrumpe la prescripción, pero sólo por un lapso igual. El derecho al pago de los valores reconocidos prescribe en dos (2) años contados a partir de la ejecutoria del respectivo acto administrativo y pasarán a la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional.”* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el artículo 43 del Decreto 4433 de 2004, por medio del cual se fija el régimen pensional y de asignación de retiro de los miembros de la Fuerza Pública, establece: *“Las mesadas de la asignación de retiro y de las pensiones previstas en el presente decreto prescriben en tres (3) años contados a partir de la fecha en que se hicieron exigibles.*

El reclamo escrito recibido por la autoridad competente sobre un derecho, interrumpe la prescripción, por un lapso igual.

Los recursos dejados de pagar como consecuencia de la prescripción de que trata el presente artículo, permanecerán en la correspondiente entidad pagadora y se destinarán específicamente al pago de asignaciones de retiro en las Cajas o de pensiones en el Ministerio de Defensa Nacional o en la Dirección General de la Policía Nacional, según el caso.” (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la regulación contable, el Catálogo General de Cuentas (CGC), describe la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, así: *“Representa el valor de los ingresos de la entidad contable pública, provenientes de actividades ordinarias que no se encuentran clasificados en otras cuentas.”*

Asimismo, el CGC describe la subcuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, como aquella 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.”* (Subrayado fuera de texto).

3. Intereses de mora

El Catálogo General de Cuentas (CGC) describe la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES como la que *“Representa el valor de las obligaciones por concepto de fallos en contra de la entidad contable pública, debidamente ejecutoriados, así como los mandamientos ejecutivos, conciliaciones administrativas y otras órdenes judiciales falladas a favor de terceros y originadas en litigios de carácter civil, laboral o administrativo.”* (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, la cuenta 5801-INTERESES, del CGC tiene habilitada la subcuenta 580109- Créditos judiciales, en la cual el concepto de intereses de mora, se registra a nivel de auxiliar.



4. Bienes inservibles

De otra parte, respecto a los bienes inservibles, el numeral 23 del capítulo III Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, indica que *“Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. 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 que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.*

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR). (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

1. Seguro sobre préstamos

Este Despacho se pronunció mediante concepto N° 20093-126612, el cual concluyó que: *“Los recursos que la entidad recibe de parte del personal retirado de la Policía Nacional, para la adquisición de pólizas de seguros sobre (sic) los préstamos concedidos, deben reconocerse en la subcuenta 290509-Seguro sobre préstamos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con contrapartida en la subcuenta correspondiente, de la cuenta del Grupo 11-EFECTIVO. Lo anterior, teniendo en cuenta que la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional no presta el servicio de emisión de pólizas de seguro, sino que recauda de sus prestatarios el valor que deben cubrir para la constitución de pólizas de cumplimiento de los préstamos que concede.*

Ahora, cuando la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional gira a la entidad aseguradora el valor correspondiente para la expedición de las pólizas, debe disminuir el

saldo de la subcuenta 290509-Seguro sobre préstamos, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, con contrapartida en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”. (Subrayado fuera de texto).

2. Ingresos por prescripción de derechos

Dado que los derechos prescritos del personal en actividad, así como de los retirados de la Policía Nacional, están definidos expresamente en las disposiciones legales vigentes, se concluye que los recursos percibidos por estos conceptos deben revelarse en los estados contables como ingresos ordinarios y no como ingresos extraordinarios.

En consecuencia, de conformidad con lo establecido en la normatividad que regula la materia, los pagos por asignación de retiro prescritos, que permanecen en CASUR, se reconocerán en la subcuenta 480890-Otros ingresos ordinarios, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS. Por su parte, los valores recibidos de la Policía Nacional, en los términos señalados en los Decretos 1212 y 1213 de 1990, se deben registrar en la subcuenta 480816-Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Cabe anotar que cuando el saldo de las subcuentas denominadas “Otros” supere el 5% del total de la cuenta, las entidades contables públicas deben revelar en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de estos.

3. Intereses de mora

El reconocimiento de los intereses por concepto de fallos judiciales se debe realizar en la subcuenta 580109-Créditos judiciales, de la cuenta 5801-INTERESES. A nivel de auxiliar se puede especificar que corresponden a intereses de mora y, dada su representatividad, revelar en notas a los estados contables la información que se requiera para su mejor interpretación.

4. Bienes inservibles

El tratamiento contable indica que los bienes inservibles deben retirarse de las cuentas del activo disminuyendo el costo histórico del bien, así como la depreciación, provisión, valorización y superávit por valorización asociadas al mismo y, en caso de presentarse una diferencia, registrarla en la subcuenta 580802-PÉRDIDA EN RETIRO DE ACTIVOS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. Ahora bien, luego de realizar el retiro de los bienes debe procederse a su registro en cuentas de orden para efectos de control, hasta tanto la entidad expida el acto administrativo que determine su destinación final.



- e. CONCEPTO 200910-135345. Reconocimiento contable de consignaciones bancarias para cancelar cuentas por cobrar por la prestación de servicios de salud, en las cuales no se identifica el deudor

CONCEPTO 200910-135345 del 27-10-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	2905 Recaudos a favor de terceros Procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema		Reconocimiento contable de consignaciones bancarias para cancelar cuentas por cobrar por la prestación de servicios de salud, en las cuales no se identifica el deudor

Doctora

MARTHA CECILIA OLARTE MORALES

Profesional Univesitario - Contador

Hospital San Antonio Pitalito

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135345 en la cual solicita se cree una cuenta "de carácter crédito que afecte la cartera la cual (...) se debería denominar cuentas por identificar". Lo anterior, teniendo en cuenta que el hospital recibe consignaciones para cancelar cuentas por cobrar por la prestación de servicios de salud, en las cuales no se identifica el deudor.

Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud sobre la operación referida, teniendo en cuenta que esta no implica modificaciones al Catálogo General de Cuenta (CGC), toda vez que se evidencian problemas de tipo administrativo y de registro.

CONSIDERACIONES

El párrafo 11 del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), señala que: "Las características cualitativas de la información contable pública en su conjunto buscan que ella sea una representación razonable de la realidad económica de las entidades contables públicas. En la medida que incluye todas las transacciones, hechos y operaciones medidas en términos cualitativos o cuantitativos, atendiendo a los principios, normas técnicas y procedimientos, se asume con la certeza que revela la situación, actividad y capacidad para prestar servicios de una entidad contable pública en una fecha o durante un período determinado." (Subrayado fuera de texto).

En este sentido, el párrafo 102 del Plan General de Contabilidad Pública 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 Confiabilidad, Relevancia y

Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad 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).

Al respecto, las características relacionadas con la razonabilidad, objetividad y universalidad de la información contable pública, contenidas en los párrafos 104, 105 y 110, respectivamente, del PGCP, determinan:

"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." (Subrayado fuera de texto).

"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. El grado de subjetividad implícito en el reconocimiento y revelación de los hechos, se minimiza informando las circunstancias y criterios utilizados conforme lo indican las normas técnicas del PGCP." (Subrayado fuera de texto).

"110. Universalidad. La información contable pública es universal, si incluye la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales de la entidad contable pública, debidamente reconocidos y medidos en términos cuantitativos y/o cualitativos, (...)." (Subrayado fuera de texto).

En relación con los principios de contabilidad, el párrafo 13 del PGCP indica: "constituyen pautas básicas o macroreglas que dirigen la producción de la información en función de los Propósitos del SNCP y de los Objetivos de



la información Contable Pública, sustentando el desarrollo de las normas técnicas y del Manual de Procedimientos. Los principios hacen referencia a los criterios de medición de las transacciones, hechos y operaciones; al momento en el cual se realiza el reconocimiento contable; a la forma en que deben revelarse los hechos; a la continuidad del ente público; a la esencia de las transacciones y a la correlación entre ingresos, costos y gastos, entre otros, todo ello teniendo en cuenta las limitaciones propias que impone el entorno a las organizaciones. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 120, ídem, establece sobre el principio de prudencia: “En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. (...) 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.” (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el numeral 3.8 relativo a conciliaciones de información, de la Resolución 357 de 2008, que 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 éstas 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).

El Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS como aquella que: “Representa el valor de las obligaciones originadas por el recaudo de ingresos de propiedad de otras entidades contables públicas, entidades privadas o personas na-

turales, que deben ser reintegrados a éstas, en los plazos y condiciones convenidos.”

La dinámica indica que se debita con: “(…) 2. El valor de la disminución de los derechos causados en la entidad contable pública.(…) 4. El valor de la aplicación del recaudo al concepto que corresponda”. (Subrayado fuera de texto).

Y se acredita con: “(…) 3. El valor de los recaudos en las cuentas de la entidad contable pública que no han sido aplicados al concepto correspondiente.” (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, el Hospital San Antonio de Pitalito debe reconocer sus transacciones observando las características cualitativas de la información contable pública de Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad, de tal manera que la información que produce revele fiel y razonablemente su situación financiera.

Ahora bien, los principios, normas técnicas y procedimientos se constituyen en herramientas de carácter general que las entidades deben aplicar homogéneamente en el registro de todas sus operaciones, sin juicios de valor que contraríen lo determinado por la Contaduría General de la Nación, como ente regulador en contabilidad pública.

Teniendo en cuenta que la situación planteada en la consulta obedece a deficiencias de carácter administrativo, la entidad debe dar cumplimiento a lo establecido en el numeral 3.8 relativo a conciliaciones de información, de la Resolución 357 de 2008, que adopta el procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, en el sentido de reconocer adecuada y oportunamente todas las consignaciones realizadas por terceros, toda vez que se trata de recursos que se encuentran a su cargo, con independencia de que temporalmente no pueda determinarse de quién proviene el depósito.

En consecuencia, dado que los recursos pendientes por clasificar no constituyen para el hospital ingresos recibidos por anticipado, puesto que el servicio ya fue prestado y se está efectuando el recaudo, deben reconocerse contablemente debitando la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, acreditando la subcuenta 290580-Recaudos por clasificar, de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS. Lo anterior, sin perjuicio de que se continúe realizando la gestión administrativa necesaria para lograr su total depuración, en el menor tiempo posible, que permita una presentación razonable de la situación de la entidad.



- f. CONCEPTO 20099-134752. Reconocimiento de la contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total de los contratos de obra pública. (Se complementa con el concepto 200911-137150 del 23-11-09)

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1420 - Avances y anticipos entregados. Literal k.

- g. CONCEPTO 200912-137847. Reconocimiento por parte de una entidad prestadora de servicios de salud, de los recursos del Sistema General de Participaciones para el pago de cesantías

CONCEPTO 200912-137847 del 29-12-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 1.2 1.3 1.4 2.1	2505 1409 5101 5202	Salarios y prestaciones sociales Servicios de salud Sueldos y salarios Sueldos y salarios Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud (IPS)
	Subtema			Reconocimiento por parte de una entidad prestadora de servicios de salud, de los recursos del Sistema General de Participaciones para el pago de cesantías.

2	TÍTULO	1.	INSTRUCTIVOS CONTABLES	
	Tema	1.1	Instructivo 9 de 2009 - Instrucciones para el cierre contable de la vigencia 2009	
	Subtema	1.1.1	Periodicidad para la reclasificación de pasivos estimados	

3	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión	
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de traslados de bienes y obligaciones entre entidades fusionadas	

Doctora
EDILMA HERNÁNDEZ GÓMEZ
Contador
ESE Bellosalud

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200912-137847, en el cual presenta las siguientes inquietudes:

1. Actualmente, la entidad esta reconociendo los recursos recibidos del Sistema General de Participaciones sin situación de fondos para el pago de cesantías en la subcuenta 111090-Otros depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras. Se pregunta si se encuentra bien registrada, o en caso contrario en qué cuenta se debe reconocer.
2. Teniendo en cuenta que la ESE cierra trimestralmente la cuenta 2715-PROVISIÓN PARA PRESTACIONES

SOCIALES, contra la cuenta 2502-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES. Se pregunta con qué periodicidad se realiza el cierre de los pasivos estimados. Se debe hacer anual o trimestral.

3. Que mediante Decreto 572 de 2008, el Alcalde del Municipio de Bello, ordenó fusionar las ESE Hospital Rosalpi (entidad absorbente) y la ESE Hospital Zamora, París Fintidueño (entidad absorbida), y el cambio de denominación a ESE Bellosalud, y en consecuencia se registraron los saldos iniciales de las cuentas de balance Activos y Pasivos diferenciándolas en los comprobantes. En la cuenta de patrimonio se reveló como saldo inicial el de la Entidad absorbente y el valor del



patrimonio de la entidad absorbida en la subcuenta 326002-Fusión, de la cuenta 3260-Patrimonio entidades en procesos especiales, así mismo, informa que al realizar el cruce de información se detectaron facturas por pagar correspondientes a servicios prestados no reconocidos en el balance por valor de \$313 millones y se procedió a su reconocimiento y revelación debitando la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y acreditando subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES. Teniendo en cuenta lo anterior, consulta si la transacción está bien contabilizada; no debería registrarse en la subcuenta 326002-Fusión, disminuyendo el patrimonio de la empresa fusionada.

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

CONSIDERACIONES

1. Reconocimiento contable de recursos del SGP para el pago de cesantías

El numeral 5 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las instituciones prestadoras de servicios de salud (IPS), contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con la aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales, establece que *“La aplicación de los recursos de la participación para salud en el pago de aportes patronales tiene lugar cuando la Nación gira directamente los recursos de la participación para salud, a las administradoras de cesantías, (...), para el pago de los aportes patronales del personal vinculado a la prestación de servicios de salud de las IPS, y las IPS tiene derechos por cobrar al fondo de salud por la prestación de servicios en los que se ha pactado parte del pago con la participación para salud.*

El reconocimiento de los aportes patronales se registra debitando las subcuentas 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, (...) y acreditando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES (...). La IPS debe reconocer las demás prestaciones a que haya lugar, de acuerdo con las disposiciones legales y no solamente las que se pagan con recursos del Sistema General de Participaciones.

El derecho por la prestación de servicios de salud se reconoce debitando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

En consecuencia, la aplicación de los recursos debe efectuarse con el giro de los mismos por parte de la Nación, para lo cual la IPS debita la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES,

(...) y acredita la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Si el valor de los recursos de la participación para salud es superior a los aportes patronales causados por la IPS, la diferencia se registra en la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO. En caso contrario, la diferencia se registra acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, previa disminución del saldo de la subcuenta 190512-Contribuciones efectivas, de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, si existiere”.

2. Periodicidad para la reclasificación de pasivos estimados

Los párrafos 233 y 235 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, establecen, respectivamente, 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; (...).”*

“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).

El numeral 1.4.3 del Instructivo 9 de 2009, en lo relacionado con la consolidación de las prestaciones sociales, expresa: *“Antes de realizar el cierre de la vigencia, las entidades deben realizar el proceso de consolidación de las prestaciones sociales que se han venido provisionando durante el año a través de pasivos estimados, para reclasificar y reconocer el pasivo real al final del ejercicio”.*

3. Traslados de bienes y obligaciones entre entidades fusionadas

Para responder su solicitud, es importante indicarle, de acuerdo con el párrafo 26 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, 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 devierten 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 mismo, las Empresas Sociales del Estado se clasifican como empresas públicas y, por lo tanto, su tratamiento patrimonial se registra en las subcuentas y cuenta del grupo patrimonio institucional.



Ahora bien, el 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 en los siguientes numerales:

26. Cierre contable de las operaciones hasta la fecha en que se ordena la fusión o escisión total.

“La entidad contable pública sobre la cual se ordene la fusión o escisión total debe proceder a efectuar el cierre contable de sus operaciones a la fecha de entrada en vigencia del respectivo acto o a la última fecha de operación, previo cumplimiento de la norma de cierre contable.

El cierre contable consiste en debitar las subcuentas de las cuentas de ingresos y acreditar las subcuentas de las cuentas de gastos y costos, utilizando como contrapartida las subcuentas, de la cuenta 5905-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS. El saldo neto se traslada a la subcuenta que corresponda, de la cuenta (...) 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO”.

28. Inventario de la entidad fusionada o escindida.

“La entidad contable pública sobre la cual se ordene la fusión o escisión 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).

29. Registros contables en la entidad que traslada bienes y derechos a otra que los recibe.

“La entidad contable pública perteneciente al sector central que traslada bienes y derechos, los retira por el valor en libros, debitando las subcuentas que correspondan a las depreciaciones, amortizaciones y provisiones de los bienes y derechos trasladados, y acreditando las subcuentas de las cuentas de activo relacionadas, de acuerdo con el bien o derecho que se entrega. Si el valor en libros es distinto de cero, (...). En el caso de las entidades del sector descentralizado, la diferencia se registra debitando la subcuenta 326002-Fusión o 326003-Escisión, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda. Así mismo, retira las valorizaciones y el superávit por valorizaciones correspondientes, con (...) un débito en la subcuenta 326002-Fusión o 326003-Escisión, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, si es del

sector descentralizado y un crédito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES”. (Subrayado fuera de texto).

30. Registros contables en la entidad que recibe bienes y derechos de otra que los traslada.

“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 (...). En el caso de las entidades descentralizadas se acredita la subcuenta 325525-Bienes o 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda. El valor por el cual deben registrarse los activos es el convenido, que puede ser el valor en libros o uno estimado mediante avalúo técnico. El valor por el cual se reconocen los bienes debe actualizarse de conformidad con las normas sobre la materia”.

31. Registros contables en la entidad que traslada obligaciones a otra que las recibe.

“La entidad contable pública (...) traslada el saldo de la obligación con los correspondientes costos de endeudamiento por pagar y la prima y descuento en colocación de bonos y títulos pendientes de amortizar, (...). En el caso de las entidades del sector descentralizado, se acredita la subcuenta 326002-Fusión o 326003-Escisión, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, según corresponda”.

32. Registros contables en la entidad que recibe obligaciones de otra que las traslada.

“La entidad contable pública receptora de las obligaciones las incorpora registrando el detalle de los conceptos asociados, en las subcuentas y cuentas respectivas, debitando (...) la subcuenta 325527-Obligaciones (Db), de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, (...)”.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos 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”.

También, la dinámica de esta cuenta establece que se acredita con “3. El valor de los bienes y derechos reclasificados de la cuenta 3255-Patrimonio Institucional Incorporado, al inicio del período contable.



CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye:

1. Reconocimiento contable de recursos del SGP para el pago de cesantías

La aplicación de los recursos debe efectuarse con el giro de estos por parte de la Nación, debitando la subcuenta 250502-Cesantías, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, y acreditando la subcuenta 140911-Atención con cargo al subsidio a la oferta, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, previa la causación del gasto en la subcuenta 510124-Cesantías, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, o la subcuenta 520221-Cesantías, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, según corresponda. En tal sentido, no procede el reconocimiento y revelación de la misma en la subcuenta 111090-Otros depósitos en instituciones financieras, de la cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras.

Así las cosas, la ESE Bellosalud debe proceder a realizar los ajustes contables a que haya lugar, dado que el tratamiento contable antes referenciado resulta diferente al aplicado por la entidad.

2. Periodicidad para el traslado de pasivos estimados

No existe una periodicidad predeterminada para la reclasificación de los pasivos estimados al pasivo real, toda vez que este proceso debe efectuarse cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice, estableciendo la exactitud del valor de las obligaciones a cargo de la entidad. Cuando se trata de la consolidación de las prestaciones sociales provisionadas durante el año, es factible reclasificarlas en función de los momentos en que se causan indefectiblemente las obligaciones para la entidad, pero en todo caso debe hacerse de manera obligatoria al cierre del período contable, como lo prescribe el Instructivo 9 de 2009, mediante el cual se señala las Instrucciones para el cierre contable de la vigencia 2009, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y la apertura del proceso contable del año 2010.

3. Traslados de bienes y obligaciones entre entidades fusionadas

La contabilidad de la ESE Hospital Rosalpi, hoy "ESE Bellosalud", como entidad absorbente, constituyen la base de la información financiera a la cual se debe incorporar la información financiera de la ESE Hospital Zamora (entidad absorbida), previo el cierre contable de su actividad

financiera, económica, social y ambiental a la fecha en que entró en vigencia el acto administrativo que ordenó la fusión por absorción, debitando las subcuentas de las cuentas de ingresos y acreditando las subcuentas de las cuentas de gastos y costos, utilizando como contrapartida las subcuentas, de la cuenta 5905-CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS y, el saldo neto se traslada a la subcuenta que corresponda de la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO.

Así las cosas, una vez efectuado el cierre contable de las operaciones, la ESE Hospital Zamora (entidad absorbida) debió reclasificar los saldos de las cuentas que conforman el patrimonio, a la subcuenta 326002-Fusión, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES. Una vez transferidos los activos a la ESE Hospital Rosalpi, hoy "ESE Bellosalud", se debita la subcuenta 326002-Fusión, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES, y la ESE Hospital Rosalpi, hoy "ESE Bellosalud", los incorpora debitando el activo según su naturaleza, con crédito en la subcuenta 325525-Bienes o 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, siempre y cuando constituyan formación bruta de capital.

Es importante señalar que la ESE Hospital Zamora, en su momento, debió realizar los inventarios de activos, pasivos y cuentas de orden, y conciliarlos con la información financiera, económica, social y ambiental, con el objeto de realizar los ajustes contables a que había lugar, teniendo en cuenta que la fusión por absorción se llevó a cabo en el año 2008, y los bienes, derechos y obligaciones recibidos debieron reclasificarse al comienzo del año 2009 a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL de la ESE Hospital Rosalpi, hoy "ESE Bellosalud". Sin perjuicio de lo anterior, los activos y pasivos recibidos de otras entidades contables públicas o que no habían sido reconocidos, se reconocen como patrimonio institucional. En tal sentido, las facturas por pagar que no se encontraba registrados en el balance de la ESE Hospital Zamora, las incorpora registrando el detalle de los conceptos asociados acreditando el pasivo, en las subcuentas y cuentas respectivas, y debitando la subcuenta 325527-Obligaciones (Db), de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Así las cosas, ESE Hospital Rosalpi, hoy "ESE Bellosalud", debe proceder a realizar los ajustes contables a que haya lugar, dado que el tratamiento contable antes referenciado resulta diferente al aplicado por la entidad.

- h. CONCEPTO 200911-136943. Reconocimiento contable de rendimientos financieros originados en convenio de administración de recursos suscrito entre el Departamento Administrativo de la Función Pública (DAFP)- y el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior (ICETEX)

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424- Recursos entregados en administración. Literal q.



- i. CONCEPTO 200912-137500. Reconocimiento por parte del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República y de la CGR, de los recursos recibidos por el primero, provenientes de multas impuestas por la CGR

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401-Ingresos no tributarios. Literal g.

2910-Ingresos Recibidos por anticipado

- a. CONCEPTO 20092-124864. Reconocimiento de recursos recibidos por FONDANE, por suscripción de convenios interadministrativos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2453- Recursos recibidos en administración. Literal b.

- b. CONCEPTO 200812-124027. Inviabilidad de determinar contablemente el periodo máximo por el cual debe mantenerse un pasivo por ingresos recibidos por anticipado, y condiciones para su posterior reconocimiento como ingreso

CONCEPTO 200812-124027 del 06-03-09

TÍTULO		1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
1-4	Tema	1.1 1.2 1.3 2.1	2910 4360 4810	Ingresos recibidos por anticipado Servicios de documentación e identificación Extraordinarios Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema			Inviabilidad de determinar contablemente el periodo máximo por el cual debe mantenerse un pasivo por ingresos recibidos por anticipado, y condiciones para su posterior reconocimiento como ingreso

Doctora

LUZ SOFÍA AGUIRRE

Secretaría General

Consejo Profesional Nacional de Ingeniería (COPNIA)

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente 200812-124027, en la cual informa que la Contraloría General de la República estableció un hallazgo de auditoría consistente en que "el saldo de la cuenta 2915 –Otros pasivos –créditos diferidos, tenía registros que ya poseían una antigüedad mayor a seis (6) meses sin que los consignatarios se hubieran acercado al COPNIA a adelantar trámite alguno. Ante dicha situación, la Contraloría Cuestionó a COPNIA el porqué si habían registros de consignaciones acumuladas en la cuenta 2915 –Otros pasivos –créditos diferidos, con más de seis (6) meses de antigüedad, dichos registros no habían sido reclasificados a ingresos reales del Grupo 4, teniendo como soporte la aplicación de alguna norma contable que permitiera realizar dicha operación".

COPNIA explica que pueden ser "múltiples las causas por las cuales una persona, después de seis o más meses de haber consignado, aún no ha realizado su solicitud de trámite ante el COPNIA; entre ellas, que la persona no va a ejercer la ingeniería de manera inmediata, el profesional

no obtuvo su grado en el tiempo programado, personas que consignaron y salieron del país, profesionales que no son competencia del COPNIA y ni se ha acercado a solicitar la devolución de su dinero". Ante esta situación plantea las siguientes preguntas:

1. "¿Cuál es el periodo máximo por el cual puede estar registrada en la cuenta 2915 –Otros pasivos –créditos diferidos, un abono recibido de un consignatario que aún no lo utiliza como soporte para la solicitud de un trámite ante el COPNIA?"
2. "¿Existe norma o concepto contable vigente que permite reclasificar partidas que lleven seis (6) o más meses registradas en la cuenta 2915 –Otros pasivos –créditos diferidos, a las cuentas de ingresos de los grupos 41 o 42, independientemente de que el consignatario de dicha partida no se haya acercado a la entidad en un periodo de 6 meses o más a presentar solicitud de trámite o de devolución de dinero, es decir, no se hayan generado los actos administrativos o contraprestación en bienes y/o servicios?"



3. *"En caso de que exista dicha norma, ¿cuál sería el procedimiento indicado para contabilizar y reconocer como ingresos aquellas partidas que ya han cumplido una determinada edad de registro en la cuenta 2915 –Otros pasivos –créditos diferidos?"*
3. *"¿Qué procedimiento se debería seguir y qué cuentas se deberían afectar al momento de tener que contabilizar un ingreso correspondiente a un trámite solicitado que tiene como soporte una consignación que ya superó los seis meses, y que, según los supuestos de la Contraloría, debió haber sido reclasificada a cuentas de ingresos de los grupos 41 o 42 y debitada 2915 –Otros pasivos –créditos diferidos?"*

CONSIDERACIONES

Para responder la primera pregunta de su consulta, es necesario remitirse al numeral 117 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el cual señala que el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales "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 al numeral 120 de la misma norma, refiriéndose al Principio Prudencia, expresa que "En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna". (Subrayado fuera de texto).

En el mismo sentido, el numeral 237 del RCP, en relación con las normas técnicas de "Otros pasivos", señala que estos "Se reconocen por el valor recaudado (...)" y el numeral 267, concerniente a las normas técnicas relativas a los ingresos, expresa que "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 período contable respectivo". (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) 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 períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios", que se debita con el "El valor de los ingresos causados en cada ejercicio" y que se acredita con "El valor de las devoluciones de ingresos recibidos por no haberse prestado el servicio o entregado la contraprestación correspondiente". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el CGC describe la cuenta 4360-SERVICIOS DE DOCUMENTACIÓN E IDENTIFICACIÓN señalando que "Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación de servicios de documentación e identificación" y, en su dinámica, establece que se acredita con "El valor causado

por la expedición de documentos". (Subrayado fuera de texto).

Tales antecedentes permiten concluir que los recaudos efectuados por las entidades contables públicas que deben proveer servicios de documentación e identificación relacionados con antecedentes y certificaciones, carnés, tarjetas profesionales y similares, se deben reconocer, inicialmente, acreditando la subcuenta 291090 Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y permanecer en el Balance General hasta el período en que se realice el ingreso como consecuencia del suministro efectivo de los servicios, esto es, hasta el período en el cual el usuario cumple las condiciones legales o administrativas que se hayan establecido para la expedición del respectivo documento.

Para efectuar el reconocimiento de los ingresos causados en el respectivo período, se debita la subcuenta 291090 Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se acreditan las subcuentas 436006-Antecedentes y certificaciones, 436007-Carnés, 436008-Tarjetas profesionales o 436090-Otros servicios de documentación e identificación, según corresponda, de la cuenta 4360-SERVICIOS DE DOCUMENTACIÓN E IDENTIFICACIÓN. No podrán entonces reconocerse ingresos por estos conceptos mientras no se identifique el cumplimiento de los requisitos que hayan sido establecidos para la expedición de los respectivos documentos.

Ahora bien, en su consulta expresa que el Consejo Profesional Nacional de Ingeniería (COPNIA) "recibe en sus cuentas de recaudos abonos de sus usuarios antes de que la entidad inicie cualquier trámite (...)" y que "(...) dichas consignaciones son registradas inicialmente por el proceso contable en la cuenta 2915-Otros pasivos-créditos diferidos"; por ello es necesario remitirse al numeral 236 del RCP, el cual expresa que los "otros pasivos" incluyen los pasivos "susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo", concepto relacionado con los pasivos diferidos; pues el Diccionario de Términos de Contabilidad Pública los define como el "Valor de los ingresos recibidos que debido a su origen y naturaleza tienen el carácter de pasivos y afectan varios períodos en los que deben ser aplicados o distribuidos, tales como los ingresos recibidos por la Nación por concesiones otorgadas. Registra, igualmente, 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 revertan las diferencias temporales que lo originaron. (...)".²

2 Diccionario de Términos de Contabilidad Pública. SUBCONTADURÍA DE CONSOLIDACIÓN E INVESTIGACIÓN. Compilación y adaptación: ómar Mancipe Saavedra. Imprenta Nacional de Colombia. Bogotá, 1998.



En ese sentido, el CGC describe la cuenta 2915-CRÉDITOS DIFERIDOS señalando que *"Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros"*, concluyéndose que los valores registrados por la entidad, en esta cuenta, deberán ser reclasificados a la subcuenta 291090 Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y mantenerse contabilizados, como tal, hasta tanto se presten los servicios de que se trate.

Para responder a sus preguntas segunda y tercera, pueden citarse los mismos antecedentes que sustentan la respuesta a la primera pregunta planteada, reiterando que el Régimen de Contabilidad Pública no contiene estipulación que permita reclasificar los pasivos reconocidos en la cuenta ingresos recibidos por anticipado, a las cuentas del Estado de Actividad Financiera, Económica y Social, por el solo hecho de permanecer registrados en la citada partida por un término superior a seis meses, pues como se indicó en las normas transcritas, el reconocimiento de los ingresos causados en el periodo y demás elementos de los estados contables, no obedece a un determinado plazo, sino al surgimiento de derechos y obligaciones que se reconocen, entre otros, siguiendo el Principio de Causación.

No obstante, el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, en relación a la depuración contable permanente y sostenibilidad, determina que *"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"* y que *"deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable"*, así como adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar, entre otros, que la información contable revele *"Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad"*, por lo cual, la entidad contable pública debe establecer las condiciones y términos para depurar los saldos de los valores recaudados que hayan sido contabilizados como ingresos recibidos por anticipado, dando aplicación a las normas legales y actos administrativos del caso, de manera que en su contabilidad no se mantengan indefinidamente valores que no le representen derechos u obligaciones.

Por lo anterior, si el usuario no realiza los trámites necesarios para la expedición y solicita la devolución del dinero, en el momento en que esta se efectúe, la entidad debe registrar un débito a la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acreditar la subcuenta res-

pectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Si transcurrido el término definido para realizar el trámite ante la entidad, los usuarios no cumplen los requisitos del caso para la expedición de los documentos ni solicitan la devolución del dinero, se debita la subcuenta 291090-Otros ingresos recibidos por anticipado, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se acredita la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, una vez agotadas las gestiones administrativas correspondientes.

Acerca de la cuarta pregunta planteada, de las normas citadas en los precedentes se infiere que en el Régimen de Contabilidad Pública no existe procedimiento que permita a la entidad contable pública reclasificar los saldos de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO contra los ingresos del periodo por el solo hecho de que hayan pasado más de seis meses, pues tal reconocimiento en los resultados del periodo solo se realiza debitando los pasivos, inicialmente reconocidos por concepto de ingresos recibidos por anticipado, contra la cuenta 4360-SERVICIOS DE DOCUMENTACIÓN E IDENTIFICACIÓN, siempre que se identifique que los usuarios han cumplido los requisitos para que la entidad expida los documentos de que se trate, o en la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS si se han agotado los términos y gestiones administrativas para la expedición de los documentos sin que los usuarios hayan solicitado la devolución de los recursos consignados.

CONCLUSIÓN

De acuerdo a los precedentes, se concluye que:

1. El tratamiento contable de los recaudos efectuados por las entidades contables públicas para proveer servicios de documentación e identificación, está descrito en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) y consiste en reconocer, como pasivo, un ingreso recibido por anticipado hasta cuando se presten efectivamente los respectivos servicios. En el caso de servicios de documentación e identificación, el ingreso se reconoce cuando la entidad identifica que el usuario cumple con los requisitos para la expedición de los respectivos documentos.
2. Las normas contables públicas no han establecido un término durante el cual deba permanecer registrada la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, pues ello depende de los preceptos señalados en el RCP para la causación de los ingresos. Por esta razón, los valores recaudados por la entidad contable pública deben permanecer en el Balance General hasta tanto se identifique plenamente que el usuario ha cumplido los requisitos establecidos para la expedición de los respectivos documentos, momento en el cual, la entidad debita los ingresos diferidos y los reconoce en la cuenta 4360-SERVICIOS DE DOCUMENTACIÓN E IDENTIFICACIÓN.



La entidad debita la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y acredita la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS en el periodo en que se hayan agotado los términos y gestiones, legales y administrativas, que sean necesarias para la expedición de los documentos sin que los usuarios hayan solicitado la devolución de los dineros consignados.

3. En la normativa contable pública no existe procedimiento que permita que los recaudos efectuados por la entidad, inicialmente reconocidos como pasivos en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, sean registrados como ingresos del periodo, pues estos conceptos solo se reconocen en el Estado de Actividad Financiera, Económica y Social en el periodo en que se causen como consecuencia de la identificación del cumplimiento de los requisitos para la expedición de los documentos o para su registro como ingresos extraordinarios, según el caso de que se trate.
 4. No se pueden registrar ingresos provenientes de la reclasificación de saldos de los ingresos recibidos por anticipado por el solo transcurrir de un determinado plazo, sino cuando se causen los hechos financieros, económicos y sociales de acuerdo con las políticas, manuales, procedimientos y gestiones llevadas a cabo por la entidad, en concordancia con lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.
- ***
- c. CONCEPTO 20098-133773. Reconocimiento de los ingresos recibidos por anticipado correspondiente a las matrículas recibidas durante los meses de noviembre y diciembre de cada año, las cuales hacen parte de los ingresos del año siguiente, de las instituciones educativas

CONCEPTO 20098-133773 del 04-09-09

CONCEPTO 20098-133773 del 04-09-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2910 Ingresos recibidos por anticipado
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los ingresos recibidos por anticipado correspondiente a las matrículas recibidas durante los meses de noviembre y diciembre de cada año, las cuales hacen parte de los ingresos del año siguiente, de las instituciones educativas

Doctora
LUZ AÍDA LARA BAHAMÓN
Directora Financiera
Grupo de Contabilidad
Alcaldía Municipal de Ibagué

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133773, en la cual consulta cuál es el procedimiento para el reconocimiento contable de los ingresos recibidos por anticipado correspondiente a las matrículas recibidas durante los meses de noviembre y diciembre de cada año, las cuales hacen parte de los ingresos del año siguiente, de las instituciones educativas de la ciudad, y si estos recursos deben incorporarse en el presupuesto del año en curso, o en el siguiente año al que se recibieron, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 8° del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) expresa, en relación con el principio de medición, que *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

El mismo numeral 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”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 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).



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)

Con base en las consideraciones expuestas, los dineros que reciben las instituciones de educación de manera anticipada, durante los meses de noviembre y diciembre de cada vigencia fiscal, por la prestación de los servicios propios de su cometido estatal, deben reconocerse como 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; para lo cual, debe registrar un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

A medida que se van prestando los servicios de educación la entidad debe disminuir los saldos reconocidos en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS, según el tipo de servicio que se trate.

De otra parte, en relación con la incorporación de estos recursos en el presupuesto de la vigencia en curso, o en el del siguiente año al que se recibieron, me permito manifestarle que 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, determinar los principios, políticas y normas contables que deben regir en el país para el sector público, y emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; de donde se desprende que los actos normativos por medio de los cuales se desarrollan tales facultades, tienen la jerarquía de todos los actos

jurídicos que se expidan en ejercicio directo de la Constitución y/o la Ley; razón por la cual, pronunciarse sobre temas relacionados con la preparación del presupuesto de las entidades públicas, excede la competencia del Contador General de la Nación.

No obstante lo anterior, teniendo en cuenta que 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"*, se da traslado a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), por ser de su competencia este tema.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los dineros que reciben las instituciones de educación de manera anticipada, durante los meses de noviembre y diciembre de cada vigencia fiscal, por la prestación de los servicios propios de su cometido estatal, deben reconocerse como 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; para lo cual, debe registrar un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

A medida que se van prestando los servicios de educación la entidad debe disminuir los saldos reconocidos en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS, según el tipo de servicio que se trate.

En relación con la incorporación de estos recursos en el presupuesto de la vigencia en curso, o en el del siguiente año al que se recibieron, y teniendo en cuenta que 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"*, se da traslado a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), por ser de su competencia este tema.



- d. CONCEPTO 20097-132659. Reconocimiento de recursos recibidos de manera anticipada y del ingreso por prestación de servicios, por parte de la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana

CONCEPTO 20097-132659 del 09-09-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	2910 Ingresos recibidos por anticipado 43 Venta de servicios
	Subtema		Reconocimiento de recursos recibidos de manera anticipada y del ingreso por prestación de servicios, por parte de la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana

Capitán
JAVIER MÉNDEZ
Coordinador Contable
Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132659, relacionada con las operaciones comerciales celebradas por la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana con otras entidades de la fuerza pública, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada al manifestar que *"En desarrollo de nuestras operaciones comerciales se celebran contratos con la fuerza pública y en estos se pactan pagos anticipados, los cuales para su desembolso es necesario expedir factura, toda vez que se trata de un pago anticipado, lo que significa que estos recursos pertenecen a la entidad, diferente si fuera anticipo que serían recursos aún de la fuerza pública."*

Bajo esta premisa, y por el hecho de haber facturado, es necesario contabilizar la factura reconociendo el valor de lo facturado en el ingreso por ventas brutas. Sin embargo, este es un ingreso que en cierta forma afecta mi estado de resultados mensual, en el sentido de no reflejar la realidad de los hechos económicos, toda vez que la ejecución del contrato puede durar más de seis meses, y durante este tiempo se van reconociendo los costos del contrato.

Así las cosas, en el mes que se recibe el pago anticipado, el resultado del ejercicio será alto, y en la medida que se va ejecutando el resultado del ejercicio va presentando disminución por el reconocimiento de los costos". Por lo anterior, consulta cuál es el adecuado procedimiento contable para el reconocimiento de los pagos anticipados.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta, es necesario diferenciar los conceptos de anticipo y pago anticipado. En ese sentido, mediante concepto 13436 del 22 de junio de 2001, el Consejo de Estado, manifestó que: *"La diferencia que la doctrina encuentra entre anticipo y pago anticipado consiste en que el primero corresponde al primer pago de los*

contratos de ejecución sucesiva que habrá de destinarse al cubrimiento de los costos iniciales, mientras que el segundo es la retribución parcial que el contratista recibe en los contratos de ejecución instantánea. La más importante es que los valores que el contratista recibe como anticipo los va amortizando en la proporción que vaya ejecutando el contrato; de ahí que se diga que los recibió en calidad de préstamo, en cambio en el pago anticipado no hay reintegro del mismo porque el contratista es dueño de la suma que le ha sido entregada. (Subrayado fuera de texto).

(...) Esto significa que las sumas entregadas como anticipo son de la entidad pública y esa es la razón por la cual se solicita al contratista que garantice su inversión y manejo y se amortice con los pagos posteriores que se facturen durante la ejecución del contrato".

Por su parte el numeral 117 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), respecto al principio de Causación o Devengo, señala que el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales *"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 numeral 120 de la misma norma, refiriéndose al Principio Prudencia, expresa que *"En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna"*. (Subrayado fuera de texto).

Menciona en su comunicación que *"por el hecho de haber facturado, es necesario contabilizar la factura reconociendo el valor de lo facturado en el ingreso por ventas brutas"*, sin embargo, el numeral 118 del RCP, referente al principio de Asociación indica 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 (...)"*.



En ese mismo sentido, el numeral 236 del RCP, define como "otros pasivos", entre otros, los "pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo" y el numeral 267, concerniente a las normas técnicas relativas a los ingresos, expresa que "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". (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, aunque se haya expedido la factura, los dineros que recibe la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana de manera anticipada por la prestación de los servicios propios de su cometido estatal, deben reconocerse como ingresos recibidos por anticipado, en virtud de los principios de devengo, prudencia y asociación.

Para estos efectos, en el momento del pago anticipado la entidad debe registrar un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

A medida que se van ejecutando los contratos, esto es, cuando la Corporación presta el servicio, debe disminuir los saldos reconocidos en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, con contra-

partida en la subcuenta respectiva del Grupo 43-VENTA DE SERVICIOS, según el tipo de servicio de que se trate.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los ingresos se reconocen y se revelan en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental de la entidad contable pública únicamente en los periodos en los cuales se preste el servicio de que se trate.

Así, los dineros que recibe la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana de manera anticipada por la prestación de los servicios propios de su cometido estatal, deben ser objeto de reconocimiento mediante el registro de un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y un crédito a la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

A medida que se van ejecutando los contratos, es decir cuando la Corporación presta el servicio, debe disminuir los saldos reconocidos en la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, con contrapartida en la subcuenta respectiva del Grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

- e. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana (ERU) del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) y entrega al patrimonio autónomo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16-Propiedades, planta y equipo. Literal j.

- f. CONCEPTO 200911-137337. Reconocimiento de los recursos recibidos por la Imprenta Nacional por concepto de Derechos de Publicación cancelados por los contratistas

CONCEPTO 200911-137337 del 28-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2910 Ingresos recibidos por anticipado
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los recursos recibidos por la Imprenta Nacional por concepto de Derechos de Publicación cancelados por los contratistas

Doctora
MARÍA ISABEL RESTREPO CORREA
Gerente General
Imprenta Nacional de Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-137337, en la cual solicita la creación de una subcuenta que permita registrar los ingresos recibidos por

concepto de derechos de publicación en la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO.

Lo anterior teniendo en cuenta que de conformidad con lo informado por la entidad en el acta de la mesa de trabajo



del día 13 de octubre de 2009, “Los valores (...) corresponden a los recaudos recibidos de los contratistas por concepto de derechos de publicación, registros que están plenamente identificados y no se han podido reconocer en los ingresos, por carecer de información que debe ser reportada por las entidades contratantes, mediante el formato EUP³”.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 59 de la Ley 190 de 1995 establece que “Como apéndice del Diario Oficial créase el Diario Único de Contratación Pública, el cual será elaborado y distribuido por la Imprenta Nacional.

El Diario Único de Contratación Pública contendrá información sobre los contratos que celebren las entidades públicas del orden nacional. En él se señalarán los contratantes, el objeto, el valor y los valores unitarios si hubiesen, el plazo y los adicionales o modificaciones de cada uno de los contratos, y se editarán de tal manera que permita establecer parámetros de comparación de acuerdo con los costos, con el plazo, con la clase, de forma que se identifiquen las diferencias apreciables con que contrata la administración pública evaluando su eficiencia”. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 1 del Decreto 1477 de 1995, expresa que “Con el fin de establecer los parámetros de comparación en la contratación pública de que trata el artículo 59 de la Ley 190 de 1995, créase como anexo de todo contrato celebrado por entidades públicas del orden nacional el Extracto Único de Publicación, cuyo formato será diseñado por la Imprenta Nacional de Colombia y se diligenciará de acuerdo con los lineamientos por ella señalados (...)

El párrafo 1º, del citado artículo establece que “Este Extracto Único de Publicación deberá ser publicado en el Diario Único de Contratación Pública dentro de los dos (2) meses siguientes al pago de los derechos de publicación”.

El artículo 3 del citado Decreto, señala que “Una vez cancelado el valor de los derechos de publicación, el ordenador del gasto de las entidades públicas del orden nacional o su delegado remitirá a la Imprenta Nacional de Colombia en original el Extracto Único de Publicación de los contratos por él suscritos, dentro de los diez (10) días siguientes”.

Por su parte, el párrafo 236 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece que “Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquieren los fondos

de garantía en su calidad de garante”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 237, indica que “Se reconocen por el valor recaudado y por el valor adeudado en cumplimiento de garantías”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos del RCP, 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 períodos en los que se produzca la contraprestación en bienes o servicios.

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

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

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de fondo, bien o derecho, objeto de la transacción”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que los recursos recibidos por la Imprenta Nacional por concepto de Derechos de Publicación cancelados por los contratistas, corresponden a la venta de un servicio futuro de publicación, y por lo tanto deben clasificarse como ingresos recibidos por anticipado, dado que el recaudo se efectúa con anterioridad a la prestación del servicio. En consecuencia, en el momento en que la Imprenta Nacional recaude los recursos, debe proceder a reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, habilitando códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar cada concepto de venta, razón por la cual no se requiere la creación de la subcuenta solicitada.

Una vez, la Imprenta Nacional preste el servicio, es decir publique en el *Diario Único de Contratación* el Extracto Único de Publicación remitido por las entidades contratantes, debe proceder a disminuir el pasivo mediante un débito a la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, y como contrapartida la subcuenta 480806-PUBLICACIONES, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

3 EUP-Extracto Único de Publicación.



2917-Anticipo de impuestos

a. CONCEPTO 200911-137339. Reconocimiento por parte de un municipio, de los anticipos a favor de los contribuyentes

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1305- Vigencia actual. Literal a.**3. PATRIMONIO**

31-HACIENDA PÚBLICA

3105-Capital fiscal

a. CONCEPTO 20091-124701. Depuración contable de Rentas por cobrar de vigencias 2005 y anteriores, por parte de la DIAN

CONCEPTO 20091-124701 del 18-02-09

1-5	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	3105	Capital fiscal
		2.1	8315	Activos retirados
Subtema			Depuración contable de Rentas por cobrar de vigencias 2005 y anteriores, por parte de la DIAN	

Doctora

CECILIA RICO TORRES

Subdirectora de Gestión de Recaudo y Cobranzas

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20091-124701, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Solicita en su comunicación darle alcance al concepto 20087-117143 emitido por la Contaduría General de la Nación, en lo referente al traslado a cuentas de orden por el término de tres (3) años, de los saldos de las Rentas por Cobrar de vigencias 2005 y anteriores; los montos trasladados, así como los contribuyentes sobre los que recae la obligación podrían identificarse a partir del cruce de la información de los aplicativos de cobro, y someterlos a un proceso de revisión para establecer la certeza del derecho de cobro en cada obligación.

Así, una vez definida la situación, se aplicarían dos (2) tratamientos de la información contable: el primero de ellos, si se establece alguna posibilidad de cobrarlas, se trasladaría nuevamente a rentas por cobrar, y en la medida en que el contribuyente pague se realizaría el registro y reclasificación contable a que haya lugar. En caso contrario, se descargarían definitivamente de la cartera.

Lo anterior, en consideración a que:

1. El monto de las Rentas por Cobrar de vigencias 2005 y anteriores impiden el fenecimiento de la cuenta.

2. En las vigencias 2005 y anteriores, no hay libros auxiliares a nivel de terceros.
3. Muchas de las obligaciones de las vigencias 2005 y anteriores ya están prescritas.
4. Las edades de las obligaciones de las vigencias 2005 y anteriores fluctúan entre 4 y 17 años, lo que hace bastante improbable la posibilidad de recuperarlas.
5. Saldos inconsistentes, pues muchas de las obligaciones registradas de las vigencias 2005 y anteriores son irreales, por cuanto el aplicativo de cuenta corriente que las incorpora no contempla el 100% de las situaciones legales y procedimentales de cada obligación.

CONSIDERACIONES**Reconocimiento y revelación contable de la Depuración de las rentas por cobrar de la vigencia 2005 y anteriores**

Analizadas las cinco razones expuestas por la entidad en la consulta, y referida en los antecedentes, este despacho se ratifica en cuanto a los fundamentos legales, conceptuales y procedimentales expuestos en las consideraciones dadas en el concepto 20087-117143 de 2008.

Ahora bien, si la entidad ha establecido a través de acciones administrativas de verificación y soporte documental que:



1) se impide el fenecimiento de la cuenta, 2) no hay libros auxiliares a nivel de terceros, 3) muchas de las obligaciones están prescritas, 4) elevada antigüedad de las obligaciones (entre 4 y 17 años) y 5) saldos inconsistentes, este despacho considera que están dadas las consideraciones que establece el numeral 3.1. referente a la depuración contable permanente y sostenibilidad, contenido en el anexo de la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, relativo al procedimiento de control interno contable, para retirar de sus estados contables la información de rentas por cobrar que se enmarcan en las situaciones que afectan el cumplimiento de las características cualitativas de la información contable pública, como son la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, definidos en el Plan General de Contabilidad Pública, mediante la Resolución 355 de 2007.

También es pertinente enunciar que para llevar a cabo el retiro de la información que está afectando las características enunciadas anteriormente, que el área o proceso fuente de la información, en este caso la de Cartera, proceda de conformidad con lo establecido en el numeral 3.19.2. del anexo de la Resolución 357 de 2008, el cual establece que: *“La información que se produce en las diferentes dependencias será la base para reconocer contablemente los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales realizados, para lo cual las entidades contables públicas deben garantizar que la información fluya adecuadamente logrando oportunidad y calidad en los registros.”* (Resaltado fuera de texto).

Por todo lo expuesto, este despacho se permite precisar que están dadas las condiciones legales, conceptuales y procedimentales para proceder a retirar de los estados contables de la entidad los saldos de las rentas por cobrar de las vigencias 2005 y anteriores, que no cumplan con las características cualitativas de la información contable pública, siempre que se haga con la debida sustanciación de las causales y acciones realizadas, registrando un débito a

la subcuenta 310501-NACIÓN, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES.

De manera simultánea, deberá reconocer este hecho en cuentas de orden, para lo cual registra un débito a la subcuenta 831535-Rentas por cobrar, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, y un crédito a la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR), para que en el tiempo que la entidad tiene estipulado, se proceda a realizar las acciones correspondientes de documentación y recuperación de ser el caso, o su retiro definitivo de las cuentas de orden.

CONCLUSIÓN

La entidad, tal y como se expresó en las consideraciones, cuenta con los criterios legales, conceptuales y procedimentales para proceder a retirar de sus estados contables, los saldos de las rentas por cobrar de las vigencias 2005 y anteriores, que no cumplan con las características cualitativas de la información contable pública, eso sí con la debida sustanciación de las causales y acciones realizadas, registrando un débito a la subcuenta 310501-NACIÓN, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES.

De manera simultánea, deberá reconocer este hecho en cuentas de orden, para lo cual registra un débito a la subcuenta 831535-Rentas por cobrar, 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), para que, en el tiempo que la entidad tiene estipulado, se proceda a realizar las acciones correspondientes de documentación y recuperación de ser el caso, o su retiro definitivo de las cuentas de orden.



- b. CONCEPTO 20094-127702. Inviabilidad de reconocimiento de provisión de rentas por cobrar en entidades de gobierno general que NO prestan servicios individualizables

CONCEPTO 20094-127702 del 12-05-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3105 Capital Fiscal
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocimiento de provisión de rentas por cobrar en entidades de gobierno general que NO prestan servicios individualizables
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	16 Propiedades Planta y Equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de bienes no disponibles para la venta

Doctora

LUZ MARINA CASTAÑO VALENCIA

Secretaria de Hacienda

Alcaldía Municipal

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-127702, en la cual consulta si la Alcaldía debe provisionar las rentas por cobrar a diciembre 31 de 2007, toda vez que se eliminó la cuenta 1380-PROVISIÓN PARA RENTAS POR COBRAR; si era obligación de la entidad realizar la provisión para los deudores a 31 de diciembre de 2007 que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables. Asimismo, solicita conceptuar “*si a pesar de lo expuesto la norma exige que en el Municipio se cree un espacio y un responsable para el almacén, y/o igualmente se registran inventarios que en realidad no existen como tales*”, teniendo en cuenta que el Municipio no almacena bienes porque estos se adquieren estrictamente por las necesidades expuestas por las dependencias, y los mismos se llevan directamente al gasto si son de consumo.

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

CONSIDERACIONES

Con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública el 1º de enero de 2007 adoptado mediante la Resolución 354 de 2007, se modifican los criterios para el reconocimiento de las provisiones de las rentas por cobrar y los deudores.

El párrafo 149 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala que “*Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan*

los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, retenciones y anticipos. Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio”. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el párrafo 156 establece “*El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio*”. (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimiento contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL como “*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”. (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de la cuenta establece que se debita con “*4- El valor de las rentas por cobrar y deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación*



de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago”.

En este orden de ideas, no son objeto de provisión las rentas por cobrar y los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables reconocidos al 31 de diciembre de 2007. Por lo tanto, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afecta directamente el patrimonio en la subcuenta 310504-MUNICIPIO, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

En este sentido, este Despacho se ha pronunciado mediante los expedientes 200812-123432 del 19 de diciembre de 2008 y 20089-119091 del 9 de octubre de 2008, dirigidos a las doctoras Luz Aída Lara Bahamón, Directora Financiera Grupo Contable de la Alcaldía de Ibagué (Tolima) y María Teresa Botero Botero, Contadora General del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, respectivamente, los cuales pueden ser consultados en el link de Doctrina contable pública de la página web www.contaduria.gov.co

De otra parte, el numeral 1 del artículo 2 de la Ley 1066 de 2006 determina la adopción del Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, en el cual pueden definirse los parámetros que la entidad deberá tener en cuenta para tomar la decisión de castigar la cartera, mediante la normatividad que expida la máxima autoridad o representante legal de la entidad pública.

Ahora bien, con respecto a si se crea un espacio y un responsable para el almacén, y/o se registran inventarios, me permito informarle que por tratarse de una situación administrativa, considero que es responsabilidad de la entidad evaluar la pertinencia o no de su creación teniendo en cuenta el procedimiento interno expedido por la entidad para la administración de sus activos físicos.

En lo referente a la revelación de los activos fijos en la cuenta de inventarios, es oportuno indicarle que el grupo de inventarios se utiliza para registrar los bienes tangibles e intangibles adquiridos o producidos con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción o prestación de servicios, de acuerdo con lo señalado en el párrafo 158 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, que establece: *“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 las cosas, los bienes tangibles de propiedad de la entidad que se utilizan para la producción y comercialización de bienes, la prestación de servicios en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, y por lo tanto no se encuentran disponibles para la venta, se registran en las cuentas y subcuentas que identifica la naturaleza del bien del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según corresponda. En caso que la entidad llegara a adquirir bienes muebles con la característica de permanente para ser utilizados en el futuro, deberán reconocerse en la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que las rentas por cobrar y los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, reconocidos al 31 de diciembre de 2007, no son objeto de provisión. Así las cosas, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afecta directamente el patrimonio en la subcuenta 310504-MUNICIPIO, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

Con respecto a si se crea un espacio y un responsable para el almacén, y/o se registran inventarios, me permito informarle que por tratarse de una situación administrativa, considero que es responsabilidad de la entidad evaluar la pertinencia o no de su creación, teniendo en cuenta el procedimiento interno expedido por la entidad para la administración de sus activos físicos.

En lo referente a la revelación de los activos fijos en la cuenta de inventarios, es oportuno indicarle que el grupo de inventarios se utiliza para registrar los bienes tangibles e intangibles adquiridos o producidos con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción o prestación de servicios.

Así las cosas, los bienes tangibles de propiedad de la entidad que se utilizan para la producción y comercialización de bienes, la prestación de servicios en desarrollo de sus funciones de cometido estatal, y por lo tanto, no se encuentran disponibles para la venta, se registran en las cuentas y subcuentas que identifica la naturaleza del bien del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según corresponda. En caso de que la entidad llegara a adquirir bienes muebles con la característica de permanente para ser utilizados en el futuro, deberán reconocerse en la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

- c. CONCEPTO 20097-132008. Inviabilidad de reconocimiento de provisión de intereses de deudores de ingresos no tributarios en entidades de gobierno general

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 21. Literal h.



- d. CONCEPTO 20097-132849. Reconocimiento de recursos entregados por la Gobernación de Atlántico para la realización de obras y mejoras en materia de acueductos, alcantarillados y construcción de redes eléctricas en los municipios del Atlántico, así como para la construcción, ampliación y mejoramiento de la infraestructura física de las escuelas y colegios departamentales

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16- Propiedades, planta y equipo. Literal i.

- e. CONCEPTO 20098-133316. Depuración contable de rentas por cobrar, por concepto de impuestos predial y de industria y comercio

CONCEPTO 20098-133316 del 08-09-09				
	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
1-4	Tema	1.1 2.1	3105	Capital fiscal Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Depuración contable de rentas por cobrar, por concepto de impuestos predial y de industria y comercio	

Doctor
HÉCTOR RAÚL FRANCO ROA
Alcalde Municipal

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133316, en cual manifiesta que: "El Municipio de Villavicencio actualmente se encuentra realizando un proceso de depuración contable de conformidad con la Resolución N° 357 del 23 de julio de 2008, (...) En desarrollo de la actividad anteriormente expuesta se ha encontrado que en las cuentas de Rentas por Cobrar aparecen registrados valores que no cumplen con los requisitos establecidos por la normatividad tributaria y contable (...).

En materia de Impuesto Predial Unificado en el Municipio de Villavicencio, se presenta la siguiente situación:

- Se encuentra registrado en la Contabilidad valores pendientes por constituirles título ejecutivo para las vigencias 1990 a 2003, los cuales a 31 de diciembre de 2008 reflejan un valor de capital (...) y por intereses de mora (...).
- De otra parte el Impuesto predial se viene registrando contablemente año a año como Renta por cobrar el potencial a cobrar que es el resultado de la liquidación a primero de enero de cada vigencia, pero que no cumple con los requisitos de título ejecutivo.

En cuanto a la Contribución por Valorización sucede algo similar debido a que existe una base de datos con valores de Programas ejecutados hasta el año 2002, (...) producto del manejo Instituto de Valorización Municipal que cuya liquidación terminó en el 2005, dichos valores no tienen título ejecutivo para su exigibilidad.

Con relación al impuesto de industria y comercio aparecen valores en las cuentas Rentas por cobrar unas obligaciones que tienen sus respectivos títulos ejecutivos que son las liquidaciones privadas que corresponden a las vigencias de 1989 al 2003 por valor de capital (...) e intereses de mora (...), y que han transcurrido más de cinco años a partir de cuando se hicieron exigibles sin que a la fecha se le haya efectuado el cobro".

Por lo anterior, consulta:

1. ¿Cuál sería el procedimiento o metodología para depurar los valores de impuesto predial y contribución de valorización que se encuentran en la base de datos y registrados en la contabilidad, los cuales no tienen título ejecutivo para su cobro?
2. ¿Cuál sería el procedimiento o metodología para depurar el valor anteriormente relacionado del impuesto de industria y comercio que se encuentra en la base de datos y registrados en la contabilidad, que aunque tienen título ejecutivo no se hizo su cobro dentro del término de cinco años?
3. ¿Para el efecto se requiere expedir acto administrativo tipo resolución o acta, o qué otro documento sería el indicado para el caso? ¿cuál sería el argumento o fundamento de dicho acto?
4. ¿Cuál sería el procedimiento a seguir con Contabilidad y otras dependencias para establecer y mantener el control año a año de la causación real de la cartera del impuesto predial unificado?



CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a las preguntas primera y segunda, en relación con el procedimiento para depurar las rentas por cobrar y demás partidas que conforman los estados contables cuando no existen documentos idóneos que soporten los valores, el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, por 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, determina que *“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”*, para lo cual deben adelantarse las acciones administrativas necesarias para evitar, entre otros, que la información contable revele *“Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 3.2 de la misma Resolución, refiriéndose a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, expresa que *“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”*, y su 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”*. (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, es responsabilidad de la entidad contable llevar a cabo la depuración contable cuando las cifras y demás datos contenidos en los estados contables no representen su realidad financiera, económica, social y ambiental, caso en el cual debe observar sus propios manuales, procedimientos, funciones y políticas contables, así como las normas que le sean aplicables al respectivo caso, para efectos de garantizar que la información contable pública cumpla con las características cualitativas a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública. (Subrayados fuera de texto).

En relación con la tercera pregunta planteada, acerca del acto administrativo que debe soportar la depuración de las rentas por cobrar, el artículo 8º de la Ley 1066 de 2006, por

la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública, en lo relacionado con la prescripción de la acción de cobro, establece que *“La competencia para decretar la prescripción de la acción de cobro será de los Administradores de Impuestos o de Impuestos y Aduanas Nacionales respectivos, y será decretada de oficio o a petición de parte”*.

El artículo 17 de la misma ley expresa que *“Lo establecido en los artículos 8º y 9º de la presente ley para la DIAN, se aplicará también a los procesos administrativos de cobro que adelanten otras entidades públicas. Para estos efectos, es competente para decretar la prescripción de oficio el jefe de la respectiva entidad”*.

Por su parte, el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008 expresa que *“se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como: (...) 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”*.

Así, en desarrollo de las actuaciones administrativas para establecer su realidad financiera, económica, social y ambiental, la entidad puede decretar de oficio o a petición de la parte interesada, la prescripción de la acción de cobro de conformidad con lo establecido en la Ley 1066 de 2006 y demás normas que le sean aplicables, siempre que se trate de valores sobre los cuales no se puede adelantar ninguna gestión de cobro, previo concepto de la oficina o unidad jurídica, según el respectivo caso, soportando así la depuración contable a que se refiere la Resolución 357 de 2008.

Por lo anterior, la entidad debe verificar que todas las rentas por cobrar pendientes de recaudo reconocidas en la contabilidad existen, y que todas las rentas por cobrar que posee la entidad han sido reconocidas en la contabilidad y han sido reveladas 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 confiable, relevante y comprensible.

Así, tratándose de la depuración de los valores registrados como rentas por cobrar respecto de los cuales no existan documentos idóneos, tales como títulos ejecutivos, declaraciones tributarias o liquidaciones oficiales en firme, la entidad deberá soportar las decisiones tomadas mediante documentación que para tales efectos considere pertinente, tal como conciliaciones, verificaciones, cruces de información, determinación de inexistencia de títulos, comprobaciones, testimonios, relación de criterios adoptados por la administración y demás elementos comprobatorios a que haya lugar, de acuerdo con sus pro-



pías políticas, manuales de funciones y procedimientos que le permitan demostrar que las cifras y demás contenidos en los estados financieros cumplen con las características cualitativas a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública.

Tratándose de rentas por cobrar que, no obstante su existencia, no es posible realizarlas mediante la jurisdicción coactiva o respecto de las cuales no es posible ejercer su cobro, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, la entidad deberá dar aplicación a la establecido en la Ley 1066 de 2006 y demás normas que le sean aplicables al respectivo caso.

Una vez obtenida la respectiva documentación para depurar tanto las rentas por cobrar inexistentes como aquellas respecto a las cuales, no obstante su existencia, no es posible ejercer su cobro, conforme a la Ley, la entidad deberá registrar un débito a la subcuenta 310504 Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES.

En relación con la cuarta pregunta planteada acerca del "procedimiento a seguir con Contabilidad y otras dependencias para establecer y mantener el control año a año de la causación real de la cartera del impuesto predial unificado", el numeral 117 del RCP, refiriéndose al principio de Causación, indica que "El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones (...) y el numeral 120, principio de Prudencia, expresa que "En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el periodo 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" (Subrayados fuera de texto)

En ese mismo sentido, el numeral 265 del RCP 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" y el numeral 149 expresa que "(...) Las rentas por cobrar deben reconocerse por el valor determinado en las declaraciones tributarias, las liquidaciones oficiales en firme y demás actos administrativos, que liquiden obligaciones a cargo de los contribuyentes, responsables y agentes de retención. Deben reconocerse cuando surjan los derechos que los originan, con base en las liquidaciones de impuestos, re-

tenciones y anticipos (...). Las rentas por cobrar no son objeto de provisión. En todo caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio". (Subrayado fuera de texto)

De otra parte, el numeral 1 de la Resolución 357 de 2008, por 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, 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".

Por lo anterior, el procedimiento a seguir en relación con el reconocimiento de las rentas por cobrar en los diferentes periodos contables, es el establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, dando cumplimiento a los principios de Causación y de Prudencia, así como a las demás normas establecidas para que los estados contables revelen la realidad financiera, económica, social y ambiental de las entidades públicas, las cuales, deben llevar a cabo, de manera permanente, las acciones que sean necesarias para garantizar la calidad y sostenibilidad de la información contable pública.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con los antecedentes citados, se concluye que es la entidad contable pública la que debe garantizar que las cifras y demás datos contenidos en los estados contables reflejan su realidad financiera, económica, social y ambiental, para lo cual deberán llevar a cabo, de manera permanente, las acciones administrativas y legales que sean aplicables al respectivo caso documentando las decisiones que para tales efectos sean tomadas por la administración; los derechos y obligaciones cuya realización no sea posible mediante la jurisdicción coactiva o respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, deben ser objeto de la depuración contable permanente y sostenibilidad a que se refiere la Resolución 357 de 2008, teniendo como documento soporte los actos administrativos que, para tales efectos, expida la entidad conforme a la Ley.

La depuración contable de las rentas por cobrar, que no representen derechos ciertos para la entidad, se debe reconocer mediante un débito a la subcuenta 310504 Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1310-VIGENCIAS ANTERIORES.



Las rentas por cobrar deben reconocerse como derechos una vez se hayan presentado las respectivas declaraciones, cuando hayan quedado en firme las liquidaciones oficiales o los actos administrativos que les dan origen y no sobre estimaciones. Para tales efectos, la entidad contable pública deberá dar cumplimiento a los principios de Devengo o Causación y de Prudencia así como a las demás normas sobre reconocimiento y revelación contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

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 en los distintos aplicativos y bases de datos, a fin de que la información contable revele razonablemente su realidad financiera, económica, social y ambiental.

- f. CONCEPTO 200910-135973. Inviabilidad de efectuar provisión de cartera a deudas de difícil recaudo e incobrables, originadas en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables en una entidad de gobierno general, y reconocimiento de su castigo

CONCEPTO 200910-135973 del 02-12-09

CONCEPTO 200910-135973 del 02-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3105 Capital fiscal
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de efectuar provisión de cartera a deudas de difícil recaudo e incobrables, originadas en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables en una entidad de gobierno general, y reconocimiento de su castigo.

Doctora

Ma. DEL SOCORRO MARTÍNEZ PINTO

Profesional Especializado 2028 21

Comisión de Regulación de Comunicaciones

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 200910-135973 en la cual consulta si es procedente el registro de provisiones para amparar el castigo de la cartera de difícil recaudo e incobrable. Adicional a ello, consulta acerca de la legislación particular de las edades y porcentajes que pueden aplicarse para determinar las provisiones. Se atiende su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), de acuerdo con el párrafo 22, caracteriza al entorno económico "(...) según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas". La descripción de las entidades que comprenden el Gobierno General se encuentra en el párrafo 23 del mismo texto normativo, el cual expresa que estas "(...) se caracterizan por la ausencia de lucro; sus recursos provienen de la capacidad del Estado para imponer tributos u otras exacciones obligatorias (...). 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".

De acuerdo con el artículo 19 de la Ley 1341 de 2009, la Comisión de Regulación de Comunicaciones (CRC), es una "(...) Unidad Administrativa Especial, con independencia administrativa, técnica y patrimonial, sin personería jurídica adscrita al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. (...) la Comisión de Regulación de Comunicaciones es el órgano encargado de promover la competencia, evitar el abuso de posición dominante y regular los mercados de las redes y los servicios de comunicaciones; con el fin que (sic) la prestación de los servicios sea económicamente eficiente, y refleje altos niveles de calidad. (...)".

Ahora bien, el numeral 9.1.1.3 del PGCP indica 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 (...) y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. (...) Son métodos y criterios aceptados para establecer el valor de la provisión: el individual y el general."



No obstante lo anterior, el párrafo 156 del PGCP, expresa que "(...) *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 del texto).

En ese sentido, el CATÁLOGO General de Cuentas (CGC) señala en la dinámica de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, que esta se acredita, entre otros, con "El valor de los ingresos no tributarios por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago". A su vez, el CGC señala en la dinámica de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, que esta se debita, entre otros, 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."

g. CONCEPTO 200911-136749. Eliminación saldos de deudores en los que prescribe el derecho de cobro

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal III.

h. CONCEPTO 200911-136442. Reconocimiento por parte de un municipio, de la adquisición de equipos de cómputo y parques infantiles con destino a instituciones educativas, teniendo en cuenta que tenga implementados procesos contables integrados o independientes

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cta. 1635- Bienes muebles en bodega. Literal a.

3120-Superávit por Donación

a. CONCEPTO 200812-123651. Reconocimiento de bienes y servicios recibidos sin contraprestación en desarrollo de Convenio de Colaboración, entre Ministerio de Defensa Nacional y Carbones Colombianos del Cerrejón S. A.

CONCEPTO 200812-123651 del 25-02-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
		Tema	1.1 1.2	3120 4808
	Subtema		Reconocimiento de bienes y servicios recibidos sin contraprestación en desarrollo de Convenio de Colaboración, entre Ministerio de Defensa Nacional y Carbones Colombianos del Cerrejón S. A	

Doctora
SHIRLEY BOCANEGRA
Ministerio de Defensa Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200812-123651, en la cual se consulta "la conveniencia de aplicar el concepto 20047-49555 emitido por la Contaduría sobre bienes o servicios recibidos por convenio o si por el contrario se debe efectuar registro contable cuando se reciben tiquetes aéreos, horas de vuelo, servicio de transporte terrestre, capacitación en derechos humanos y mejoras de alimentación que se entregan a los soldados que se encuentran en las bases alrededor de Caño Limón Coveñas".

CONCLUSIÓN

Para efectos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), la CRC se clasifica como una entidad del Gobierno General. En ese sentido, no es procedente el registro de provisiones para amparar el posible castigo de los deudores objeto de la consulta.

Si una vez agotadas todas las gestiones administrativas o judiciales de cobro, no se han logrado cobrar los recursos asociados a los deudores de la entidad, originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, la CRC debe reconocer la extinción del derecho mediante un débito a la subcuenta 310501-Nación, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

CONSIDERACIONES

El concepto 20047-49555 emitido por la Contaduría General de la Nación estableció, respecto a las donaciones que: "(...) para proceder a reconocer los ingresos, se debe tener en cuenta que exista una relación directa con el incremento del Patrimonio, esto indica que la contrapartida del ingreso corresponde al Activo, al Pasivo o directamente al patrimonio (...)" y en ese sentido concluyó que "el servicio de transporte que presta ECOPEPETROL sin contraprestación de ningún orden del Ministerio de Defensa Nacional, no es



susceptible de reconocerse y registrarse contablemente en el Ministerio debido a que la operación no afecta Patrimonialmente su situación".

Por su parte, el numeral el numeral 165 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) determina que *"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".*

El numeral 119 del mismo cuerpo normativo establece que *"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".*

El numeral 247 establece 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".*

El numeral 120 del Régimen de Contabilidad Pública, refiriéndose al principio de prudencia, señala que *"En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna"* y que *"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".*

Así, respecto de las donaciones recibidas por las entidades del Gobierno General, de parte de entidades privadas, susceptibles de ser cuantificados monetariamente, la entidad contable pública debe identificar si están destinadas a la formación bruta de capital, en cuyo caso se reconocen en el patrimonio como superávit donado, o si los bienes y derechos recibidos se destinan a la financiación de gastos del periodo, caso en el cual deben contabilizarse como ingresos por donaciones.

Para los casos puntuales consultados, en las donaciones recibidas por el Ministerio de Defensa Nacional mediante convenio de colaboración con la empresa Carbones Colombianos del Cerrejón S. A., se identifican los siguientes ítems relacionados con la formación bruta de capital, así: *"equipos de comunicaciones (...); equipos y elementos de sanidad; (...) aires acondicionados; (...) equipos de cómputo"* y *"(...) equipo de oficina"*.

Tales donaciones se deben reconocer en las subcuentas 312001 en dinero, 312002 En especie o 312003 en derechos, de la cuenta 3120 SUPERÁVIT POR DONACIÓN, utilizando las siguientes contrapartidas, según el caso:

Para las donaciones recibidas en equipos de comunicaciones, la subcuenta 167001 Equipo de comunicación de la

cuenta 1670 EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si se trata de donaciones en dinero destinadas a la compra de los mencionados activos.

Las donaciones recibidas en equipos y elementos de sanidad, las subcuentas 166001 Equipo de investigación; 166002 Equipo de laboratorio, 166003 Equipo de urgencias, 166005 Equipo de hospitalización, 166007 Equipo de apoyo diagnóstico, 166008 Equipo de apoyo terapéutico, 166009 Equipo de servicio ambulatorio o 166090 Otro equipo médico y científico, de la cuenta 1660 EQUIPO MÉDICO Y CIENTÍFICO o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si se trata de donaciones en dinero destinadas a la compra de los mencionados activos.

Para las donaciones recibidas en aires acondicionados, la subcuenta 166501 Muebles y enseres de la cuenta 1665 MUEBLES, ENSERES Y EQUIPO DE OFICINA o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si se trata de donaciones en dinero destinadas a la compra de los mencionados activos.

Ahora bien, en el convenio también se identifican donaciones destinadas a la financiación de gastos, así: *"suministro de combustibles para los vehículos empleados en la protección (...); pasajes aéreos para el personal que sale de permiso, licencias o por situaciones sanidad (...)"*, así como apoyos para *"el mantenimiento de las casas fiscales (...)"*; *"material de intendencia"* y para la *"adecuación del rancho de Tropa de la Unidad"*. En el mismo sentido, en el apartado denominado *"gastos de funcionamiento"* el convenio destina algunas sumas para *"la adquisición de productos de limpieza; (...) sumas para apoyar la adecuación y dotación del Centro de Instrucción y Entrenamiento la LOMA"*. Y (...) *la adquisición y sostenimiento de caminos"*; además se establece la donación de *"capacitación en materia de Derechos Humanos y Protección del Medio Ambiente al personal orgánico de la Unidad (...)"*.

Los anteriores conceptos presentan medición confiable según los valores convenidos, por lo cual deben ser reconocidos en la subcuenta 480819 Donaciones, de la cuenta 4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS, utilizando las siguientes contrapartidas, según el caso:

Las donaciones recibidas por concepto de suministro de combustibles, la subcuenta 191022 Combustibles y lubricantes de la cuenta 1910 CARGOS DIFERIDOS, cuando se espere que los bienes o derechos recibidos sean consumidos en varios periodos contables, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si se trata de donaciones en dinero destinadas a la adquisición de tales bienes. Estas donaciones deben ser objeto de reconocimiento en la subcuenta 511146 Combusti-



bles y lubricantes de la cuenta 5111 GENERALES o en la subcuenta 521144 Combustibles y lubricantes de la cuenta 5211 GENERALES cuando los bienes o derechos recibidos sean consumidos en el mismo periodo o cuando se amorticen los cargos diferidos inicialmente reconocidos.

Los bienes y derechos recibidos por concepto de donaciones destinadas a la adecuación del rancho de Tropa de la Unidad, el material de intendencia y las sumas para apoyar la adecuación y dotación del Centro de Instrucción y Entrenamiento la LOMA, la subcuenta 191001 Materiales y suministros de la cuenta 1910 CARGOS DIFERIDOS, cuando se espere que los bienes o derechos recibidos sean consumidos en varios periodos contables, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si se trata de donaciones en dinero destinadas a la adquisición de bienes o servicios destinados al objeto de la donación. Estas donaciones deben ser objeto de reconocimiento en la subcuenta 51114 Materiales y suministros de la cuenta 5111 GENERALES o en la subcuenta 52112 Materiales y suministros de la cuenta 5211 GENERALES, cuando los bienes o derechos recibidos sean consumidos en el mismo periodo o cuando se amorticen los cargos diferidos inicialmente reconocidos.

Las donaciones recibidas para el mantenimiento de las casas fiscales y para el sostenimiento de caminos, se deben reconocer en la subcuenta 191026 Mantenimiento de la cuenta 1910 CARGOS DIFERIDOS, cuando se espere que los bienes o derechos recibidos sean consumidos en varios periodos contables, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si se trata de donaciones en dinero destinadas a la adquisición de tales bienes. Estas donaciones deben ser objeto de reconocimiento en la subcuenta 51115 Mantenimiento de la cuenta 5111 GENERALES o en la subcuenta 52113 Mantenimiento de la cuenta 5211 GENERALES, cuando los bienes o derechos recibidos sean consumidos en el mismo periodo o cuando se amorticen los cargos diferidos inicialmente reconocidos.

En el caso de donaciones recibidas por concepto de pasajes aéreos o terrestres y por transporte de tropas, en la subcuenta 191001 Materiales y suministros de la cuenta 1910 CARGOS DIFERIDOS, cuando se espere que los bienes o derechos recibidos sean consumidos en varios periodos contables, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si se trata de donaciones en dinero destinadas a la adquisición de tales bienes. Estas donaciones deben ser objeto de reconocimiento en la subcuenta 521121 Comunicaciones y transporte de la cuenta 5111 GENERALES o en la subcuenta 521121 Comunicaciones y transporte de la cuenta 5211 GENERALES, cuando los bienes o derechos recibidos sean consumidos en el mismo periodo o cuando se amorticen los cargos diferidos inicialmente reconocidos.

Las donaciones recibidas en capacitación en materia de Derechos Humanos y Protección del Medio Ambiente al personal orgánico de la Unidad deben ser objeto de reconocimiento en la subcuenta 191023 Capacitación, bienestar social y estímulos de la cuenta 1910 CARGOS DIFERIDOS, cuando se espere que los bienes o derechos recibidos sean consumidos en varios periodos contables, o en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110 DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, si se trata de donaciones en dinero destinadas a la adquisición de tales bienes. Estas donaciones deben ser objeto de reconocimiento en la subcuenta 511127 Promoción y divulgación de la cuenta 5111 GENERALES o en la subcuenta 521125 Promoción y divulgación de la cuenta 5211 GENERALES, cuando los bienes o derechos recibidos sean consumidos en el mismo periodo o cuando se amorticen los cargos diferidos inicialmente reconocidos.

En el convenio se relacionan, además, "*paquetes turísticos para el personal de la unidad*", por lo cual, si esta donación se hace a título personal de sus beneficiarios no debe ser objeto de reconocimiento en la entidad contable pública. Para este caso, en aplicación del Principio de Prudencia, si estas donaciones se hacen a la entidad contable pública, se debe determinar si los bienes y derechos recibidos están relacionados con los gastos en que normalmente incurre, esto es, si a falta de tal donación, su financiación era necesaria por tratarse de gastos administrativos u operativos que hacen parte del normal desarrollo de sus funciones de cometido estatal, caso en el cual, estas donaciones se reconocen en la subcuenta 480819 Donaciones, de la cuenta 4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS, utilizando como contrapartida, la respectiva cuenta del activo según corresponda con los bienes o derechos recibidos. En caso contrario, si los bienes y derechos recibidos no financian un gasto administrativo u operativo en el cual la entidad hubiere tenido la necesidad de incurrir, estas donaciones no deben ser objeto de reconocimiento en los estados contables.

CONCLUSIÓN

De los precedentes se concluye que las donaciones recibidas, cuya medición monetaria sea confiable, se deben reconocer en subcuenta 480819 Donaciones, de la cuenta 4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS, siempre que se trate de bienes y derechos destinados a la financiación de gastos administrativos u operativos que sean necesarios para el normal desarrollo de las actividades de la entidad contable pública, utilizando como contrapartida la respectiva cuenta del activo; si los bienes y derechos recibidos se destinan a la formación bruta de capital, deben ser objeto de reconocimiento en las subcuentas 312001 En dinero, 312002 En especie o 312003 En derechos, de la cuenta 3120 SUPLEVIT POR DONACIÓN, utilizando como contrapartida las respectivas cuentas del activo.

En este sentido, se deja sin efectos el concepto 20047-49555 emitido por la Contaduría General de la Nación.



3125- Patrimonio público incorporado

- a. CONCEPTO 200910-135175. Reconocimiento de recibo de equipo de medición y monitoreo climático que hace parte de estación meteorológica

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1655-Maquinaria y equipo. Literal a.

- b. CONCEPTO 200911-136442. Reconocimiento por parte de un municipio, de la adquisición de equipos de cómputo y parques infantiles con destino a instituciones educativas, teniendo en cuenta que tenga implementados procesos contables integrados o independientes

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1635- Bienes muebles en bodega. Literal a.

3128- Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (Db)

- a. CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de la depreciación de bienes adquiridos en Leasing financiero, no asociados a la prestación de servicios individualizables

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 21. Literal h.

32-PATRIMONIO INSTITUCIONAL

3204-Capital Suscrito y Pagado

- a. CONCEPTO 20093-124700. Reconocimiento de distribución anticipada de remanentes en entidades en liquidación

CONCEPTO 20091-124700 del 13-02-09

	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	3204	Capital Suscrito y Pagado
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de distribución anticipada de remanentes en entidades en liquidación	

Doctor

JOSÉ ORLANDO PARRA ASCENCIO
Instituto de Fomento Industrial (IFI)

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20091-124700, mediante el cual consulta la forma de reflejar en la contabilidad la distribución anticipada de remanentes y si debe cumplir con el requisito de la inscripción en el registro mercantil. Lo anterior, teniendo en cuenta que la Sociedad en liquidación se acordó en Asamblea Extraordinaria de Accionistas, la entrega de remanentes anticipados de activos que exceden el doble del pasivo a prorrata de su participación.

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

CONSIDERACIONES

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de

los procesos de liquidación, fusión y escisión, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala los procedimientos de carácter específico que la entidad contable pública debe seguir, considerando que el principio de Gestión Continuada no le aplica.

Ahora, el inciso 2°, numeral 1 del procedimiento citado, establece 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”*.

El numeral 3, señala 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". (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, la dinámica de la cuenta señala que se debita con "1- El valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión".

Efectuadas las anteriores consideraciones, para responder su inquietud, es conveniente señalar que pese a que la normatividad contable solo establece que el valor del capital suscrito y pagado se afecta con el valor del capital que se tenga al finalizar la liquidación, fusión o escisión, y no contempla la forma como debería reflejarse en la contabilidad la distribución de remanentes de activos de manera anticipada, se considera que el valor acordado por la Asamblea para entregar en calidad de distribución de remanente anticipados de activos debe reconocerse en el patrimonio.

Así las cosas, el valor total de lo distribuido anticipadamente se registra con un débito en la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO, con contrapartida en la respectiva cuenta del activo dependiendo si se trata de bienes o dinero en efectivo, lo cual hará necesario que en el momento de preparar los estados contables, en las notas a los mismos revelen en detalle toda información.

Teniendo en cuenta que la inquietud planteada, con respecto a si debe cumplir con el requisito de la inscripción en el registro mercantil, no tienen relación con la interpretación de normas técnicas contables; por lo cual me permito informarle que en la fecha se le está dando traslado a la Superintendencia de Sociedades, de conformidad con lo expresado en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo en el sentido de que las consultas a efectuar a las autoridades deben tener relación con las materias a su cargo.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el valor total de lo distribuido anticipadamente se registra con un débito en la cuenta 3204-CAPITAL SUSCRITO Y PAGADO, con contrapartida en la respectiva cuenta del activo dependiendo si se trata de bienes o dinero en efectivo, lo cual hará necesario que en el momento de preparar los estados contables, en las notas a los mismos revelen en detalle toda información.

Con respecto a si debe cumplir con el requisito de la inscripción en el registro mercantil, me permito informarle que en la fecha se le está dando traslado a la Superintendencia de Sociedades, de conformidad con lo expresado en el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo en el sentido de, que las consultas a efectuar a las autoridades deben tener relación con las materias a su cargo.

3208- Capital fiscal

- a. CONCEPTO 20093-126489. Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General/Retiro de los saldos reconocidos en la subcuenta 148090-Otros deudores.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401-Ingresos no tributarios. Literal a.



- b. CONCEPTO 20092-125011. Depuración contable de la cuenta 1635-Bienes muebles en bodega, por efectos de ajustes integrales por inflación entre los años 1992 a 2000

CONCEPTO 20092-125011 del 23-02-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 2.1	3208	Capital Fiscal Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Depuración contable de la cuenta 1635-Bienes muebles en bodega, por efectos de ajustes integrales por inflación entre los años 1992 a 2000	

Doctor

ALEJANDRO MURILLO DEVIA

Tecnólogo Administrativo

Hospital Federico Lleras Acosta

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-125011 en la cual solicita orientación para depurar la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA.

Informa la entidad que ha venido llevando a cabo el proceso de depuración de los estados contables, y en el desarrollo del mismo se pudo establecer con certeza el valor de los ajustes por inflación liquidados para el período comprendido entre los años 1992 a 2000, los cuales fueron llevados a mayor valor de los activos correspondientes, quedando en la cuenta de saldos por depurar un saldo generado por errores en la liquidación, reflejado en el balance así: cuenta 163599-96 Bienes muebles en bodega – Ajustes por inflación saldos por depurar \$330.731.155.71.

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

CONSIDERACIONES

El numeral 5.71 de la Circular Externa 056 de 2004, vigente en su momento, estableció para las entidades que aplicaban el sistema de ajustes parciales por inflación, que *“El valor que está registrado en las subcuentas respectivas de ajustes por inflación de los activos, pasivos y cuentas de orden, deberá reclasificarse a las subcuentas correspondientes que revelan el costo histórico y que fueron objeto de reexpresión.*

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

INFLACIÓN deberá reclasificarse a la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, según corresponda el ente público que se trate.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3.1 del Procedimiento para la Implementación del Control Interno Contable, establece que *“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. (...)* (Subrayado fuera de texto)

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.” (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, de acuerdo con la circular externa mencionada en su momento, la entidad debió reclasificar en el patrimonio el saldo del ajuste por inflación que registraba la cuenta 3250-AJUSTE POR INFLACIÓN a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

Ahora, si adelantadas las acciones administrativa pertinentes a efectos de depurar el saldo de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, se establece que el valor determinado por ajustes por inflación presenta errores en la liquidación, sobreestimando de esta manera el costo histórico del activo correspondiente, el ajuste a realizar debe reconocerse como un menor valor del patrimonio afectando la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, y en caso de una subesti-



mación el mayor valor calculado debe adicionarse al activo correspondiente.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que el Hospital debe seguir los lineamientos establecidos en la Resolución 357 de 2008 a efectos de depurar los saldos contables.

Adelantadas las acciones administrativas correspondientes a depurar el saldo de la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA, de llegarse a determinar una sobreestimación en la liquidación del ajustes por inflación, dicho ajuste se debe reconocer en el patrimonio afectando la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, o en caso de una subestimación, el mayor valor calculado debe adicionarse al activo correspondiente.

- c. CONCEPTO 20092-126015. Reconocimiento de castigo de cartera en entidades de Gobierno General-Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada

CONCEPTO 20092-126015 del 05-03-09

TÍTULO		1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE	
1	Tema	1.1 1.2 2.1	3208 8315	Capital fiscal Activos retirados Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema			Reconocimiento de castigo de cartera en entidades de Gobierno General-Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada

Doctora

DIANA COLLAZOS SAÉNZ

Jefe Oficina Asesora Jurídica

Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-126015, en la cual solicita que se le indique el procedimiento que debe adelantar la entidad, teniendo en cuenta que en su contabilidad posee deudores de los años 2004 y 2005 por concepto de acreditaciones concedidas, cuyas obligaciones no han prescrito y de las cuales no ha sido posible ejercer la acción de cobro, pues no se ha logrado la ubicación de los deudores.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el párrafo 156 del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el grupo Deudores, el cual establece que "El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio". (Subrayado fuera de texto).

En consecuencia, cuando los deudores de las entidades de gobierno general, como es el caso de la Superintendencia

de Vigilancia y Seguridad Privada, se extingan por causas diferentes al pago, se deben reconocer como un menor valor del patrimonio registrando un débito en la subcuenta 310801-CAPITAL FISCAL, siempre que los deudores no estén asociados con la producción de bienes o prestación de servicios individualizables.

Por su parte, el numeral 3.1 del Procedimiento de Control Interno Contable, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, el cual indica que "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 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." (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 3.2 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, de la misma Resolución 357, anota que *"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.

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". (Subrayado fuera de texto).

En estos términos, el proceso de depuración contable es permanente en las entidades públicas; razón por la cual deben diseñar, adoptar e implementar las políticas administrativas y contables que consideren pertinentes con el fin de establecer la realidad de sus bienes, derechos y obligaciones, definiendo las instancias administrativas responsables de autorizar la incorporación o eliminación de partidas, 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 saldos de la cartera morosa pendiente por depurar se enmarcan en las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, la entidad debe adelantar las gestiones administrativas a que haya lugar con el fin de establecer su realidad. Si como resultado de dichas gestiones se determina que estos saldos no son exigibles, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, no existen los documentos soportes idóneos para ejercer su cobro, no es posible imputar su cobro a persona alguna dado que no se ha podido establecer su ubicación, entre otras situaciones que afectan la razonabilidad de los estados contables, la entidad debe proceder a retirar estos saldos de la contabilidad, para lo cual registrará un débito en la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta de la cuenta respectiva del grupo 14-DEUDORES.

Ahora bien, si una vez eliminados estos saldos de la contabilidad, la entidad considera pertinente controlar los recursos castigados, debe proceder a registrarlos en la subcuenta 831536-DEUDORES de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y como contrapartida la subcuenta 891506-ACTIVOS RETIRADOS de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que el proceso de depuración contable es permanente, la entidad deberá diseñar, adoptar e implementar las políticas administrativas y contables que considere pertinentes con el fin de establecer la realidad de sus bienes, derechos y obligaciones, definiendo las instancias administrativas responsables de autorizar la incorporación o eliminación de partidas, al igual que los documentos soporte idóneos que permitan sustanciar los respectivos registros contables.



Por tanto, si los saldos de la cartera morosa pendiente por depurar se enmarcan en las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, la entidad debe adelantar las gestiones administrativas a que haya lugar con el fin de establecer su realidad. Si como resultado de dichas gestiones se determina que estos saldos no son exigibles, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, no existen los documentos soportes idóneos para ejercer su cobro, no es posible imputar su cobro a persona alguna dado que no se ha podido establecer su ubicación, entre otras situaciones que afectan la razonabilidad de los estados contables, la entidad debe proceder a retirar estos saldos de la contabilidad,

para lo cual registrará un débito en la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta de la cuenta respectiva del grupo 14-DEUDORES.

Ahora bien, si una vez eliminados estos saldos de la contabilidad, la entidad considera pertinente controlar los recursos castigados, debe proceder a registrarlos en la subcuenta 831536-DEUDORES de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y como contrapartida la subcuenta 891506-ACTIVOS RETIRADOS de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

d. CONCEPTO 20093-127186. Reclasificación de resultados del ejercicio en entidades no societarias

CONCEPTO 20093-127186 del 13-05-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3208 Capital fiscal
	Subtema	1.1.1	Reclasificación de resultados del ejercicio en entidades no societarias
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1901 Reserva financiera actuarial
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de recursos para fondear pasivo pensional, mediante encargo fiduciario
3	TÍTULO	1	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de operaciones recíprocas al interior de la misma entidad, según lo establecido entre el Instructivo 5 de 2008 y el Manual de procedimientos contables del RCP
4	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	2422 Intereses por pagar
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de reconocer en forma separada lo correspondiente al valor principal adeudado por una operación de crédito público, de los intereses y demás valores que son conexos al mismo

Doctora
INGRID OSPINA REALPE
Gerente de Área Financiera
EMCALI – EICE –ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-127186 en la cual solicita que se den las instrucciones o aclaraciones que correspondan, frente a lo que considera una falta de conexidad entre el Instructivo 5 de 2008, relacionado con el cierre contable de la vigencia 2008, y

el Manual de Procedimientos Contables, en aspectos puntuales relacionados con la dinámica de la cuenta 3208-Capital Fiscal, revelación de los recursos entregados en administración para fondear el pasivo pensional, operaciones recíprocas al interior de una misma entidad, y el registro de los intereses por deuda pública.



CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a las inquietudes presentadas es necesario referenciar la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

1. La primera inquietud se relaciona con el hecho de que la dinámica de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL y el Instructivo 5 de 2008 expresan que al inicio del periodo contable de cada año, se debe reclasificar a esta cuenta el saldo de la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO, pero la dinámica de esta última cuenta también expresa que se debita o acredita con el traslado del valor a la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, por lo cual se genera esta confusión.

Al respecto es necesario precisar que efectivamente la cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO contiene en su dinámica la posibilidad de reclasificar su saldo a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, o a la cuenta 3230-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, pero esta situación no configura una contradicción, ni debe generar mayor confusión en las entidades, por cuanto son excluyentes, puesto que las entidades contables públicas que utilizan la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, son las que tienen la posibilidad de realizar distribución de utilidades, o acumular pérdidas, de acuerdo con la decisión del máximo órgano social u organismo competente, que para el caso corresponden a las **empresas societarias**, es decir, las que tienen una composición patrimonial en la cual participan varias personas en calidad de socios o accionistas. (Resaltado fuera de texto).

Por su parte, la descripción de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, precisa que *“Representa el valor de los recursos que han sido otorgados en calidad de aportes para la creación y desarrollo de **establecimientos públicos y demás entidades no societarias** (...)”* (Resaltado y subrayado fuera de texto).

Lo anterior para indicar que lo señalado en el Instructivo 5 está acorde con lo definido en las descripciones y dinámicas de las cuentas antes referidas del Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, por lo tanto no hay contradicción.

2. La segunda inquietud se refiere a definir la cuenta que se debe utilizar, al constituirse un encargo fiduciario para fondar el pago de las futuras pensiones, es decir la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN o la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL o 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISOS.

La respuesta a esta inquietud es que la cuenta a utilizar en este caso es la 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, si se observa que la descripción precisa el objeto de la misma así: *“Representa el valor de los activos*

destinados por la entidad contable pública empleadora, en desarrollo de las disposiciones legales vigentes, para la atención de sus obligaciones pensionales.” Por lo tanto, la utilización de la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, debe entenderse que se hace cuando el fin de la administración de esos recursos es distinto a la atención del pasivo pensional. (Subrayado fuera de texto).

La utilización de la cuenta 1926-DERECHOS EN FIDEICOMISO, está relacionada específicamente con procesos de titularización de activos, a través de contratos de fiducia mercantil, que no es el caso de lo consultado.

3. El tercer interrogante hace alusión a una posible contradicción en el Instructivo 5 de 2008 y el procedimiento contable denominado Formas de organización y ejecución del proceso contable, en lo relacionado con las operaciones recíprocas, por cuanto en el instructivo se indica la posibilidad de que una entidad reporte operaciones recíprocas consigo misma, mientras en el procedimiento contable se señala que las operaciones entre unidades o centros de responsabilidad de una misma entidad contable pública no constituyen operaciones recíprocas.

Al respecto es importante señalar que se debe diferenciar el concepto de una operación recíproca consigo misma, que como se indica en el numeral 1.6.1.1. del Instructivo 5 de 2008 *“Solamente es viable el reporte de operaciones recíprocas consigo misma para una entidad contable pública, cuando se realicen transacciones o situaciones en las cuales esta genera simultáneamente el ingreso y el gasto o costo, o el derecho y la obligación en cabeza de la misma entidad, como por ejemplo en los servicios públicos, aportes parafiscales, etc.”*

Esta situación se presenta, en una entidad o empresa de servicios públicos por cuanto ella presta el servicio (derecho - ingreso) y a su vez es usuaria de este servicio (gasto o costo - obligación); o para el caso de las entidades que gestionan y recaudan aportes parafiscales, en cuyo caso reconocen el ingreso que reciben, pero a su vez realizan o pagan aportes parafiscales a ella misma (gasto). Solo en estos casos o similares, es viable que la entidad reporte la operación recíproca consigo misma, para que el proceso de eliminación de estas transacciones se realice directamente en la Contaduría General de la Nación.

Cosa distinta es lo establecido en el Procedimiento Contable de Formas de Organización y Ejecución del Proceso Contable, procedimiento que ha sido diseñado principalmente para su utilización por las entidades de gobierno general, el cual señala en el literal g) del numeral 11, que *“(…) 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. (Subrayado fuera de texto).

En el mismo numeral 11, el literal h) indica que: *“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 se señaló, este procedimiento contable tiene aplicación plena en las entidades de gobierno general o empresas no societarias, que son las que utilizan las cuentas 3105-Capital Fiscal o 3208-Capital Fiscal. Esto por cuanto las relaciones contables son más de tipo administrativo que de tipo económico, por ello, se insiste en la necesidad de adoptar procedimientos administrativos internos que determinen el manejo de las relaciones internas entre los diferentes centros o áreas de responsabilidad contable o unidades.

Las empresas societarias, aunque pueden estar organizadas a través de centros o áreas de responsabilidad contable, no utilizan las cuentas 3105-Capital Fiscal o 3208-Capital Fiscal al revelar los recursos aportados para la conformación de su patrimonio, sino las cuentas respectivas de 3203-Aportes Sociales o 3204-Capital Suscrito y Pagado, las cuales en ningún momento están referenciadas en el respectivo procedimiento contable.

Lo anterior tiene lógica en la medida que las empresas societarias organizan su proceso contable con autonomía, y sus procedimientos internos señalan el tratamiento de las relaciones contables que se presentan entre los diferentes centros de responsabilidad contable, y que en términos generales corresponden a un control de tipo administrativo que la empresa adopta.

Por lo señalado, se concluye que no existe ninguna contradicción en lo señalado en el Instructivo 5 de 2008 y el Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable en relación con las operaciones recíprocas consigo misma y el no reporte de operaciones recíprocas respectivamente.

4. Un cuarto aspecto se refiere a la posibilidad de habilitar en el grupo 22-OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO Y FINANCIAMIENTO CON BANCA CENTRAL, el registro de los intereses de las operaciones de deuda pública interna y externa, lo cual permitiría o facilitaría

el análisis de la estructura financiera en cuanto al endeudamiento de la empresa.

Sobre el particular, debo señalar que este tema fue uno de los puntos que la Contaduría General de la Nación revisó para la expedición del nuevo Régimen de Contabilidad Pública (RCP), en asocio con otras entidades públicas, entre ellas, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, el Banco de la República, el Distrito Capital.

Producto de esta revisión conceptual y de estructuración o revelación de las operaciones de crédito público, se concluyó en la necesidad de revelar en forma separada lo correspondiente al valor principal adeudado por la operación de crédito público, de los intereses y demás valores que son conexos al mismo, pero que conceptualmente corresponden a una obligación diferente, y que hasta antes de la expedición del RCP se mostraban dentro del mismo grupo de cuentas, es decir en el grupo 22-Operaciones de Crédito Público, como parte integral de las mismas, situación observada y criticada en los informes de auditoría por parte del organismo auditor y otras autoridades, partiendo de la base de que no se deberían confundir una obligación producto de operación de crédito, con los costos financieros de la misma.

Fue así como con el RCP que empezó a regir a partir del 2007 se presentó una nueva estructura del grupo 22-Operaciones de Crédito Público y Financiamiento con Banca Central, en donde se refleja el valor principal de la deuda, y se creó la cuenta 2422-INTERESES POR PAGAR, para revelar las obligaciones por estos conceptos que se derivan de las operaciones de crédito público internas o externas.

Por lo anterior, se considera que no es dable la propuesta de habilitar nuevamente el registro de los intereses por deuda pública interna o externa en el grupo 22, situación que considero no impide un análisis de la estructura financiera de la empresa pública, sino que por el contrario permite una mejor comprensión del origen del endeudamiento, al separar la obligación principal con la obligación derivada de los costos financieros de la misma.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo reseñado en las consideraciones se concluye que:

1. La cuenta 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO contiene en su dinámica la posibilidad de reclasificar su saldo a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, o a la cuenta 3230-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, pero esta situación no configura una contradicción, ni debe generar mayor confusión en las entidades, por cuanto son excluyentes, puesto que las entidades contables públicas que utilizan la cuenta 3225-RESULTADOS DE



EJERCICIOS ANTERIORES, son las que tienen la posibilidad de realizar distribución de utilidades, o acumular pérdidas, de acuerdo con la decisión del máximo órgano social u organismo competente, que para el caso corresponden a las **empresas societarias**, es decir, las que tienen una composición patrimonial en la cual participan varias personas en calidad de socios o accionistas. Por su parte, la descripción de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, precisa que se utiliza por establecimientos públicos y demás entidades no societarias. (Negrilla fuera de texto).

2. El concepto a utilizar en la constitución de encargos fiduciarios para atender el pago de obligaciones pensionales es la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, si se observa que la descripción precisa el objeto de la misma así: *"Representa el valor de los activos destinados por la entidad contable pública empleadora, en desarrollo de las disposiciones legales vigentes, para la atención de sus obligaciones pensionales"* (Subrayado fuera de texto).
3. El procedimiento contable relacionado con las formas de organización tiene aplicación plena en las entidades de gobierno general o empresas no societarias, que son las que utilizan las cuentas 3105-Capital Fiscal o 3208-Capital Fiscal. Las empresas societarias, aunque pueden estar organizadas a través de centros o áreas

de responsabilidad contable, no utilizan las cuentas 3105-Capital Fiscal o 3208-Capital Fiscal al revelar los recursos aportados para la conformación de su patrimonio, sino las cuentas respectivas de 3203-Aportes Sociales o 3204-Capital Suscrito y Pagado, las cuales en ningún momento están referenciadas en el respectivo procedimiento contable.

Por lo señalado, se concluye que no existe ninguna contradicción en lo establecido en el Instructivo 5 de 2008 y el Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable en relación con las operaciones recíprocas que se reportan consigo misma y el no reporte de operaciones recíprocas cuando las entidades de gobierno general organizan su proceso contable a través de centros de responsabilidad contable.

4. No se acoge la propuesta de habilitar nuevamente el registro de los intereses por deuda pública interna o externa en el grupo 22, situación que considero no impide un análisis de la estructura financiera de la empresa pública, sino que por el contrario permite una mejor comprensión del origen del endeudamiento, al separar la obligación principal con la obligación derivada de los costos financieros de la misma.

- e. CONCEPTO 20099-134481. Reconocimiento por parte del INFIDER de la cartera del impuesto de vehículos automotores cedida por el Departamento de Risaralda

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1470-Deudores. Literal i.

- f. CONCEPTO 20099-134981. Reconocimiento de avances y anticipos entregados por la entidad que no han sido legalizados, y procedimiento recuperación cartera de deudores.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1420- Avances y anticipos entregados. Literal f.

- g. CONCEPTO 20099-135454. Reconocimiento por parte de la ESE-Hospital Marco Fidel Suárez, de recursos recibidos del Departamento para adecuación de infraestructura que constituyen fortalecimiento patrimonial

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1409- Servicios de salud. Literal c.



h. CONCEPTO 20095-130102. Depuración contable de inversiones y cuentas por pagar

CONCEPTO 20095-130102 del 08-07-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 1.2 2.1	3208 4810	Capital fiscal Extraordinarios Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
Subtema		Depuración contable de inversiones y cuentas por pagar		

Doctor
ISAID PÉREZ DOMÍNGUEZ
Contador
ESE CAMU LA APARTADA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-130102, en la cual nos informa que los pasivos de la ESE registrados en los libros de contabilidad presentan un saldo superior al valor real. Así mismo, manifiesta que en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, aparece registrada una inversión que la entidad no posee. Por tanto, solicita que se le indique cómo realizar los ajustes correspondientes, para reflejar la realidad contable de la entidad.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el numeral 3.1 del Procedimiento de Control Interno Contable, adoptado mediante la Resolución 357 de 2008, el cual indica que *“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:

- Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes obligaciones para la entidad.*
- Derechos u obligaciones que, no obstante su existencia, no es posible realizarlos mediante la jurisdicción coactiva.*
- 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.*
- 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.*
- 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. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 3.2 Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, de la misma Resolución 357, anota que *“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 con-*



formidad 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.

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". (Subrayado fuera de texto).

En estos términos, el proceso de depuración contable es permanente en las entidades públicas; razón por la cual deben diseñar, adoptar e implementar las políticas administrativas y contables que consideren pertinentes con el fin de establecer la realidad de sus bienes, derechos y obligaciones, definiendo las instancias administrativas responsables de autorizar la incorporación o eliminación de partidas, 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 saldos registrados en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS y en las cuentas de pasivo se enmarcan en las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, la entidad debe adelantar las gestiones administrativas que permitan identificar su realidad. Si como resultado de dichas gestiones se determina que estos saldos no corresponden a derechos u obligaciones ciertas para la entidad, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, no existen los documentos soportes idóneos para ejercer su cobro o pago, entre otras situaciones que afectan la razonabilidad de los estados contables, se debe proceder a retirar estos saldos realizando los registros contables a que haya lugar.

Es de anotar que para efectos del retiro de los saldos registrados en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, que no corresponden a derechos ciertos para la entidad, el

registro contable corresponde a un débito en la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

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.

CONCLUSIÓN

El proceso de depuración contable es permanente en las entidades públicas, razón por la cual si las cifras registradas en la contabilidad no reflejan de forma razonable el valor de sus bienes, derechos y obligaciones se debe proceder a adelantar las gestiones administrativas correspondientes para establecer su realidad.

Por tanto, si los saldos registrados en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS y en las cuentas de pasivo se enmarcan en las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, la entidad debe adelantar las gestiones administrativas que permitan identificar su realidad. Si como resultado de dichas gestiones se determina que estos saldos no corresponden a derechos u obligaciones ciertas para la entidad, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, no existen los documentos soportes idóneos para ejercer su cobro o pago, entre otras situaciones que afectan la razonabilidad de los estados contables, se debe proceder a retirar estos saldos realizando los registros contables a que haya lugar.

Es de anotar que para efectos del retiro de los saldos registrados en la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, que no corresponden a derechos ciertos para la entidad, el registro contable corresponde a un débito en la subcuenta 320801-CAPITAL FISCAL y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

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.



- i. CONCEPTO 20096-130294. Reconocimiento de recursos recibidos por la ESE Hospital San Juan de Dios de Zipaquirá, de la Secretaría de Salud de Cundinamarca para la organización funcional y adecuaciones del Hospital

CONCEPTO 20096-130294 del 08-07-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	3208	Capital fiscal
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de recursos recibidos por la ESE Hospital San Juan de Dios de Zipaquirá, de la Secretaría de Salud de Cundinamarca para la organización funcional y adecuaciones del Hospital	

Doctor

PEDRO ANÍBAL MONTES JIMÉNEZ

Revisor Fiscal

ESE Hospital San Juan de Dios

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20096-130294, en la cual consulta cómo deben reconocerse en la contabilidad las transferencias recibidas por la ESE Hospital San Juan de Dios de Zipaquirá de la Secretaría de Salud de Cundinamarca para la organización funcional y adecuaciones del Hospital. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.3.2 de las Normas técnicas relativas al patrimonio, del Marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), en relación con el patrimonio institucional, expresa 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).

El numeral 9.1.4.1 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, mismo texto normativo, 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, ex-*

presados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario". (Subrayado fuera de texto).

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).

Por lo anterior, los aportes que recibe la ESE San Juan de Dios de parte de la Secretaría de Salud de Cundinamarca se reconocen mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 320801-Capital Fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, teniendo en cuenta que al recibir dichos recursos no están recaudando un ingreso que se relacione con la prestación de un servicio sino con el fortalecimiento de su patrimonio.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los aportes que recibe la ESE San Juan de Dios de parte de la Secretaría de Salud de Cundinamarca se reconocen mediante un débito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito a la subcuenta 320801-Capital Fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, teniendo en cuenta que al recibir dichos recursos no están recaudando un ingreso que se relacione con la prestación de un servicio sino con el fortalecimiento de su patrimonio.



- j. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento del retiro de Inversiones registradas por la Universidad Nacional correspondientes a los aportes del Gobierno Nacional en FODESEP

CONCEPTO 20097-132244 del 06-08-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3208 Capital fiscal
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del retiro de Inversiones registradas por la Universidad Nacional correspondientes a los aportes del Gobierno Nacional en FODESEP
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1470 Otros deudores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de préstamos concedidos por la Universidad Nacional a estudiantes
3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	8390 Otras cuentas deudoras de control
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de transferencias entre dependencias de la Universidad Nacional
4	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	8190 Otros derechos contingentes
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de derechos contingentes por cuotas partes pensionales
5	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de gastos de ejercicios anteriores por provisiones, depreciaciones y amortizaciones
		1.1.2	Reconocimiento de "otros" gastos de ejercicios anteriores
6	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4360 Servicios de documentación e identificación
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de ingresos por antecedentes y certificaciones de empleados
7	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3255 Patrimonio institucional incorporado
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de nacimiento de semovientes
8	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9390 Otras cuentas acreedoras de control
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de contratos pendientes de ejecución
9	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de Contabilidad Pública/Revelación
	Subtema	1.1.1	Obligatoriedad de revelar en notas a los estados contables los valores registrados en la subcuentas "Otros" que superan el 5% de la cuenta

Doctora

LESLIE NORIED ANDRADE MORENO

Jefe (e) División Nacional de Contabilidad

Universidad Nacional de Colombia



ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20097-132244, en la cual consulta si la inversión de la Universidad en el FODESEP, con recursos del gobierno, debe registrarse como gasto por concepto de aportes en entidades no societarias o si debe permanecer registrada en la subcuenta 120750-En entidades del sector solidario, de la cuenta 1207-INVERSIONES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS y en este último caso provisionarse en razón a que esta parte de la inversión no es realizable o endosable, ni representa un retorno de beneficios en el mediano o largo plazo para la universidad.

En la mencionada comunicación también solicita la creación de subcuentas en la estructura del Catálogo General de Cuentas, toda vez que la utilización del concepto de "Otros" sobrepasa el límite del 5% de la cuenta de la cual forma parte.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1.1. Registro Contable de los Aportes en el FODESEP

El artículo 89 de la Ley 30 de 1992 señala: "Créase el Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodeseop), con domicilio en la capital de la República, como una entidad de economía mixta organizada bajo los principios de la economía solidaria. En el Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodeseop), podrán participar todas aquellas instituciones de Educación Superior, tanto privadas como estatales u oficiales, que así lo deseen. (...)" (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a la conformación del FODESEP, el artículo 90 de la misma ley establece: "El Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (Fodeseop), se conformará con las instituciones de Educación Superior que voluntariamente deseen participar en él."

Los ingresos de este fondo se integrarán como sigue:

1. Con aportes que el Gobierno Nacional destine anualmente en el Presupuesto Nacional.
2. Con los aportes voluntarios de las instituciones de Educación Superior afiliadas al Fondo."

El artículo 7 del Decreto 2905 de 1994, reglamentario de la Ley 30 de 1992, establece: "Entidades afiliadas. Las instituciones técnicas profesionales, las instituciones tecnológicas las instituciones universitarias o escuelas tecnológicas y las universidades (...), podrán participar y vincularse como afiliadas al Fodeseop, dentro del principio del libre y voluntario ingreso y retiro, consagrado para todas las entidades de economía solidaria. El número de entidades afiliadas al Fodeseop será variable e ilimitado." (Subrayado fuera de texto).

El artículo 17 del citado Decreto señala: "Aportes del Gobierno Nacional al Fodeseop. De conformidad con lo establecido en el artículo 90 de la Ley 30 de 1992, el Gobierno Nacional aportará al patrimonio del Fodeseop las sumas que anualmente le asigne en el Presupuesto Nacional."

Con relación a los aportes de las entidades afiliadas, el artículo 18 del citado Decreto dispone: "De conformidad con las disposiciones legales para las entidades de economía solidaria, las instituciones de educación superior que se vinculen como afiliadas al Fodeseop deberán suscribir y pagar los aportes sociales individuales, bien sean ordinarios o extraordinarios, conforme lo establezca el Estatuto. Dichas disposiciones estatutarias sólo regirán para las entidades afiliadas y tales obligaciones no serán aplicables al Estado por estar éste realizando sus aportes anuales al patrimonio del Fondo."

Por su parte, el artículo 19 indica que "El Fodeseop se sujetará en lo relativo a la constitución de su patrimonio, a la regulación de los elementos patrimoniales, al cierre del ejercicio económico y a la aplicación de los excedentes, a lo establecido por la Ley 79 de 1988, en su Capítulo V, Título I. Como elemento patrimonial adicional del Fodeseop y en cuenta diferente a la de aportes sociales, registrará los aportes que el Gobierno Nacional le destine anualmente en el Presupuesto Nacional." (Subrayado fuera de texto).

En relación con la transformación y disolución, el artículo 24 indica: "El Fodeseop sólo podrá transformarse o disolverse para liquidarse o fusionarse, por disposición legal, la cual determinará el destino de los aportes patrimoniales efectuados por el Gobierno Nacional. En lo demás el procedimiento de liquidación y la cancelación de las obligaciones se efectuarán conforme lo establece la Ley 79 de 1988 para organismos cooperativos." (Subrayado fuera de texto).

Con respecto a los aportes efectuados por el Gobierno Nacional, en la certificación expedida por el FODESEP se cita un aparte del concepto de fecha 7 de julio de 2005, del Ministerio de Educación, el cual señala: "los aportes iniciales realizados por la Nación no son susceptibles de devolución en caso de retiro de una de las entidades de educación superior estatales, como sí lo son los que estas realicen de manera voluntaria con su propio patrimonio." (Subrayado fuera de texto).

2.1. Utilización de las Subcuentas denominadas "Otros"

El numeral 11 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, señala: "Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas 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 Catálogo 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 deberán solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente." (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 122 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece el principio de Revelación, en los siguientes términos: *"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).*

La respuesta a la solicitud de creación de subcuentas se dará en el orden planteado en su comunicación:

- **Préstamos a estudiantes**

Los préstamos a estudiantes se registran en la subcuenta 147073-Préstamos concedidos por instituciones no financieras, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.

Ahora bien, las cuentas 1475-DEUDAS DE DIFÍCIL COBRO, 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (CR) y 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, están estructuradas a nivel de subcuenta con base en los conceptos que conforman las cuentas del grupo 14-DEUDORES. En consecuencia, no es factible crear una subcuenta en las cuentas citadas para el registro de los préstamos concedidos por instituciones no financieras, toda vez que los mismos quedan incorporados en la subcuenta "Otros deudores".

- **Bienes catalogados de consumo controlables**

La universidad indica que los bienes de consumo que requieren ser controlados se registran en la subcuenta 831590-Otros activos totalmente depreciados, agotados o amortizados. Al respecto, es de aclarar que el concepto señalado tiene aplicación tratándose de bienes que fueron registrados como activos y no en el caso de los bienes de consumo.

De otra parte, la denominación correcta de la subcuenta es 831590-Otros activos retirados, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, la cual *"Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles. Así mismo registra los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados los cuales han sido*

retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo, que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados." Como se observa, los bienes de consumo tampoco atienden esta definición.

Finalmente, dado que el control de los bienes es una actividad de carácter administrativo, el registro de los bienes de consumo se debe efectuar en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, revelando en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de las cifras.

- **Otros derechos contingentes**

El control de las transferencias internas entre dependencias de la universidad debe registrarse en la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL. Por su parte, los derechos contingentes por cuotas partes de pensiones deben registrarse en la subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES. En ambos casos, debe revelarse en notas a los estados contables la información adicional que sea necesaria para una adecuada interpretación de las cifras.

- **Gastos de ejercicios anteriores - Provisiones, depreciaciones y amortizaciones**

La cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES está estructurada a nivel de subcuenta con base en los conceptos que conforman los grupos de la clase 5-GASTOS. El registro de los ajustes de ejercicios anteriores por concepto de provisiones, depreciaciones y amortizaciones debe efectuarse en la subcuenta 581590-Provisiones, depreciaciones y amortizaciones, de la cuenta 5815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES. Es de aclarar que tratándose de esta cuenta el concepto de "Otros" se registra en la subcuenta 581593-Otros gastos.

- **Otros ingresos extraordinarios**

Al respecto es importante aclarar que con la expedición del Régimen de Contabilidad Pública, el concepto de ingreso extraordinario se modificó con los criterios de las normas internacionales de contabilidad pública. En tal sentido, la cuenta 4810-INGRESOS EXTRAORDINARIOS, *"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."*

En la medida en que las certificaciones de los empleados, el nacimiento de semovientes menores y los descuentos condicionados, no cumplen con los criterios establecidos para clasificar los respectivos ingresos como extraordinarios, toda vez que estas operaciones hacen parte de las actividades ordinarias de la Universidad y están bajo su control,



no se crean las subcuentas solicitadas. En tal sentido, a continuación se indica el tratamiento contable que se le debe dar a estas operaciones.

Las certificaciones de los empleados deben registrarse en la subcuenta 436006- Antecedentes y certificaciones, de la cuenta 4360-SERVICIOS DE DOCUMENTACIÓN E IDENTIFICACIÓN; los nacimientos de semovientes menores deben registrarse en la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y los descuentos condicionados por pronto pago se registran como un menor valor del bien adquirido.

- **Otras cuentas acreedoras de control**

Los contratos pendientes de ejecución se registran en la subcuenta 939011-Contratos pendientes de ejecución, de la cuenta 9390-OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, en consecuencia no se crea la subcuenta solicitada.

CONCLUSIÓN

1.1. Registro Contable de los Aportes en el FODESEP

Los aportes efectuados por la Universidad Nacional, al Fondo de Desarrollo de la Educación Superior (FODESEP), deben registrarse en la subcuenta 120750-Entidades del sector solidario, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS. Lo anterior, considerando que de acuerdo con el artículo 89 de la Ley 30 de 1992, el FODESEP se crea como una entidad de economía mixta organizada bajo los principios de la economía solidaria, y la Universidad, como entidad afiliada, se vincula bajo el principio de libre y voluntario ingreso y retiro consagrado para todas las entidades de economía solidaria.

Ahora bien, los aportes del Gobierno Nacional al FODESEP no deben considerarse una inversión patrimonial de la Universidad Nacional, toda vez que conforme al artículo 19 del Decreto 2905 de 1994, estos aportes constituyen un elemento patrimonial adicional del FODESEP y en consecuencia deben registrarse en cuenta diferente a la de los aportes sociales. Asimismo, en caso de transformación o disolución para liquidarse o fusionarse, la disposición legal correspondiente determinará el destino de los aportes patrimoniales efectuados por el Gobierno Nacional.

Por lo anterior, la Universidad Nacional debe proceder a retirar de sus activos la parte de la inversión patrimonial en el FODESEP que corresponda a los aportes efectuados por el Gobierno Nacional. Para el efecto, y dado que de acuerdo con la información suministrada la inversión no tiene asociadas provisiones ni valorizaciones, el registro contable se debe efectuar debitando la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL y acreditando la subcuenta 120750-En entidades del sector solidario, de la cuenta 1207-INVERSIONES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

2.1. Utilización de las Subcuentas denominadas "Otros"

Una vez evaluada la pertinencia de crear las subcuentas solicitadas, no se considera necesario modificar el Catálogo General de Cuentas. Lo anterior, considerando que algunas solicitudes no guardan consistencia con la estructura de cuentas definida, existen errores en algunos registros contables y, finalmente, la necesidad de controlar aspectos de tipo administrativo específicos de la universidad en cuentas de orden puede hacerse en el concepto de "Otros", revelando información adicional en notas a los estados contables.



- k. CONCEPTO 20098-133429. Reconocimiento de recursos recibidos de la Gobernación de Cundinamarca para cubrir los gastos de funcionamiento de FONDECUN

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2453- Recursos recibidos en administración. Literal f.

- l. CONCEPTO 20098-133711. Reconocimiento de los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales- Reconocimiento de reintegros. *(Deja sin vigencia parcial los conceptos 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009)*

CONCEPTO 20098-133711 del 28-09-09
Deja sin vigencia parcial los conceptos 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
		Tema	1.1 1.2 1.3	3208 55 5815
	Subtema		Reconocimiento de los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales- Reconocimiento de reintegros	

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
		Tema	1.1 1.2 1.3	4720 4805 5720
	Subtema		Reconocimiento de la devolución y/o aplicación de rendimientos financieros generados con los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales	

Doctor
JORGE CASTAÑEDA MONROY
Contador General
Distrito Capital

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20098-133711, en la cual solicita se revise el procedimiento contable emitido por este despacho en el concepto 20095-129418 relacionado con el control de los recursos entregados por el Fondo Financiero Distrital de Salud (FFDS) a las Empresas Sociales del Estado (ESE) del Distrito Capital, por cuanto se deben tener en cuenta algunas consideraciones.

Las consideraciones presentadas por el Distrito consisten en que los recursos entregados por parte del Fondo Financiero Distrital de Salud (FFDS) a las Empresas Sociales del Estado (ESE) son de destinación específica, el Fondo no pierde el control de dichos recursos y, los

mismos están sometidos a varias condiciones previas para que puedan considerarse como de propiedad de la entidad receptora.

De otro lado, se indica: "(...), de conformidad con el artículo 11 del Decreto 466 de 2008, los rendimientos originados con recursos del Distrito por parte de las entidades que conforman el presupuesto anual del Distrito Capital, a través de cualquier modalidad de contratación, son del Distrito y deben ser consignados en la Dirección Distrital de Tesorería dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha de su liquidación, por lo tanto, dichos rendimientos no se podrán pactar para adquirir compromisos diferentes". A su vez, se hace referencia a un concepto expedido por la Dirección Distrital de presupuesto donde se indica



que tales rendimientos en ningún caso podrán ser reinvertidos para atender gastos del mismo convenio.

CONSIDERACIONES

1.1. Gasto Público Social. Fortalecimiento Institucional para la prestación de Servicios de Salud

Las consideraciones a que son sometidos los convenios interadministrativos suscritos entre el Fondo Financiero Distrital de Salud y las Empresas Sociales del Estado expresan: 2) *Que el artículo 95 de la Ley 489 de 1998, señala "Asociación entre entidades públicas. Las entidades públicas podrán asociarse con el fin de cooperar con el cumplimiento de las funciones administrativas o presentar (sic) conjuntamente servicios que se hallan a su cargo, mediante la celebración de contratos interadministrativos. (...) 4) El (...) - ESE, (...), debe dar estricto cumplimiento a la normatividad que regula la construcción para las instituciones prestadoras de servicios de salud, por tratarse de inversión pública (...). 5) Que igualmente la ESE deberá dar estricto cumplimiento a la Resolución N° 686 de 1998, emanada por esta Secretaría, por la cual se reglamenta el procedimiento para la realización y presentación de "proyectos de diseño y construcción de obras" de las instituciones públicas del orden distrital prestadores de servicios de salud (...). 8) Que de acuerdo a la Ley 715 de 2001, le corresponde a la Secretaría Distrital de Salud concurrir en la financiación de las inversiones necesarias para la organización funcional y administrativa de la red de instituciones prestadoras de servicios de salud de la red pública (...). (Subrayado fuera de texto).*

En cuanto a la regulación contable, el párrafo 258 del PGCP establece 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).

La dinámica señala que la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL se acredita con *"1. El valor de los recursos asignados para la creación y desarrollo de la entidad contable pública."*

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."* (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 289 del PGCP establece 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."

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).

2.1. Operaciones Interinstitucionales. Devolución de rendimientos financieros

De acuerdo con las consideraciones expuestas en el Decreto 466 de 2008 y en el concepto 2006IE9160 del 9 de marzo de 2006 expedido por la Dirección Distrital de Presupuesto, los rendimientos financieros obtenidos en la ejecución de un convenio deben ser consignados en la Dirección Distrital de Tesorería dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha de su liquidación.

En cuanto a su reconocimiento, por tratarse de una operación en la que una entidad causa el ingreso y otra efectúa su recaudo, el párrafo 270 del Régimen de Contabilidad Pública dispone que *"las operaciones interinstitucionales están conformadas por los fondos recibidos, las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo. Los fondos se reconocen por el valor recibido y las operaciones de enlace y sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genera"*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 280 del Régimen de Contabilidad Pública establece que *"las operaciones interinstitucionales comprenden los fondos recibidos por la entidad contable pública, de la administración central del mismo nivel, para el desarrollo de las funciones de cometido estatal. Incluye las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo que se caracterizan porque en las mismas intervienen dos o más entidades contables públicas"*. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

1.1. Gasto Público Social. Fortalecimiento Institucional para la prestación de Servicios de Salud

Los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, cuyo objeto es ejecutar proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales, constituyen un gasto público social. El registro contable de esta operación se efectúa debitando la subcuenta 550211-Fortalecimiento institucional para la prestación de servicios de salud, de la cuenta 5502-SALUD, del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL y, acreditando la



subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Por su parte, las Empresas Sociales del Estado deben reconocer un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 320801- Capital Fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL. Lo anterior, teniendo en cuenta que al recibir dichos recursos no están recaudando un ingreso que se relacione con la prestación de un servicio, sino con el fortalecimiento de su patrimonio.

Lo anterior, considerando que si bien la asignación de los recursos está condicionada al registro de los proyectos en el Banco de Proyectos de la Secretaría Distrital de Planeación (SDP), como estrategia para la ejecución de un programa general de *"Desarrollo de la Dirección del Sistema Territorial de Salud y Fortalecimiento de la Red Pública Hospitalaria"*, y a que las entidades beneficiarias de los recursos los destinen exclusivamente a los fines previstos en el proyecto cuya financiación haya sido aprobada, en los términos del respectivo convenio y del proyecto registrado, los recursos entregados se originan en traslados sin contraprestación directa, los cuales incrementan el patrimonio de las entidades beneficiarias.

En relación con el reconocimiento contable que deben realizar las ESE cuando reciben del contratista las obras parciales y los bienes pactados en los contratos suscritos con particulares en desarrollo de convenios interadministrativos de cooperación para la construcción y dotación de hospitales, registran un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO, y un crédito en la subcuenta que corresponda de las cuentas 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES o 2406- ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, cancelando posteriormente esta cuenta por pagar afectando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Una vez se culmine la construcción, procede la reclasificación registrando un débito en la subcuenta correspondiente de las cuentas que conforman el grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y, un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 1615-CONSTRUCCIONES EN CURSO.

Cuando se entregan a satisfacción los informes periódicos que dan cuenta de la ejecución del proyecto, en desarrollo de convenios interadministrativos de cooperación, para la construcción y dotación de hospitales, dado que los recursos fueron entregados para fortalecimiento patrimonial a la ESE, no hay lugar a un registro contable por parte del FFDS ni de las ESE. Lo anterior sin perjuicio de los controles de tipo administrativo y la verificación del cumplimiento de las condiciones que se establezcan en los convenios.

En caso de reintegro de saldos no utilizados al FFDS por parte de las ESE, una vez finalizado el plazo de ejecución del convenio interadministrativo de cooperación para la construcción y

dotación de hospitales, el reconocimiento contable que debe realizar el Fondo Financiero Distrital de Salud (FFDS) cuando recibe los dineros de las ESE, corresponde a un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, un crédito a la subcuenta 550211-Fortalecimiento institucional para la prestación de servicios de salud, de la cuenta 5502-SALUD, del grupo 55-GASTO PÚBLICO SOCIAL, si el reintegro se presenta en el período contable en el que se reconoció el gasto público social, o la subcuenta 581592-Gasto público social, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, si el desembolso se reconoció en períodos anteriores.

En cuanto al registro contable que procede para las Empresas Sociales del Estado (ESE), se deberá acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y debitar la subcuenta 320801-Capital Fiscal de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL.

2.1. Operaciones Interinstitucionales. Devolución de rendimientos financieros

Una vez liquidados los rendimientos corresponderá a la ESE registrar un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110- DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, un crédito a la subcuenta 480535- Rendimientos sobre depósitos en administración, de la cuenta 4805- Financieros.

Posteriormente la ESE girará los rendimientos financieros a la Dirección Distrital de Tesorería, registrando un débito en la subcuenta 572080-Recaudos, de la cuenta 5720-Operaciones de enlace y, un crédito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

La Dirección Distrital de Tesorería al efectuar el recaudo debitará la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditará la recíproca respectiva de la operación de enlace, es decir la subcuenta 472080- Recaudos, de la cuenta 4720- Operaciones de enlace.

Lo anterior, sin perjuicio de los convenios firmados con organismos cooperantes, antes de la expedición del concepto 2006IE9160 del 9 de marzo de 2006 de la Dirección Distrital de Presupuesto, en los cuales se haya pactado que los rendimientos financieros se reinviertan en el mismo proyecto y tienen destinación específica, en cuyo caso, una vez liquidados la ESE los reconocerá como ingresos registrando un débito en la subcuenta respectiva de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y, un crédito en la subcuenta 480522- Intereses sobre depósitos en instituciones financieras de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

Finalmente, quedan sin vigencia los conceptos, 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009, en lo que contrarie el presente concepto. En consecuencia, deben efectuarse los ajustes contables a que haya lugar.



- m. CONCEPTO 20099-134318. Reconocimiento de los aportes recibidos por Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S. A., producto del Convenio Interadministrativo suscrito con el Municipio de Ibagué para la construcción del acueducto complementario con fuente alterna

CONCEPTO 20099-134318 del 28-09-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	3208	Capital fiscal
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los aportes recibidos por Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S. A., producto del Convenio Interadministrativo suscrito con el Municipio de Ibagué para la construcción del acueducto complementario con fuente alterna	

Doctora

MARTHA LILIANA ORTIZ MORALES

Jefe Sección Contabilidad

Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S. A. ESP Oficial - IBAL ESP Oficial

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134318, en la cual consulta el procedimiento contable para reconocer los aportes del Convenio Interadministrativo, suscrito entre el Municipio de Ibagué y la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S. A. ESP Oficial – IBAL ESP Oficial, recibidos en el año 2009 para ser ejecutados en el año 2010. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Para responder la consulta fue suministrada una copia del convenio interadministrativo de apoyo financiero.

La Cláusula Primera del Convenio Interadministrativo suscrito entre el Municipio de Ibagué y la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado S. A. ESP Oficial – IBAL ESP Oficial, establece como objeto *“Aunar esfuerzos técnicos y financieros para la construcción del acueducto complementario con fuente alterna y así beneficiar a la comunidad que no tiene este servicio de agua potable tendientes a cumplir con los propósitos establecidos por la Administración Municipal”*.

El numeral 2 de la Cláusula Segunda del mencionado convenio, establece como obligaciones del Municipio *“Girar la suma enunciada a EL IBAL, de acuerdo con el Plan Anualizado de Caja (PAC) del Municipio y a los giros que por este concepto reciba el Municipio del Gobierno Nacional a partir de la suscripción del presente convenio, teniendo en cuenta que los recursos de este convenio serán transferidos de conformidad con el cronograma de pagos que el IBAL realice, concordantemente con las estipulaciones que sobre el tema se hagan en los respectivos contratos”*. (Subrayado fuera de texto).

La Cláusula Tercera del citado convenio señala que son obligaciones del IBAL ESP Oficial, *“1) Aportar el talento*

humano que cuente con la debida experiencia y la idoneidad necesarios para la ejecución de proyectos de ampliación, reposición y optimización del sistema hidrosanitario de la Ciudad de Ibagué. 2) Ejecutar el objeto del presente convenio en su integridad para lo cual entre otras obligaciones está la contratación de la(s) persona(s) natural(es) o jurídica(s) encargada(s) de la ejecución de las actividades. 3) Realizar la interventoría de los Contratos celebrados en desarrollo del presente Convenio”. (Subrayado fuera de texto).

También, la Cláusula Octava indica *“Que los rendimientos financieros generados se incorporarán al presupuesto del Municipio”*.

En relación con la normativa contable, párrafo 264, del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública define los ingresos como *“(…) los flujos de entrada de recursos generados por la entidad contable pública, susceptibles de incrementar el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por aumento de activos o por disminución de pasivos, expresados en forma cuantitativa y que reflejan el desarrollo de la actividad ordinaria y los ingresos de carácter extraordinario”*. (Subrayado fuera de texto).

Ahora, teniendo en cuenta que la ejecución del Convenio implica responsabilidad en el cumplimiento del objeto del mismo, y que da origen a la contratación del personal con la debida experiencia e idoneidad para la ejecución de las actividades, así como realizar la correspondiente interventoría en cumplimiento a las obligaciones contractuales, no significa que los recursos transferidos por el municipio deben reconocerse en sus estados contables como un ingreso. Adicionalmente, como expresa textualmente el convenio, *“su objeto es anuar esfuerzos técnicos y financieros”,* cuyo propósito es la prestación eficiente de los servicios de



acueducto y alcantarillado, en cuanto a cobertura y calidad del servicio, y mejorar la eficiencia operativa de la Empresa.

De otra parte, 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 el IBAL E.S.P. Oficial, del Municipio de Ibagué para aunar esfuerzos técni-

cos y financieros en la prestación eficiente de los servicios de acueducto y alcantarillado, y el mejoramiento de la eficiencia operativa de la Empresa, se deben reconocer como fortalecimiento patrimonial de la entidad contable, 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 el IBAL E.S.P. Oficial, del Municipio de Ibagué, en virtud del Convenio Interadministrativo para aunar esfuerzos técnicos y financieros en la prestación eficiente de los servicios de acueducto y alcantarillado, y el mejoramiento de la eficiencia operativa de la Empresa, 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 subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, que serán incorporados teniendo en cuenta los desembolsos realizados por el Municipio.

- n. CONCEPTO 200910-136145. Reconocimiento de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas, respecto de las obligaciones contractuales relacionadas con la entrega de tales recursos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1420-Avances y anticipos entregados. Literal h.

- o. CONCEPTO 200911-136964. Reconocimiento por parte de la Empresa de Renovación Urbana del traspaso de una vía peatonal construida con subvención de la Agencia Española Internacional para el Desarrollo –AECID

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1710- Bienes de beneficio y uso público en servicio. Literal a.

3215- Reservas

- a. CONCEPTO 20093-127200. Reconocimiento de la ejecución de reservas patrimoniales

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3245- Revalorización del patrimonio. Literal a.



b. CONCEPTO 20099-134914. Reconocimiento y manejo de las reservas patrimoniales

CONCEPTO 20099-134914 del 12 -11-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	3215	Reservas
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento y manejo de las reservas patrimoniales	
2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados	
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la constitución de reserva actuarial y su amortización	

Doctora

ALCIRA ZULUAGA ARISTIZÁBAL

Profesional Especializado Contabilidad

Industria Licorera de Caldas (ILC)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20099-134914, en la cual consulta:

1. Con relación a la cuenta 3215 – RESERVAS
 - a) Para el reconocimiento del 20% de las utilidades, que por disposición de la Asamblea Departamental de Caldas le queda en reserva a la ILC, se ha utilizado la subcuenta 321590-Otras reservas. ¿Para el caso de una empresa industrial y comercial del Estado (no societaria) sería correcto utilizar la subcuenta 321501-Reservas de ley?
 - b) ¿Es posible utilizar el saldo registrado en la subcuenta 321590-Otras reservas, para amortizar el cálculo actuarial, y con ello el saldo de la reserva financiera actuarial?
 - c) ¿El saldo de la cuenta 3215-RESERVAS se puede cancelar para trasladarlo al capital fiscal?
2. Con relación a la amortización del cálculo actuarial y la consecuente constitución de la reserva financiera actuarial
 - a) ¿Es posible seguir amortizando el cálculo actuarial con los rendimientos financieros generados por la administración del Patrimonio autónomo?
 - b) ¿Cual es el procedimiento que se debe seguir cuando la reserva financiera actuarial supere el valor del cálculo actuarial?

CONSIDERACIONES

1.1. Reservas patrimoniales

Para resolver las inquietudes que están relacionadas con la cuenta 3215-RESERVAS, es necesario en primera instancia, ana-

lizar la descripción establecida para esta cuenta en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública – RCP, que expresa lo siguiente:

“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).

De la lectura de la descripción, la primera precisión que hay que hacer es que si bien es cierto, el origen de la reserva es el resultado obtenido, dicha reclasificación se debe hacer cuando medie un mandato legal o estatutario; la segunda precisión es que dichos recursos deben ser destinados a cumplir fines específicos y justificables.

Si se cumplen las condiciones anteriormente señaladas, procede la reclasificación de la subcuenta 321590-Otras reservas, a las subcuentas 321501-Reservas de ley, 321502-Reservas estatutarias o 321503-Reservas ocasionales, de la cuenta 3215-RESERVAS, según corresponda.

Ahora bien, la Asamblea Departamental de Caldas dispuso, mediante ordenanza (reglamentaria del régimen fiscal del departamento o estatuto de la ILC) que el 20% de las utilidades obtenidas por la empresa, le quede como reserva a la ILC, pero no determinó que dicho porcentaje de la utilidad fuera destinado a cumplir un fin específico o justificado.

En este caso debe tenerse en cuenta la descripción y dinámica de la cuenta 3208–CAPITAL FISCAL que señala: *“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 provisio-*



nes, 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 dinámica señala que esta cuenta se acredita con "(...) 2- El valor de la reclasificación del excedente del ejercicio anterior, al inicio del período contable. (...)”

En cuanto a la posibilidad de cancelar el saldo de la cuenta 3215-RESERVAS, para ser trasladado a la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, esto sólo se puede dar cuando se produzca la condición establecida en el numeral 4 de la dinámica débito que establece:

“4- El valor de la distribución de la reserva, por mandato del máximo órgano social de acuerdo con las normas legales, cuando el origen y aplicación de la misma sea una inversión interna de la entidad”.

1.2. Reserva financiera actuarial

En relación con la amortización del cálculo actuarial y las fuentes para la constitución de la reserva financiera actuarial orientada a financiar el pasivo pensional, es conveniente, recordar lo establecido en la Ley 549 de 1999 que establece en los artículos 1 y 9 lo siguiente:

“ARTÍCULO 1o. 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. (...)”

ARTÍCULO 9o. CÁLCULOS ACTUARIALES. Para el cumplimiento de la presente ley deberá elaborarse un cálculo actuarial respecto de cada entidad territorial y sus entidades descentralizadas de acuerdo con la metodología y dentro del programa que diseñe la Nación-Ministerio de Hacienda y Crédito Público, con cargo a sus recursos. Este programa deberá comprender el levantamiento de historias laborales y el cálculo del pasivo y podrá contar con la participación de los departamentos en la coordinación de sus municipios.

La Contaduría General de la Nación verificará la existencia de los recursos y reservas necesarios para responder por los pasivos pensionales en la forma prevista en la presente ley. (Subrayado fuera de texto).

De lo anterior se desprenden dos obligaciones para las entidades territoriales, que aunque se relacionan entre sí, son independientes. La primera, reconocer contablemente el pasivo pensional en un período máximo de 30 años, con-

tados a partir de la promulgación de la Ley, y la segunda, constituir un fondo para garantizar el pago de dicho pasivo.

En cumplimiento del mandato asignado a la Contaduría General de la Nación – CGN, se elaboró y promulgó el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, en el cual se reiteró lo siguiente:

“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, la 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” (Subrayado fuera de texto).

Con lo anterior se especifica que la relación existente entre las dos obligaciones se da en la medida que el reconocimiento del pasivo pensional es la base para determinar el monto de la reserva financiera actuarial.

En relación con el reconocimiento del pasivo, el procedimiento contempla que este se debe incorporar a la información financiera mediante la amortización del cálculo actuarial, por lo cual señala:

“El monto de la amortización corresponde al valor que resulta de dividir el total del cálculo actuarial pendiente de amortizar por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes, que apliquen a cada entidad en particular, contados a partir de la fecha de corte del cálculo actuarial realizado”.

Respecto de la constitución del fondo para garantizar el pago del pasivo pensional, el procedimiento contempla la creación de la reserva financiera actuarial, el numeral 8 del procedimiento la definió así: “La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que han sido destinados por la entidad contable pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales” (Subrayado fuera de texto).

En tal sentido, el procedimiento establece que: “La reserva financiera actuarial se revela mediante un débito a las subcuentas 190101-Efectivo, 190102-Recursos entregados en administración, 190103-Inversiones, 190104-Encargos fiduciarios, 190105-Propiedades, planta y equipo y 190106-Otros activos, según corresponda, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL y un crédito a la subcuenta donde se encuentra registrado el activo destinado para atender las obligaciones pensionales.” (Subrayado fuera de texto).

Como se observa, es potestad de la entidad contable pública determinar la fuente de recursos para la conformación



de la reserva financiera actuarial, lo importante es garantizar que el valor de los activos destinados por la entidad, sea suficiente para atender el pasivo pensional reconocido.

De otra parte, la Ley al establecer el plazo para cubrir el pasivo pensional, señala un límite máximo de 30 años, lo cual no impide que una entidad, si cuenta con los recursos financieros suficientes para fundear dicho pasivo, adopte la política de constituirlo en un plazo inferior. Para lo cual puede adelantar la amortización del cálculo actuarial y simultáneamente incrementar el monto de la reserva financiera actuarial en la misma proporción.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye para los temas planteados, lo siguiente:

1.1. Reservas patrimoniales

Una empresa industrial y comercial del Estado (no societaria) puede hacer uso de la cuenta 3215-RESERVAS cuando por mandato legal, por mandato de los estatutos o por decisión de la junta directiva (cuando los estatutos se lo permita), se ordene la constitución de reservas y se cumpla la condición de que dicha reserva esté destinada a cumplir un fin específico y justificable, para lo cual se podrán utilizar las subcuentas 321501-Reservas de ley, 321502-Reservas estatutarias, 321503-Reservas ocasionales o 321590-Otras reservas, según corresponda.

Como consecuencia de lo anterior, los recursos registrados en la cuenta 3215- RESERVAS, sólo pueden ser utilizados

para cumplir los fines que originaron su constitución y de ninguna manera para otros propósitos.

Como consecuencia de lo anterior, el 20% de las utilidades que le quede como reserva a la ILC, por no contemplar que dicho porcentaje sea destinado a cumplir un fin específico o justificado, no debe ser registrado en la cuenta 3215-RESERVAS.

Cuando no se cumplan las condiciones para constituir reservas, se debe aplicar el tratamiento contable de reclasificar el excedente del ejercicio, a la subcuenta 320801-Capital fiscal, de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, al inicio del período contable siguiente.

1.2. Reserva financiera actuarial

Es potestad de la entidad contable pública determinar la fuente de recursos para la conformación de la reserva financiera actuarial, no obstante se debe garantizar que el valor de los activos destinados por la entidad, sea suficiente para atender el pasivo pensional reconocido. En consecuencia, si los rendimientos generados por la administración de los encargos fiduciarios o de los patrimonios autónomos, permiten cumplir con esta condición es procedente que sea la fuente para la financiación de la reserva financiera actuarial.

Cuando una entidad cuenta con los recursos financieros suficientes para fundear el pasivo pensional anticipadamente, puede amortizar el cálculo actuarial con anterioridad, e incrementar el monto de la reserva financiera actuarial en la misma proporción.

- c. CONCEPTO 20095-129999. Inviabilidad de reconocer en la contabilidad del Ministerio de Educación Nacional los recursos del Fondo de Cooperación del Centro Regional para el Fomento del Libro en América Latina y el Caribe-CERLALC

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.5. Literal b.

3224- Excedentes financieros distribuidos (Db)

- a. CONCEPTO 20099-135109. Reconocimiento de la distribución de excedentes financieros a la Nación, en establecimientos públicos y Empresas Industriales y Comerciales del Estado no societarias

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2425- Acreedores. Literal g.

3237- Superávit por formación de intangibles

- a. CONCEPTO 20096-130398. Inviabilidad de que el Instituto Geográfico Agustín Codazzi reconozca las bases catastral, agrológica y cartográfica y de geografía, como activos intangibles

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1970- Intangibles. Literal c.

3240- Superávit por valorización

- a. CONCEPTO 20097-132035. Reconocimiento de valorizaciones cuando debe realizarse la reclasificación de propiedades, planta y equipo a bienes de beneficio y uso público e históricos y culturales

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.5. Literal f.



- b. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana-ERU del Instituto de Desarrollo Urbano-IDU y entrega al patrimonio autónomo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16-Propiedades, planta y equipo. Literal j.

3245- Revalorización del patrimonio

- a. CONCEPTO 20093-127200. Reconocimiento de la capitalización de la revalorización del Patrimonio

CONCEPTO 20093-127200 del 03-04-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	3245	Revalorización del patrimonio
		2.1	3215	Reservas
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la capitalización de la revalorización del Patrimonio	
2.1.1		Reconocimiento de la ejecución de reservas patrimoniales		

Doctora

MARÍA CONSTANZA OVIEDO RAMÍREZ

Gerente Financiero

Electrificadora del Caquetá S. A. ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20093-127200, en la cual consulta cómo se debe registrar la diferencia entre el saldo de la cuenta 3245-Revalorización del Patrimonio y el valor nominal de las acciones emitidas con ocasión de la capitalización de dicha revalorización, y si es viable llevar esta diferencia como prima en colocación de acciones. Asimismo, consulta el registro contable que se debe efectuar para cancelar las reservas patrimoniales constituidas para expansión y mantenimiento del sistema eléctrico del departamento, teniendo en cuenta que los proyectos ya fueron ejecutados. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. Capitalización de la Revalorización del Patrimonio

La cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO, del Catálogo General de Cuentas, *“Representa el saldo de la aplicación de los ajustes por inflación a las cuentas de patrimonio, acumulados hasta el 31 de diciembre de 2000 de las empresas societarias.”* Conforme a la dinámica, esta cuenta se disminuye con el valor de los ajustes capitalizados y con el valor reclasificado a la cuenta 3260-Patrimonio de Entidades en Procesos Especiales, cuando la entidad entre en proceso de liquidación.

En ese mismo sentido, la Superintendencia de Sociedades se pronunció en el Boletín No. 01 del 3 de febrero de 2000, en los siguientes términos:

“1.1 Partiendo del concepto que trae el artículo 90 del Decreto 2649 de 1993 según el cual: “La revalorización del patrimonio refleja el efecto sobre el patrimonio originado por la pérdida del poder adquisitivo de la moneda. Su saldo solo puede distribuirse como utilidad cuando el ente se liquide o se capitalice su valor de conformidad con las normas legales”, se observa que la ley, con respecto a esta partida “sólo permite dos opciones: una, distribuirla como utilidad al momento de la liquidación del ente económico, y, otra, capitalizar su valor, esto es, distribuirla en acciones o cuotas de interés social; cualquiera otra destinación que se pretenda, viola el mandamiento legal consagrado en la norma en comento. Esto es que, o se capitaliza, para lo cual se hace un traslado de cuentas disminuyendo o cancelando la partida relativa a la revalorización del patrimonio e incrementando la del capital, o, sencillamente se deja intacta dicha partida (revalorización del patrimonio) y se reserva para distribuirla entre los asociados al momento de la liquidación de la empresa; pero definitivamente lo que no se puede hacer es repartir ese valor inflacionario, por cuanto debilita el patrimonio de la empresa atentando contra el derecho de los acreedores.”

Asimismo, la Superintendencia de Sociedades, en el Concepto No. 220-6340 del 24 de febrero de 1995, señaló: *“La hipótesis referida a la capitalización de la cuenta (revalorización del patrimonio) utilizando un valor superior al nominal de las acciones, llevando la diferencia a prima en colocación de acciones, no es viable, habida cuenta que permitir tal posibilidad conduciría al desconocimiento de la prohibición legal en el sentido de que la cuenta de revalorización sólo puede capitalizarse o bien distribuirse entre los asociados una vez efectuado el proceso liquidatorio.”* (Subrayado fuera de texto).



2. Ejecución de las Reservas Patrimoniales

Conforme al párrafo 245 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, *“El superávit operacional se origina como consecuencia del reconocimiento de ingresos, gastos y costos relacionados con las funciones de cometido estatal, en un período contable, más los resultados de períodos anteriores que están disponibles. También incluye las partidas pendientes de las formalidades necesarias para ser capitalizadas y las constituidas con fines específicos, en cumplimiento de normas legales y estatutarias.”*

El párrafo 251 del PGCP señala: *“Para efectos de revelación, (...) el superávit pagado está conformado por la prima en colocación de acciones y de cuotas o partes de interés social; el superávit operacional, por el resultado del ejercicio, el resultado de ejercicios anteriores, los dividendos y participaciones decretados y las reservas: (...)”* (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 3215-RESERVAS, del Catálogo General de Cuentas-CGC *“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.”*

CONCLUSIÓN

1. Capitalización de la Revalorización del Patrimonio

Con base en las consideraciones anteriormente señaladas, la disminución del saldo de la cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO, del Catálogo General de Cuentas, sólo procede por la capitalización mediante la emisión de acciones, cuotas o partes de interés social, o por la distribución al momento de la liquidación de la respectiva entidad.

En el caso concreto de la Electricadora del Caquetá S. A. ESP, la diferencia entre el saldo de la cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO y el valor nominal de las acciones emitidas con ocasión de la capitalización de dicha revalorización, debe mantenerse en la cuenta 3245-REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO, hasta tanto se presente una nueva emisión de acciones, por lo que no hay lugar

al reconocimiento de una prima en colocación de acciones como se sugiere en su oficio.

Con relación a la inquietud, en el sentido de que si es correcto el cálculo de la cantidad de acciones a emitir, le informo que eso depende de la decisión que tome el máximo órgano social, en relación con el monto de la revalorización que se decida capitalizar.

2. Ejecución de las Reservas Patrimoniales

Las reservas se crean con las utilidades de la empresa, las cuales en lugar de ser distribuidas entre los socios, son retenidas para el cumplimiento de un fin determinado. Al ser retenidas esas utilidades, significa que el dinero que no fue entregado a los socios, seguirá dentro de la empresa, hasta tanto se utilice para cumplir con el objetivo de la reserva.

Para crear la reserva, se hace una reclasificación de la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES o 3230-RESULTADOS DEL EJERCICIO, a la cuenta 3215-RESERVAS.

Cuando se utiliza la reserva, en el caso que nos ocupa, para la expansión y mantenimiento del sistema eléctrico del Departamento del Caquetá, se reconocen los activos, gastos y pasivos que correspondan, y con los pagos se disminuyen las cuentas de efectivo.

La reserva se continúa revelando en el patrimonio aun después de haberse cumplido con el objetivo para el cual fue creada, hasta cuando el máximo órgano social decida que ya no es necesario tener retenidos unos recursos, por lo cual puede ordenar su distribución a los socios, o puede crear otra reserva con esos mismos recursos, evento en el cual, desaparecería la reserva inicialmente creada.

Se concluye entonces que cuando se trate de reservas para invertir en la misma empresa, al ejecutarse, no desaparecen del patrimonio sino que siguen siendo reveladas en el patrimonio hasta cuando la asamblea de socios o accionistas decida qué hacer con ellas.

3255- Patrimonio institucional incorporado

- a. CONCEPTO 20099-134152. Reconocimiento de recursos recibidos en administración por EMRU, de acuerdo con convenio interadministrativo suscrito con el Municipio Santiago de Cali para adquisición de bienes de propiedad de EMRU

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2425-Otros deudores. Literal e.

- b. CONCEPTO 20099-135123. Reconocimiento de bienes adquiridos mediante Leasing Financiero que no fueron incorporados como Activos al inicio del contrato

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1675- Equipos de transporte, tracción y elevación. Literal a.



- c. CONCEPTO 20099-135003. Reconocimiento del aumento del inventario de semovientes por concepto de crías

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. 1505-Bienes Producidos. Literal b.

- d. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de nacimiento de semovientes

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal. Literal j.

- e. CONCEPTO 200911-136261. Reconocimiento por parte de EMPORITO S.A. ESP de efectivo recibido para ejecución del convenio interadministrativo suscrito con la Alcaldía de Orito, así como del costo de las obras de restitución del alcantarillado y de las legalizaciones de avance de obra

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1615-Construcciones en curso. Literal e.

- f. CONCEPTO 200910-135888. Reconocimiento de las diferencias entre la información contable y el inventario físico de las propiedades, planta y equipo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4810- Extraordinarios. Literal j.

- g. CONCEPTO 200911-137272. Reconocimiento de la incorporación a las cuentas de propiedad, planta y equipo del IDIPRON, de bienes recibidos del DADEP

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16- Propiedades, planta y equipo. Literal k.

3260- Patrimonio de entidades en procesos especiales

- a. CONCEPTO 20095-129892. Retiro de cartera en entidades en liquidación

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 16. Literal c.

3270- Provisiones, depreciaciones y amortizaciones

- a. CONCEPTO 20094-128052. Reconocimiento de depreciaciones, amortizaciones y provisiones en entidades de Gobierno General (UNAD) que prestan servicios individualizables

CONCEPTO 20094-128052 del 27-04-09

CONCEPTO 20094-128052 del 27-04-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3270 Provisiones, depreciaciones y amortizaciones
		1.2	5304 Provisión para deudores
		1.3	72 Servicios educativos
Subtema		Reconocimiento de depreciaciones, amortizaciones y provisiones en entidades de Gobierno General (UNAD) que prestan servicios individualizables	

Doctor
JORGE ENRIQUE ALDANA MOLANO
Contador
Universidad Nacional Abierta y a Distancia (UNAD)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-128052, relacionada con el reconocimiento contable de

la provisión de los deudores asociados a la prestación de servicios de educación, teniendo en cuenta que la UNAD posee una cartera por concepto de Convenios suscritos con diferentes en-



tidades del orden territorial y nacional, por concepto de venta de servicios educativos, que a esa fecha no habían sido canceladas; lo anterior, entendiéndose que la UNAD clasifica cada recaudo por concepto y centro de costo e identifica de quién proviene, y que del total del presupuesto, la venta de servicios (Recursos propios) equivale aproximadamente al 80%, por lo cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. ¿La UNAD como ente universitario autónomo puede considerar que el servicio que presta es individualizable?
2. ¿Los conceptos de depreciación, provisión y amortización deben reconocerse como un gasto o deben afectarse las cuentas de patrimonio?
3. ¿Si la UNAD como ente autónomo y entidad del gobierno general debe dar aplicación al párrafo 165 del Plan General de Contabilidad Pública, debe reversar la provisión de cartera inicialmente reconocida?

CONSIDERACIONES

1. Prestación de servicios de educación

El numeral 9.1.4.4 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 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. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables." (Subrayado fuera de texto).

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

Por lo anterior, los servicios individualizables corresponden a los servicios que son susceptibles de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como salud, educación y servicios públicos domiciliarios; así las cosas, los servicios de educación que presta la UNAD se consideran individualizables.

2. y 3. Provisiones, depreciaciones, amortizaciones

En relación con las provisiones de deudores, el numeral 9.1.1.3 de las Normas técnicas relativas a los activos, del mis-

mo texto normativo, expresa 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).

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." (Subrayado fuera de texto).

De lo anterior se colige que la Universidad Nacional Abierta y a Distancia (UNAD) es una entidad catalogada como de gobierno general que presta servicios individualizables, por lo tanto, debe reconocer la provisión para deudores por concepto de prestación de servicios de educación como un gasto en la subcuenta 530405-Prestación de servicios, de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES.

De otra parte, en relación con las depreciaciones y amortizaciones, el numeral 9.1.1.5 de las Normas técnicas relativas a los activos, del señalado texto normativo, establece que "Por regla general, el reconocimiento de la depreciación afecta el gasto o costo, según corresponda. No obstante, tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, dicho reconocimiento afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo." (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, la depreciación o amortización de las propiedades, planta y equipo de los activos asociados a la prestación de los servicios de educación por parte de la UNAD, deben reconocerse afectando las subcuentas denominadas "Depreciación y amortización" de las cuentas correspondientes del Grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS. De otra parte, la depreciación o amortización de las propiedades, planta y equipo de los activos que no están asociados a la prestación de los servicios de educación, ni a otros servicios individualizables, deben reconocerse afectando las subcuentas correspondientes de la cuenta 3270-PROVISIO-



DES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES. Lo anterior, de conformidad con lo señalado en el 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 los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

CONCLUSIÓN

La Universidad Nacional Abierta y a Distancia (UNAD) es una entidad catalogada como de gobierno general que presta servicios individualizables, los cuales están definidos como los servicios que son susceptibles de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como salud, educación y servicios públicos domiciliarios.

Por lo anterior, la provisión para deudores por concepto de prestación de servicios de educación debe reconocerse por parte de la UNAD como un gasto, afectando mediante un

débito la subcuenta 530405-Prestación de servicios, de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES.

De otra parte, las depreciaciones y amortizaciones de las propiedades, planta y equipo asociados a la prestación de los servicios de educación por parte de la UNAD, deben reconocerse afectando las subcuentas denominadas "Depreciación y amortización" de las cuentas correspondientes del Grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS. Entre tanto, la depreciación o amortización de las propiedades, planta y equipo que no están asociados a la prestación de los servicios de educación, ni a otros servicios individualizables, deben reconocerse afectando las subcuentas correspondientes de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES. Lo anterior, de conformidad con lo señalado en el 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 los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

- b. CONCEPTO 200910-135172. Reconocimiento de la depreciación de propiedades, planta y equipo no asociados a la prestación de servicios individualizables

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1999-Valorizaciones. Literal b.

4. INGRESOS

41-INGRESOS FISCALES

4110-No Tributarios

- a. CONCEPTO 20093-127288. Reconocimiento de contribución por valorización/Cuando la Resolución de notificación no está en firme /Una vez queda en firme el acto administrativo

CONCEPTO 20093-127288 del 29-05-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	4110	No Tributarios
		1.2	4195	Devoluciones y Descuentos (Db)
		1.3	81	Derechos contingentes
Subtema			Reconocimiento de contribución por valorización/Cuando la Resolución de notificación no está en firme /Una vez queda en firme el acto administrativo	

Doctor

JUAN CARLOS PEÑA MEDINA

Director Técnico Financiero

Instituto de Desarrollo Urbano-IDU

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-127288, relacionada con el reconocimiento contable

de la Contribución por Valorización, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:



Manifiesta en su consulta que *“en la última sesión de Consejo Directivo del IDU, una vez se presentaron los estados financieros a 31 de diciembre de 2008, uno de los miembros del Consejo manifestó que él consideraba que:*

Los dineros que ingresan por Contribución de Valorización deberíamos manejarlos contablemente como un Pasivo, debido a que las Obras aún no se han ejecutado, y que cuando se ejecuten se deben registrar como un Bien de Beneficio y Uso Público”.

Señala además, que en la actualidad el Instituto de Desarrollo Urbano-IDU registra la contribución por valorización de la siguiente manera:

- a) Cuando la Resolución de notificación no está en firme y se recauda el dinero

Se registra un débito a la subcuenta 111006-Cuenta de ahorro, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, un débito a la subcuenta 291013-Contribuciones, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el valor del descuento por pronto pago, y un crédito a la misma subcuenta por la diferencia.

- b) Una vez queda en firme el acto administrativo

Se registra un débito a la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Lo anterior, teniendo en cuenta que es en ese momento en que reconocen el ingreso por la contribución.

- c) Aplicación del ingreso anticipado

Se registra un débito a la subcuenta 291013-Contribuciones, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el valor de la contribución, un débito a la subcuenta 419502-Ingresos no tributarios, de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS, por el valor del descuento por pronto pago, un crédito a la subcuenta 291013-Contribuciones, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el valor de la contribución recibida de manera anticipada, y un crédito a la subcuenta 291013-Contribuciones, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, por el descuento por pronto pago.

Por lo anterior, solicita concepto respecto de la forma como el IDU debe contabilizar la Contribución por Valorización, y la viabilidad de reconocer la contribución como un pasivo y reconocer el ingreso en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental solo cuando se ejecuten las obras.

CONSIDERACIONES

El numeral 8 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala en relación con el principio contable público

de medición, que *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. (...)”.* (Subrayado fuera de texto).

El mismo numeral, expresa en referencia al 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”.* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 9.1.4.1 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del mismo texto normativo, establece en relación con el reconocimiento de los ingresos que *“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 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).

El Catálogo General de Cuentas-CGC, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala 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 mismo, establece que la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS *“Representa el valor de los derechos a favor de la entidad pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros”.* (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, los ingresos por concepto de la contribución por valorización que recibe el IDU deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, cuando surja el derecho; bien sea cuando queden en firme las liquidaciones oficiales o cuando sin estar en firme los contribuyentes realicen el pago. Ahora, el descuento por pronto pago debe



reconocerse afectando mediante un débito la subcuenta a la subcuenta 419502-Ingresos no tributarios, de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS.

Por lo anterior, puede deducirse que los ingresos deben reconocerse y registrarse como derechos cuando se encuentran en firme, o, cuando sin estarlo, el contribuyente realiza el pago de la contribución. Por su parte, en cuentas de orden contingentes se registran los posibles derechos y obligaciones, o los derechos, bienes y obligaciones de la entidad que requieran ser controlados.

Por tanto, cuando existe incertidumbre respecto a un posible derecho, este no puede registrarse como un activo de la entidad sino que constituye una contingencia que deberá ser revelada en Cuentas de Orden Contingentes. Este es el caso de los actos administrativos que no se encuentran en firme. Por el contrario, los actos administrativos en firme, generadores de ingreso para las entidades, constituyen derechos que deben ser reconocidos como activos de la misma.

De otra parte, hay que distinguir dos hechos económicos distintos, el primero que es el recaudo de la contribución por valorización, la cual debe reconocerse contablemente de conformidad con lo señalado en los párrafos anteriores, y el cual constituye una fuente de financiación para la entidad, y otro distinto es la aplicación o uso de esa fuente de financiación, que se materializa a través de la ejecución de las obras, las cuales se reconocerán dependiendo de la forma en que se contrate la realización de las obras respectivas. Por lo anterior, no es posible que los ingresos generados por la contribución por valorizaciones se reconozcan como un ingreso recibido por anticipado.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, los ingresos por concepto de la contribución por valorización que recibe el IDU deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO

TRIBUTARIOS, y un crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, cuando surja el derecho; bien sea cuando queden en firme las liquidaciones oficiales o cuando sin estar en firme los contribuyentes realicen el pago. Ahora, el descuento por pronto pago debe reconocerse afectando mediante un débito la subcuenta a la subcuenta 419502-Ingresos no tributarios, de la cuenta 4195-DEVOLUCIONES Y DESCUENTOS.

Por lo anterior, puede deducirse que los ingresos deben reconocerse y registrarse como derechos cuando se encuentran en firme, o, cuando sin estarlo, el contribuyente realiza el pago de la contribución. Por su parte, en cuentas de orden contingentes se registran los posibles derechos y obligaciones, o los derechos, bienes y obligaciones de la entidad que requieran ser controlados.

Por tanto, cuando existe incertidumbre respecto a un posible derecho, este no puede registrarse como un activo de la entidad sino que constituye una contingencia que deberá ser revelada en Cuentas de Orden Contingentes. Este es el caso de los actos administrativos que no se encuentran en firme. Por el contrario, los actos administrativos en firme, generadores de ingreso para las entidades, constituyen derechos que deben ser reconocidos como activos de la misma.

De otra parte, hay que distinguir dos hechos económicos distintos, el primero que es el recaudo de la contribución por valorización, la cual debe reconocerse contablemente de conformidad con lo señalado en los párrafos anteriores, y el cual constituye una fuente de financiación para la entidad, y otro distinto es la aplicación o uso de esa fuente de financiación, que se materializa a través de la ejecución de las obras, las cuales se reconocerán dependiendo de la forma en que se contrate la realización de las obras respectivas. Por lo anterior, no es posible que los ingresos generados por la contribución por valorizaciones se reconozcan como un ingreso recibido por anticipado.



b. CONCEPTO 20099-134759. Reconocimiento de ingresos por concesiones, en entes operadores del sistema de transporte

CONCEPTO 20099-134759 del 19-10-09				
1 3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1 1.2	4110 5815	No tributarios Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1 1.2.1	Reconocimiento de ingresos por concesiones, en entes operadores del sistema de transporte. Reconocimiento de erogaciones por concepto de sensibilización a la comunidad, efectuadas por Metro Cali S. A.	
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP	
	Tema	1.1	Características cualitativas de la información contable pública/Confiabilidad, Relevancia y comprensibilidad	
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de anticipos a favor de contratistas pactados y no desembolsados	

Doctora

Martha Cecilia Pirabán González

Profesional Especializada Contabilidad

Metro Cali S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el expediente 20099-134759, mediante la cual consulta:

1. ¿Los ingresos que Metro Cali S. A. recibe ordinariamente del operador del sistema de transporte masivo (por concepto de transferencias originadas en el contrato de concesión), así como los que recibirá ordinariamente en el futuro por otras actividades (como publicidad, monitoreo del sistema, entre otras), se registran como ingresos operacionales o como no operacionales y en cuál subcuenta?
2. ¿Los anticipos pactados por las entidades contables públicas a favor de los contratistas se deben reconocer al cierre de la vigencia fiscal como pasivos por el hecho de no haberse desembolsado?
3. ¿Cuál es el periodo máximo por el cual Metro Cali S. A. debe amortizar los activos diferidos originados en gastos pagados por anticipado por concepto de sensibilización a la comunidad para el uso del sistema de transporte masivo?

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1.1. Ingresos operacionales – Concesiones

El párrafo 262 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) señala que "*Para efectos de revelación en los estados contables de la entidad contable pública, las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no opera-*

cionales. Las operacionales corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública. Las no operacionales comprenden las actividades complementarias, que permiten el adecuado desarrollo de la operación básica o principal y, las actividades vinculadas, que corresponden a las adicionales no relacionadas directamente con la operación básica o principal. Por su parte, las partidas extraordinarias se revelan por separado". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) describe la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS señalando 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. Comprende, entre otros, tasas, multas, intereses, sanciones, contribuciones, regalías y concesiones*". (Subrayado fuera de texto).

En el caso de Metro Cali S. A., los ingresos obtenidos de manera ordinaria como resultado de su actividad principal, por concepto de la participación que le corresponde en el contrato de concesión del sistema de transporte masivo del Municipio de Santiago de Cali, se reconocen en la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110- NO TRIBUTARIOS, en consecuencia, para efectos de revelación en los estados contables, este ingreso se debe revelar como un ingreso operacional.

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



Así, los ingresos ordinarios, originados en el desarrollo de actividades complementarias, se reconocen en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, salvo que por sus características deba aplicarse otra clasificación, conforme a las descripciones y dinámicas establecidas en el Catálogo General de Cuentas a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública.

2.1. Avances y anticipos pactados y no desembolsados

Respecto al reconocimiento de los anticipos pactados por las entidades contables públicas a favor de los contratistas que al cierre del periodo contable no han sido desembolsados, el párrafo 127 del PGCP señala que, atendiendo a las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de la información contable pública, existen condiciones para la incorporación de las transacciones, hechos y operaciones de la entidad en sus estados contables y el párrafo 128 del mismo cuerpo normativo señala como una de tales condiciones *“Que se puedan asociar claramente los elementos de los estados contables (...)”*.

En ese sentido, el párrafo 202 del PGCP, define los pasivos como *“(...) obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal”*. (Subrayado fuera de texto)

La incorporación de una obligación en los estados contables de la entidad contable pública está condicionada a que el hecho corresponda con la definición de pasivo como elemento de los estados contables; los anticipos pactados con los contratistas se constituyen en una mera expectativa que no representa un flujo de salida de recursos para cancelar una obligación cierta originada en el desarrollo de las funciones de cometido estatal.

Lo anterior se reafirma en el concepto 107919, del cual anexo copia, mediante el cual la Contaduría General de la Nación dio respuesta a la consulta planteada por Metro Cali S. A. respecto a la misma temática y en el cual se concluye 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”*, por lo cual, este Despacho reitera la importancia de diferenciar el concepto de cuentas por pagar en la con-

tabilidad presupuestaria y su reconocimiento como pasivos en la contabilidad patrimonial.

3.1. Gastos - Sensibilización a la comunidad

El párrafo 286 del PGCP señala que *“Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas (CGC) del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) describe la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, indicando 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”*.

Así, dado que los ingresos obtenidos por Metro Cali S. A. por concepto de su participación en el contrato de concesión no se correlacionan con los gastos de operación incurridos en periodos anteriores, las erogaciones incurridas por Metro Cali S. A., por concepto de sensibilización a la comunidad, deben ser reconocidas en la subcuenta 581589-Gastos de operación, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que:

1.1. Ingresos operacionales – Concesiones

Para efectos de revelación en el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental, las actividades que corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública, se clasifican como operacionales; 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, se clasifican como no operacionales.

Los ingresos obtenidos por Metro Cali S. A. como resultado de su actividad principal, por concepto de concesiones, se reconocen en la subcuenta 411051-Concesiones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS y se revelan como ingresos operacionales.

2.1. Avances y anticipos pactados y no desembolsados

Aunque presupuestalmente los anticipos pactados y no desembolsados se deban reconocer como cuentas por pagar



al finalizar la vigencia fiscal, su incorporación en los estados contables de la entidad contable pública está condicionada a la definición de pasivo como elemento de los estados contables.

Los anticipos pactados con los contratistas, pendientes de desembolso, se constituyen en una mera expectativa que no representa un flujo de salida de recursos para cancelar una obligación cierta originada en el desarrollo de las funciones de cometido estatal y no se deben reconocer como pasivos.

3.1. Gastos - Sensibilización a la comunidad

Las erogaciones incurridas por Metro Cali S. A., en la sensibilización a la comunidad para el uso del sistema de transporte masivo constituyen un gasto que no es factible de ser diferido, teniendo en cuenta que no se asocia con la generación de beneficios económicos futuros. En consecuencia, las erogaciones registradas como cargos diferidos deben reconocerse en la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

- c. CONCEPTO 200910-135837. Reconocimiento por parte del INVÍAS y de la Defensoría del Pueblo del incentivo previsto en la Ley 472 de 1998, por la instauración de Acciones Populares en contra del INVÍAS, y del porcentaje que se destina al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos que está a cargo de la Defensoría del Pueblo. Tratamiento de las operaciones recíprocas entre dichas entidades

Ver: D. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 5. Literal i.

- d. CONCEPTO 200911-136999. Reconocimiento de la contribución por valorización que recibe el municipio de Santiago de Cali, el cual será recaudado en varias vigencias fiscales

CONCEPTO 200911-136999 del 23-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4110 No tributarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la contribución por valorización que recibe el municipio de Santiago de Cali, el cual será recaudado en varias vigencias fiscales.

Doctora
LUZ DARY BARA JIMÉNEZ
Jefe de Oficina Contaduría General
ALCALDÍA DE SANTIAGO DE CALI

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136999, relacionada con el procedimiento contable que aplica la entidad para el reconocimiento contable de la contribución por valorización, el cual se realiza con base en la Resolución 411.0.21.01.69 de 2009, por la cual se fija el presupuesto del plan de obras y se aprueba la distribución y asignación individual de la contribución de valorización en el municipio de Santiago de Cali, y el cual será recaudado en varias vigencias fiscales. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 8 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala en relación con el principio contable público de medición, que *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. (...)"*.

El mismo numeral expresa en referencia al 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 numeral 9.1.4.1 de las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del mismo texto normativo, establece en relación con el reconocimiento de los ingresos que *"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"*.

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).

El Catálogo General de Cuentas-CGC, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala 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 mismo, establece que la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS "Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros". (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, no es viable que la entidad reconozca un ingreso con base en el presupuesto del plan de obras de la entidad.

Los ingresos por concepto de la contribución por valorización que recibe el municipio deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 140160-Contribuciones, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, y un crédito a la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS, cuando queden en firme las liquidaciones oficiales, en donde se señala el valor a pagar por parte del contribuyente, y no sobre la base de las estimaciones incorporadas en el presupuesto del plan de obras de la entidad.

Por lo cual, la entidad debe reversar el registro contable efectuado en el mes de septiembre de 2009, y reportar nuevamente a la Contaduría General de la Nación la información correspondiente al tercer trimestre del presente año.

- e. CONCEPTO 20099-134752. Reconocimiento de los ingresos por transferencias del sector eléctrico, de que trata la Ley 99 de 1993. (Se complementa con el concepto 200911-137150 del 23-11-09)

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1420- Avances y anticipos entregados. Literal k.

- f. CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) al FCA y el tratamiento de operaciones recíprocas (Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09)

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401- Ingresos no tributarios. Literal h.

4195-Devoluciones y Descuentos (Db)

- a. CONCEPTO 20093-127288. Reconocimiento de contribución por valorización/Cuando la Resolución de notificación no está en firme /Una vez queda en firme el acto administrativo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4110-No Tributarios. Literal a.

42-VENTA DE BIENES

- a. CONCEPTO 20092-124864. Reconocimiento de recursos recibidos por FONDANE, por suscripción de convenios interadministrativos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2453- Recursos recibidos en administración. Literal b.

- b. CONCEPTO 20096-130399. Viabilidad de registrar costos de producción en el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) y reconocimiento de los ingresos percibidos

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.4.6. Literal a.



4203-Productos alimenticios, bebidas y alcoholes

- a. CONCEPTO 20099-134791. Reconocimiento del proyecto permanente emprendido por la Universidad de la Amazonía para la elaboración y venta de productos embutidos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1505-Bienes Producidos. Literal a.

43-VENTA DE SERVICIOS

- a. CONCEPTO 20092-124864. Reconocimiento de recursos recibidos por FONDANE, por suscripción de convenios interadministrativos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2453- Recursos recibidos en administración. Literal b.

- b. CONCEPTO 20096-130399. Viabilidad de registrar costos de producción en el Instituto Geográfico Agustín Codazzi (IGAC) y reconocimiento de los ingresos percibidos

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.4.6. Literal a.

- c. CONCEPTO 20097-132659. Reconocimiento de recursos recibidos de manera anticipada y del ingreso por prestación de servicios, por parte de la Corporación de la Industria Aeronáutica Colombiana

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2910- Ingresos recibidos por anticipado. Literal d.

4305-Servicios educativos

- a. CONCEPTO 20091-124812. Inviabilidad de reconocer como donaciones, los valores recibidos en especie como contraprestación de servicios educativos

CONCEPTO 20091-124812 del 21-04-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4305 Servicios educativos
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer como donaciones, los valores recibidos en especie como contraprestación de servicios educativos

Doctora
 DIANA CRISTINA MOLINA
 Contador
 Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional (ITFIP)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20091-124812, en la cual manifiesta que “La entidad contable pública ITFIP suscribió un contrato de prestación de servicios con la entidad privada el Fondo de Empleados FEDITFIP con el objeto de que esta última entidad se comprometa para con el Instituto Tolimense de Educación Técnica Profesional (ITFIP) a coadyuvar en el desarrollo, la organización administrativa y operativa de los eventos de educación formal o continuada o de educación no formal que se realicen, como son cursos, seminarios, conferencias, talleres, diplomados y demás eventos académicos que se realicen dentro o fuera de la sede principal, siempre que

así se lo solicite, de manera formal el ITFIP. Como consecuencia de la prestación de servicios de capacitación y de acuerdo a los términos pactados, el FEDITFIP entregó al ITFIP equipos de comunicación y computación por valor de \$31.000.000 en contraprestación por la utilización del nombre e instalaciones del ITFIP para la prestación de servicios educativos al público en general. El ITFIP contabilizó los activos recibidos como propiedad, planta y equipo en las correspondientes subcuentas y utilizó, como contrapartida en el crédito, la cuenta establecida por el Régimen de Contabilidad Pública para contabilizar las donaciones en especie en el patrimonio de la entidad”, por lo cual pregunta si “los valores recibidos en especie como contraprestación de servicios educativos prestados a través de una entidad



privada que coadyuva en la organización de los cursos, se contabilizan como donaciones?”.

CONSIDERACIONES

El artículo 1443 del Código Civil señala que la donación “(...) es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 264 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) 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” y el numeral 277 del mismo cuerpo normativo indica que “Los recursos generados por la producción y comercialización de bienes y la prestación de servicios constituyen ingresos para las entidades contables públicas”. (Subrayados fuera de texto).

Según el artículo 6º de los estatutos del Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional “El ITFIP es una institución de educación superior de carácter estatal cuyo objeto es formar y capacitar ciudadanos íntegros en los niveles del saber: técnico, tecnológico y profesional; en respuesta a las necesidades sociales, económicas y culturales de la vida moderna de hoy”.

La cláusula 2ª del contrato suscrito entre el ITFIP y el Fondo de Empleados del ITFIP –FEDITFIP- señala su objeto especificando que “el FEDITFIP se compromete a coadyuvar en el desarrollo, la organización administrativa y operativa de los eventos de educación formal o continuada o de educación no formal que se realicen (...)” y el literal l) determina como una de las obligaciones del (FEDITFIP) “Entregar al ITFIP en la forma que la institución lo determine, el monto de los recaudos que con ocasión de los diferentes eventos objeto del contrato se perciban junto a la utilidad que los mismos produzcan” (subrayado fuera de texto).

Ahora bien, la cláusula 5ª del contrato en mención, determina que se harán liquidaciones de manera que “semestralmente las partes se reunirán y harán un balance general de los ingresos y egresos que se presentaron con ocasión de cada evento académico o actividad desarrollada en cumplimiento del objeto contractual, de lo cual se levantará el acta correspondiente en la que se consignará,

además del valor de los ingresos, la actividad o gestión desarrollada, número de participantes objeto de capacitación o de la actividad, monto de los gastos por concepto de adquisición de bienes y servicios, valor de impuestos y contribuciones, utilidad del ITFIP y la contraprestación a favor del Fondo de Empleados del ITFIP FEDITFIP”, por lo cual, la entidad contable pública realiza sus funciones de cometido estatal de manera directa y mediante convenio con la entidad privada FEDITFIP, de tal forma que una vez terminados los cursos de capacitación, se liquida la utilidad obtenida y, como forma de pago, se entrega una parte de la misma al ITFIP.

Así, los recursos percibidos por el ITFIP como consecuencia del contrato realizado con el Fondo de Empleados del Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional –FEDITFIP-, no se constituyen en donaciones, puesto que, de acuerdo con los antecedentes citados, estas solo se presentan cuando existe transferencia irrevocable de bienes a título gratuito que son aceptados por sus beneficiarios, mientras que en el caso consultado, los recursos recibidos en especie por el ITFIP, provienen de las actividades propias del desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, por lo cual deben ser reconocidos y revelados en los estados contables como ingresos ordinarios.

Para tales efectos, el Catálogo de Cuentas, que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), describe la cuenta 4305-SERVICIOS EDUCATIVOS y señalan que representa “(...) los ingresos obtenidos por la entidad contable pública provenientes de la comercialización de servicios en desarrollo de las actividades ordinarias”, cuenta en la cual se deben reconocer los pagos en especie recibidos por el ITFIP, como contraprestación de los servicios educativos prestados a través del FEDITFIP.

CONCLUSIÓN

De los precedentes se concluye que las retribuciones en especie obtenidas por la prestación de servicios en desarrollo de las funciones de cometido estatal, se deben reconocer y revelar como ingresos ordinarios de la entidad contable pública. Así, los bienes recibidos por el Instituto Tolimense de Formación Técnica Profesional -ITFIP-, como forma de pago originada en contratos de prestación de servicios educativos, se reconocen en las respectivas cuentas del activo y en los ingresos del periodo contable a que correspondan.



- b. CONCEPTO 20098-133226. Reconocimiento de convenio interadministrativo suscrito entre la Universidad Pedagógica Nacional y la Secretaría de Educación del Distrito, para la asignación por parte de la Universidad de estudiantes para cubrir las vacantes temporales en instituciones educativas del Distrito

CONCEPTO 20098-133226 del 09-09-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
		Tema	1.1	4305
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de convenio interadministrativo suscrito entre la Universidad Pedagógica Nacional y la Secretaría de Educación del Distrito, para la asignación por parte de la Universidad de estudiantes para cubrir las vacantes temporales en instituciones educativas del Distrito.	

Doctor

JORGE ARMANDO SOLÓRZANO S.

Jefe Oficina de Control Interno

Universidad Pedagógica Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133226, mediante la cual consulta cuál es el procedimiento para reconocer y revelar contablemente el convenio interadministrativo 457 de 2009, celebrado entre la Secretaría de Educación del Distrito Capital y la Universidad Pedagógica Nacional. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La cláusula segunda del convenio interadministrativo 457 de 2009 expresa como alcance del objeto del convenio *"Subministrar un grupo de ciento cincuenta (150) estudiantes de los diferentes proyectos curriculares, según las necesidades establecidas y con estudiantes que hayan finalizado el plan de estudios y se encuentren en proceso de elaboración de trabajo para suplir la presencia de docentes faltantes en las IED, de acuerdo con el objeto. Garantizar que en el momento de presentarse una novedad administrativa como licencia por enfermedad, licencia ordinaria, comisiones, vacaciones, etc., la prestación del servicio no se vea interrumpido"*. (Subrayado fuera del texto).

En relación con la forma de pago, la cláusula novena establece que *"El valor del contrato será cancelado por la SECRETARÍA DE EDUCACIÓN DEL DISTRITO a la Universidad Pedagógica Nacional, mediante pagos realizados por el Sistema Automático de Pagos (SAP), en la cuenta indicada por ella en la propuesta: Un pago inicial del 20% del valor total del contrato previa presentación de informe de diagnóstico y cronograma de trabajo e inicio de labores en los Colegios del Distrito, los demás pagos serán Parciales por los servicios efectivamente prestados, mediante la presentación previa de la factura e informe de ejecución aprobado por el interventor"*. (Subrayados fuera del texto).

Por su parte el numeral 117 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), en relación con el principio de causación o devengo, señala que *"(...) El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones (...)"* y el numeral 265 del mismo cuerpo normativo indica que *"El reconocimiento de los ingresos debe hacerse en cumplimiento del principio de Devengo o Causación"*.

De los textos transcritos del convenio, se colige que los derechos y obligaciones surgen, respectivamente, en el momento en que se cumplan requisitos y se realicen determinadas actividades previamente definidas.

El numeral 119 del PGCP, acerca del principio de Medición, determina que *"Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan (...)"*, por lo cual la entidad contable pública debe reconocer los respectivos ingresos una vez se hayan cumplido los requisitos o cuando se hayan prestado los servicios a que se refiere el objeto del convenio.

Así, el 20% de los ingresos se debe reconocer en el momento en que se presente el informe de diagnóstico y el cronograma de trabajo, mientras que la realización de las actividades posteriores requiere de la presentación de la factura e informe de ejecución aprobado por el interventor como requisito previo para la causación de los ingresos.

Para tales efectos debe registrar un débito a la subcuenta 140701 Servicios educativos, de la cuenta 1407 - PRESTACIÓN DE SERVICIOS y un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 4305 SERVICIOS EDUCATIVOS en el momento en que surja el respectivo derecho, es decir, cuando se hayan prestado los servicios, presentando como soportes los documentos e informes establecidos en el convenio.



CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas se concluye que la Universidad Pedagógica Nacional debe reconocer los ingresos derivados del convenio interadministrativo 457 de 2009 en el momento en que surjan los derechos que se derivan en cumplimiento de las cláusulas estipuladas.

En este sentido, con el informe de diagnóstico y cronograma de trabajo se reconoce el 20% de los ingresos del convenio; de manera posterior se reconocerán los ingresos cuando surjan los respectivos derechos como consecuencia de la presentación de las facturas e informes de ejecución aprobados por el interventor, conforme con lo indicado en el mismo convenio.

- c. CONCEPTO 200910-135934. Inviabilidad de que las instituciones educativas públicas dejen de reconocer el ingreso por la prestación del servicio de educación, por la imposibilidad de negar el ingreso a la institución, ni exigir el cobro del servicio educativo a quienes incumplen el pago de los distintos derechos académicos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1407- Prestación de servicios. Literal b.

4312- Servicios de salud

- a. CONCEPTO 20096-131144. Reconocimiento de Convenio Interadministrativo para prestación de servicios de salud, suscrito entre la Alcaldía Municipal de Orito y la ESE Hospital Orito

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2450- Avances y anticipos recibidos. Literal b.

- b. CONCEPTO 20097-132612. Inviabilidad de reconocer la prestación de servicios de salud por parte de la ESE hospital Universitario de Santander, sin la existencia de contratos suscritos con la Secretaría de Salud de Santander

CONCEPTO 20097-132612 del 20-08-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	4312	Servicios de salud
		1.2	8120	Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos
	Subtema			Inviabilidad de reconocer la prestación de servicios de salud por parte de la ESE hospital Universitario de Santander, sin la existencia de contratos suscritos con la Secretaría de Salud de Santander

Doctora

BLANCA MARINA ALBARRACÍN

Profesional Universitario Contador

ESE Hospital Universitario de Santander

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132612, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación: "Teniendo en cuenta reunión con funcionarios del Ministerio de Protección Social, el pasado 8 de julio de 2009, en donde uno de los temas tratados fue los excedentes de facturación, en razón al resultado que reflejan los Estados Financieros al mes de mayo de 2009, ya que al dar cumplimiento a lo expuesto en el régimen de Contabilidad Pública, en el tema relacionado con los contratos de capitación y de atención a vinculados, el ajuste correspondiente al año 2009 asciende a la suma de \$9.655.346.060, dado que durante los meses de parte de febrero, marzo, abril y

mayo la ESE HOSPITAL UNIVERSITARIO DE SANTANDER, prestó los servicios de salud a las personas no aseguradas sin la existencia del contrato para tal fin, generando una cuenta por cobrar a la Secretaría de Salud de Santander, la cual no está respaldada ni presupuestalmente ni por el correspondiente contrato, requisito necesario para el pago por una entidad estatal, dicho ajuste genera un déficit del ejercicio por un valor considerable.

La situación anterior fue analizada, conduciendo que al no existir contrato en el periodo en mención, no se debe realizar ajuste, que permita disminuir la cartera a través del ajuste por excedentes de facturación, previo a este ajuste, debe existir una conciliación con el ente territorial, la cual se debe realizar ante la SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE SALUD".



Por lo anterior, y teniendo en cuenta que el ajuste por excedentes de facturación se realizó en el mes de mayo de la vigencia actual, afectando los estados financieros, solicita concepto en cuanto a la reversión de dicho ajuste hasta tanto se realice la conciliación por el excedente de facturación.

CONSIDERACIONES

El numeral 8 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) referente a los principios de contabilidad pública, señala en relación con el principio de la medición que *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas”*. (Subrayado fuera de texto).

El mismo 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”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 9.1.4.1 de las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del Marco Conceptual 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”*. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, y teniendo en cuenta que la ESE Hospital Universitario de Santander prestó servicios de salud sin que existiera un contrato firmado con la Secretaría de Salud de Santander, y que en consecuencia esta última nunca reconoció la obligación, la ESE no puede reconocer en sus ingresos el derecho por la prestación de servicios. Por lo anterior, y teniendo en cuenta que los registros contables se realizaron en la actual vigencia, la entidad debe reversar los registros inicialmente afectados, con el fin de que los ingresos no sean sobreestimados, y así la información revelada en los estados contables refleje la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad.

De otra parte, y teniendo en cuenta que actualmente se llevan a cabo gestiones para que la Secretaría de Salud de Santander reconozca la obligación por la prestación de servicios de salud, la entidad debe reconocer un derecho potencial, por el valor de la pretensión económica respectiva, mediante un débito a la

subcuenta correspondiente de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, y un crédito a la subcuenta 890506- Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Ahora, si producto de las gestiones realizadas por la ESE Hospital Universitario de Santander, la Secretaría de Salud reconoce el pago, en el momento en que la Secretaría de Salud expida el acto administrativo donde reconoce la obligación, la ESE deberá reconocer el ingreso por la prestación de los servicios, en la subcuenta respectiva de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, con contrapartida en la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, subcuenta correspondiente.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que la ESE Hospital Universitario de Santander prestó servicios de salud sin que existiera un contrato firmado con la Secretaría de Salud de Santander, y que en consecuencia esta última nunca reconoció la obligación, la ESE no puede reconocer en sus ingresos el derecho por la prestación de servicios. Por lo anterior, y teniendo en cuenta que los registros contables se realizaron en la actual vigencia, la entidad debe reversar los registros inicialmente afectados, con el fin de que los ingresos no sean sobreestimados, y así la información revelada en los estados contables refleje la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad.

De otra parte, y teniendo en cuenta que actualmente se llevan a cabo gestiones para que la Secretaría de Salud de Santander reconozca la obligación por la prestación de servicios de salud, la entidad debe reconocer un derecho potencial, por el valor de la pretensión económica respectiva, mediante un débito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 8120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, y un crédito a la subcuenta 890506-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 8905-DERECHOS CONTINGENTES POR CONTRA (CR).

Ahora, si producto de las gestiones realizadas por la ESE Hospital Universitario de Santander, la Secretaría de Salud reconoce el pago, en el momento en que la Secretaría de Salud expida el acto administrativo donde reconoce la obligación, la ESE deberá reconocer el ingreso por la prestación de los servicios, en la subcuenta respectiva de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD, con contrapartida en la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD, subcuenta correspondiente.

4315-Servicio de energía

a. CONCEPTO 200910-135912. Reconocimiento de ingresos y costos por servicio de alumbrado público prestado por INFIBAGUÉ

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 1.3. Literal d.



4321- Servicio de acueducto

- a. CONCEPTO 20099-134551. Reconocimiento de ingresos y costos derivados de la prestación de servicios públicos, por parte de la administración central de los municipios, teniendo en cuenta que se contrató con terceros la prestación de tales servicios

CONCEPTO 20099-134551 del 08-10-09

	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	4321	Servicio de acueducto
		1.2	4322	Servicio de aseo
		1.3	7502	Acueducto
		1.4	7504	Aseo
	Subtema		Reconocimiento de ingresos y costos derivados de la prestación de servicios públicos, por parte de la administración central de los municipios, teniendo en cuenta que se contrató con terceros la prestación de tales servicios	

Doctor

MAURICIO GIRALDO

Contador Público

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134551, en la cual consulta el tratamiento contable de los ingresos y costos en la prestación de los servicios públicos de acueducto y aseo, teniendo en cuenta que no se ha creado la empresa de servicios públicos domiciliarios y que tratándose del servicio de aseo se contrató con una Fundación para la recolección de basuras y el mantenimiento de aseo del municipio. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 14.22 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994, define: **“SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO**. Llamado también servicio público domiciliario de agua potable. Es la distribución municipal de agua apta para el consumo humano, incluida su conexión y medición. También se aplicará esta ley a las actividades complementarias tales como captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte.” y el numeral 14.24 **“SERVICIO PÚBLICO DE ASEO**. Es el servicio de recolección municipal de residuos, principalmente sólidos. También se aplicará esta ley a las actividades complementarias de transporte, tratamiento, aprovechamiento y disposición final de tales residuos.”.

Por su parte, el numeral 15.3 del artículo 15 de la citada Ley, expresa que: *“pueden prestar los servicios públicos: Los Municipios cuando asuman en forma directa, a través de su administración central, la prestación de los servicios públicos, conforme a lo dispuesto en esta ley.”.*

Con relación a la normativa contable, el párrafo 264 del Régimen de Contabilidad Pública establece que: *“Los ingresos son los flujos de entrada de recursos generados por la en-*

idad 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, la descripción y dinámica del Catálogo de Cuentas, contenido en el Manual de Procedimientos define para el grupo 43-VENTA DE SERVICIOS, lo siguiente: *“En esta denominación se incluyen las cuentas que representan los ingresos obtenidos por la entidad contable pública provenientes de la comercialización de servicios en desarrollo de las actividades ordinarias.”.*

La descripción de la cuenta 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO, señala: *“Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de acueducto”.*

La descripción de la cuenta 4322-SERVICIO DE ASEO, señala: *“Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de aseo”.*

En relación con los costos de producción, el párrafo 295 del Régimen de Contabilidad Pública el cual establece que estos *“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.”.*



Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: servicios públicos domiciliarios, educación, las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.”.

De acuerdo con lo anterior, el Catálogo General de Cuentas-CGC, señala que la cuenta 7502-ACUEDUCTO “Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en el abastecimiento, distribución y comercialización del agua apta para el consumo humano.”.

Por su parte, la cuenta 7504-ASEO “Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la recolección de residuos, principalmente sólidos. También incluye las actividades complementarias de transporte, tratamiento, aprovechamientos y disposición final de tales residuos”.

En ese orden de ideas, el Municipio debe reconocer las erogaciones asociadas directamente con la prestación de los servicios públicos de acueducto y aseo, por tratarse de servicios individualizables, en las respectivas cuentas y subcuentas del grupo 75-Servicios Públicos, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.

En cuanto al reporte del CHIP se debe adelantar el trámite correspondiente ante la Subcontaduría de Centralización,

para habilitar las cuentas de ingresos y costos que permitan a su vez validar y cargar la información por tratarse de una actividad ordinaria del Municipio.

CONCLUSIÓN

Los municipios cuando asuman en forma directa, a través de su administración central, la prestación de los servicios públicos, deben reconocer los ingresos y costos que correspondan, conforme a la estructura del Catálogo General de Cuentas (CGC).

En tal sentido, los ingresos por la prestación de servicios de acueducto y aseo deben reconocerse y registrarse, en cumplimiento del principio de Devengo o Causación, en las cuentas 4321-SERVICIO DE ACUEDUCTO y 4322-SERVICIO DE ASEAO.

Asimismo, por tratarse de servicios individualizables, el Municipio debe reconocer las erogaciones asociadas directamente con la prestación de los servicios de acueducto y aseo, en las cuentas 7502-ACUEDUCTO y 7504-ASEO, del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS.

Lo anterior, con independencia de que se contraten con terceros, actividades relacionadas con la prestación de los servicios.

4322- Servicio de aseo

- a. CONCEPTO 20099-134551. Reconocimiento de ingresos y costos derivados de la prestación de servicios públicos, por parte de la administración central de los municipios, teniendo en cuenta que se contrató con terceros la prestación de tales servicios

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4321- Servicio de acueducto. Literal a.

4340- Juegos de suerte y azar

- a. CONCEPTO 20097-132835. Reconocimiento por parte de la Lotería de Cundinamarca de los recursos de la participación en el chance

CONCEPTO 20097-132835 del 26-08-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4340 Juegos de suerte y azar
		1.2	6420 Juegos de suerte y azar
	Subtema		Reconocimiento por parte de la Lotería de Cundinamarca de los recursos de la participación en el chance

Doctor
 APÓSTOL MURILLO ESPITIA
 Contador
 Lotería de Cundinamarca

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20097-132835, en la cual consulta el registro contable de

la participación en el chance, teniendo en cuenta que la Lotería de Cundinamarca suscribió un convenio con la Lotería de Bogotá para la explotación del chance en Bogotá y Cun-



dinamarca, siendo administrado por la Lotería de Bogotá, en donde la Lotería de Cundinamarca únicamente realiza el seguimiento y vigilancia al cumplimiento del objeto, y los recaudos por este concepto los apropian en un 70% para Bogotá y en un 30% para el Departamento de Cundinamarca. Los recursos los gira directamente el concesionario Apuestas en Línea a la Secretaría de Salud del Departamento. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 21 de la Ley 346 de 2001, señala: *"APUESTAS PERMANENTES O CHANCE. Es una modalidad de juego de suerte y azar en la cual el jugador, en formulario oficial, en forma manual o sistematizada, indica el valor de su apuesta y escoge un número de no más de cuatro (4) cifras, de manera que si su número coincide, según las reglas predeterminadas, con el resultado del premio mayor de la lotería o juego autorizado para el efecto, gana un premio en dinero, de acuerdo con un plan de premios predefinido y autorizado por el Gobierno Nacional mediante decreto reglamentario."*

En cuanto a la explotación del juego de las apuestas permanentes o chance, el artículo 22 de la citada Ley, establece: *"Corresponde a los departamentos y al Distrito Capital la explotación, como arbitrio rentístico, del juego de las apuestas permanentes o chance. La explotación la podrán realizar directamente por intermedio de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado operadoras de loterías, o por intermedio de las Sociedades de Capital Público Departamental (SCPD) que se autoriza y ordena crear en la presente ley."*

Sólo se podrá operar el juego de apuestas permanentes o chance, a través de terceros seleccionados mediante licitación pública, y por un plazo de cinco (5) años. (...)

PARÁGRAFO. *Para los efectos de la presente ley los ingresos provenientes de juegos de apuestas permanentes de Bogotá y Cundinamarca continuarán distribuyéndose en un setenta por ciento (70%) para el Fondo Financiero*

de Salud de Bogotá y el treinta por ciento (30%) para el Fondo Departamental de Salud de Cundinamarca, descontados los gastos administrativos de la explotación." (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la normativa contable, la cuenta 4340-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR *"Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, originados en la administración y explotación del monopolio de juegos de suerte y azar, de acuerdo con las disposiciones legales."* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, 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."* (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que la explotación del juego de las apuestas permanentes o chance corresponde a los departamentos y al distrito capital, y que tratándose del Departamento de Cundinamarca se realiza por intermedio de la Lotería de Cundinamarca, la participación del 30% que le corresponde a la Lotería de Cundinamarca, en desarrollo del convenio suscrito con la Lotería de Bogotá para la explotación del chance en Bogotá y Cundinamarca, se debe registrar en la subcuenta 434002-Apuestas permanentes, de la cuenta 4340-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR.

Ahora bien, considerando que estos recursos hacen parte de la renta del monopolio de los juegos de suerte y azar, cuya destinación es específica para la salud, los cuales se registran en los fondos de salud, en la subcuenta 140171-Renta del monopolio de juegos de suerte y azar, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS, la Lotería de Cundinamarca debe registrar el traslado de tales recursos como costos de operación en la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR y no como una transferencia, como se plantea en su comunicación.

4360-Servicios de documentación e identificación

- a. CONCEPTO 200812-124027. Inviabilidad de determinar contablemente el periodo máximo por el cual debe mantenerse un pasivo por ingresos recibidos por anticipado, y condiciones para su posterior reconocimiento como ingreso

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2910-Ingresos Recibidos por Anticipado. Literal b.

- b. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de Ingresos por antecedentes y certificaciones de empleados

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital Fiscal. Literal j.



4390- Otros servicios

- a. CONCEPTO 20092-126203. Reconocimiento del convenio interadministrativo de cooperación, suscrito entre el Distrito Capital-Secretaría de Gobierno y la Subdirección Escuela Penitenciaria Nacional "Enrique Low Murtra"-INPEC

CONCEPTO 20092-126203 del 06-03-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	4390	Otros servicios
		1.2	5202	Sueldos y salarios
		1.3	5211	Generales
	Subtema		Reconocimiento del convenio interadministrativo de cooperación, suscrito entre el Distrito Capital-Secretaría de Gobierno y la Subdirección Escuela Penitenciaria Nacional "Enrique Low Murtra"-INPEC	

Doctor

JOSÉ NEMESIO MORENO RODRÍGUEZ

Jefe (e) División Financiera

Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-126203, en la cual consulta cuál es el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación contable del convenio interadministrativo 1461 de 2008, celebrado entre el Distrito Capital-Secretaría de Gobierno y la Subdirección Escuela Penitenciaria Nacional "Enrique Low Murtra"-INPEC. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La cláusula primera del Convenio Interadministrativo 1461 de 2008, señala como objeto del convenio celebrado "Aunar esfuerzos técnicos, humanos y de infraestructura para el reentrenamiento y/o inducción y la capacitación de los funcionarios del Cuerpo de Custodia y Vigilancia de la Dirección Cárceles Distrital de Bogotá".

A su vez, la cláusula tercera establece que "En desarrollo del presente convenio interadministrativo de Cooperación LA ESCUELA se obliga a: 1-Cumplir idónea y oportunamente con la ejecución del objeto y su alcance. 2-Proporcionar el personal idóneo y calificado para la capacitación. 3-Garantizar los espacios cómodos con especificaciones técnicas y de seguridad apropiados para la capacitación que se realice fuera de las instalaciones de la cárcel Distrital. 4-Atender las observaciones que le formule la supervisión del Convenio Interadministrativo de Cooperación. 5-Suministrar la alimentación, la cual incluye el desayuno, almuerzo y comida, además del alojamiento para los alumnos que tienen que pernoctar. 6-Cumplir con las condiciones jurídicas, técnicas y económicas presentadas como propuesta para el presente Convenio Interadministrativo de Cooperación. 7-Realizar los ajustes al cronograma de acuerdo con lo coordinado con el supervisor, el cual hace parte integral de este Convenio Interadministrativo de Co-

operación. 8-Entregar certificaciones a los funcionarios que cumplan con la intensidad horaria mínima de la capacitación. 9-Realizar el programa de capacitación con una intensidad de 135 horas dirigido a 20 funcionarios. 10-LA ESCUELA deberá cancelar oportunamente honorarios, aportes parafiscales del personal de docentes contratados para la ejecución del Convenio Interadministrativo de Cooperación. 11-El personal debe estar al día en lo referente al pago de los aportes de EPS, AFP, y ARP cuya verificación efectuará continuamente el Supervisor del Convenio Interadministrativo de Cooperación. 12-Allegar al supervisor del Convenio Interadministrativo de Cooperación una vez cumplido a satisfacción el objeto, la certificación de cumplimiento de sus obligaciones con el sistema de seguridad social y aportes parafiscales. 13-Las demás que se deriven de la naturaleza del Convenio Interadministrativo de Cooperación".

A su vez, el numeral 1 de la cláusula cuarta determina que dentro de las obligaciones de la Secretaría está "Aportar la suma señalada del Convenio Interadministrativo de Cooperación, aclarando valor por ración diaria de cada estudiante, previo perfeccionamiento del mismo".

El numeral 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).

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).

En ese orden de ideas, los ingresos recibidos de parte de la Secretaría de Gobierno del Distrito Capital, por el reentrenamiento y/o inducción y la capacitación de los funcionarios del Cuerpo de Custodia y Vigilancia de la Dirección Cárcel Distrital de Bogotá, deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 140717-Asistencia técnica, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y un crédito a la subcuenta 439004-Asistencia técnica, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

De otra parte, si en desarrollo del convenio, la entidad debe contratar personal para ejecutar las actividades necesarias para reentrenamiento y/o inducción y la capacitación de los funcionarios del Cuerpo de Custodia y Vigilancia de la Dirección Cárcel Distrital de Bogotá, deberá reconocer las erogaciones necesarias como un gasto, en las subcuentas respectivas de las cuentas 5202-SUELDOS Y SALARIOS, 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y 5207-APORTES SOBRE LA NÓMINA, según corresponda, si se trata de contratos laborales, o 521109-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, si corresponde a otro tipo de contratos de prestación de servicios.

Ahora, las erogaciones que realice la entidad por concepto de alimentación deben reconocerse afectando la subcuenta 521147-Servicios de aseo, cafetería, restaurante y lavandería, de la cuenta 5211-GENERALES; así mismo, los gastos en que incurra la entidad por concepto de alojamiento de los funcionarios, debe reconocerlos en la subcuenta 521109-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES.

CONCLUSIÓN

Los ingresos recibidos de parte de la Secretaría de Gobierno del Distrito Capital, por el reentrenamiento y/o inducción y la capacitación de los funcionarios del Cuerpo de Custodia y Vigilancia de la Dirección Cárcel Distrital de Bogotá, deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 140717-Asistencia técnica, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y un crédito a la subcuenta 439004-Asistencia técnica, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS.

De otra parte, si en desarrollo del convenio, la entidad debe contratar personal para ejecutar las actividades necesarias para reentrenamiento y/o inducción y la capacitación de los funcionarios del Cuerpo de Custodia y Vigilancia de la Dirección Cárcel Distrital de Bogotá, deberá reconocer las erogaciones necesarias como un gasto, en las subcuentas respectivas de las cuentas 5202-SUELDOS Y SALARIOS, 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, 5204-CONTRIBUCIONES EFECTIVAS, y 5207-APORTES SOBRE LA NÓMINA, según corresponda, si se trata de contratos laborales, o 521109-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES, si corresponde a otro tipo de contratos de prestación de servicios.

Ahora, las erogaciones que realice la entidad por concepto de alimentación deben reconocerse afectando la subcuenta 521147-Servicios de aseo, cafetería, restaurante y lavandería, de la cuenta 5211-GENERALES; así mismo, los gastos en que incurra la entidad por concepto de alojamiento de los funcionarios, debe reconocerlos en la subcuenta 521109-Comisiones, honorarios y servicios, de la cuenta 5211-GENERALES.

b. CONCEPTO 200911-136659. Reconocimiento de ingresos, gastos y costos asociados a la prestación de servicios de lavandería

CONCEPTO 200911-136659 del 23-12-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	4390	Otros servicios
	1.2	6390	Otros servicios	
	1.3	7908	Servicios de lavandería	
Subtema			Reconocimiento de ingresos, gastos y costos asociados a la prestación de servicios de lavandería	

Doctora

YOMAIRA RINCÓN RODRÍGUEZ

Contadora Regional Central

Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario (INPEC)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136659, en la cual consulta el registro contable

del proyecto productivo de lavandería, en relación con los ingresos, gastos y costos. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:



CONSIDERACIONES

Los párrafos 260, 261 y 262 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental expresan: "260. *Noción. 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.*

261. *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.*

262. *Para efectos de revelación en los estados contables de la entidad contable pública, las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales. Las operacionales corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública. Las no operacionales comprenden las actividades complementarias, que permiten el adecuado desarrollo de la operación básica o principal, y las actividades vinculadas, que corresponden a las adicionales no relacionadas directamente con la operación básica o principal. Por su parte, las partidas extraordinarias se revelan por separado".* (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 118 del Plan General de Contabilidad Pública establece el principio de Asociación en los siguientes términos: "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 periodos 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).

Por su parte, el párrafo 271 del PGCP establece que "Los ingresos se revelan atendiendo el origen de los mismos, como el poder impositivo del Estado, el desarrollo de operaciones de producción y comercialización de bienes y prestación de servicios; las relaciones con otras entidades del sector público, y la ocurrencia de eventos complementarios y vinculados a la operación básica o principal, así como los de carácter extraordinario. Se clasifican en ingresos fisca-

les, venta de bienes y servicios, transferencias, recursos de los fondos de reservas de pensiones, operaciones interinstitucionales y otros ingresos". (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS, del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS, en el siguiente sentido: "*Representa el valor de los ingresos causados por la entidad contable pública, provenientes de la prestación de servicios no relacionados en las cuentas anteriores.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1407-Prestación de Servicios, según corresponda".

Por su parte, el párrafo 292 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) indica que el costo de ventas "*comprende el importe de las erogaciones y cargos asociados con la adquisición o producción de bienes y la prestación de servicios vendidos por la entidad contable pública durante el periodo contable. (...)*".

En tal sentido, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS, como aquella que "*Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública en la prestación de servicios que no se encuentran definidos en las cuentas anteriores.*

La contrapartida corresponde a la subcuenta Traslado de Costos (Cr) de las cuentas del grupo 79-Otros Servicios."

La dinámica de esta cuenta indica que se debita con: "*1- El costo de otros servicios vendidos.*". Y se acredita con: "*1- El valor de la cancelación del saldo al cierre del periodo contable.*".

A su vez, 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. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables." (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 296 del PGCP señala que "*(...) Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos.*".

Al respecto, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución 584 del 22 de diciembre de 2009, de la cual anexo copia, que modifica el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, creando en el Ca-



tálogo General de Cuentas, la cuenta 7908-SERVICIOS DE LAVANDERÍA, con las subcuentas respectivas, que permiten el reconocimiento de los costos asociados a la prestación del servicio de lavandería.

En tal sentido, la descripción de la cuenta 7908-SERVICIOS DE LAVANDERÍA indica: *“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la prestación de servicios de lavandería en desarrollo de su cometido estatal”.*

Su dinámica señala que se debita con: *“1. El valor causado o trasladado por los diferentes conceptos de costo incurridos en la prestación del servicio. 2. La cancelación al cierre del periodo contable de la subcuenta 790895-Traslado de costos (Cr), contra un crédito en las subcuentas de acumulación de costos.”.* Y se acredita con: *“1. El valor de los costos acumulados trasladados al costo de ventas, a través de la subcuenta 790895 - Traslado de costos (CR). 2. La devolución de elementos al inventario de materiales. 3. El valor de la cancelación del saldo de las subcuentas de acumulación de costos, al cierre del periodo contable, contra un débito a la subcuenta 790895-Traslado de costos (Cr)”.*

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, la prestación del servicio de lavandería es una actividad vinculada a la operación básica del Instituto que se realiza de manera or-

dinaria. En consecuencia, de acuerdo con el principio de Asociación, el INPEC debe reconocer los ingresos y costos relacionados con dicha actividad.

Por lo anterior, los costos incurridos en la prestación del servicio de lavandería deben registrarse en las subcuentas correspondientes, de la cuenta 7908-SERVICIOS DE LAVANDERÍA, para lo cual deben implementarse sistemas de acumulación de costos ajustados a la naturaleza del proceso productivo, que permitan satisfacer las necesidades de información del INPEC.

Cuando se venda el servicio, se reconoce el derecho de cobro y el ingreso, para lo cual se debita la subcuenta 140731-Servicios de lavandería, de la cuenta 1407-PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y se acredita la subcuenta 439026-Servicios de lavandería, de la cuenta 4390-OTROS SERVICIOS. Al mismo tiempo, se reconoce el costo de ventas, debitando la subcuenta 639010-Servicio de lavandería, de la cuenta 6390-OTROS SERVICIOS, y acreditando la subcuenta 790895-Traslado de costos (Cr), de la cuenta 7908-SERVICIOS DE LAVANDERÍA.

Finalmente, para efectos de revelación en los estados contables del Instituto, los ingresos y costos originados en la prestación del servicio de lavandería se presentan dentro de las actividades no operacionales.

- c. CONCEPTO 20099-134752. Reconocimiento de la venta de servicios de ensayos de laboratorios de agua. *(Se complementa con el concepto 200911-137150 del 23-11-09)*

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1420- Avances y anticipos entregados. Literal k.

44-TRANSFERENCIAS

4428-Otras Transferencias

- a. CONCEPTO 20094-127635. Reconocimiento de la contribución para el ICFES

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 9346-Bienes recibidos de terceros. Literal b.



- b. CONCEPTO 20093-126923. Inviabilidad de reconocer como Capital Fiscal, por parte del programa “Computadores para educar” los recursos provenientes del Fondo de Comunicaciones

CONCEPTO 20093-126923 del 18-06-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	4428	Otras transferencias
	Subtema	1.1.1.	Inviabilidad de reconocer como Capital Fiscal, por parte del programa “Computadores para educar” los recursos provenientes del Fondo de Comunicaciones	

Doctora
DORA LIGIA TORRES COBO
Ministerio de Telecomunicaciones

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-126923, relacionada con el informe de auditoría presentado por la Contraloría General de la República (CGR), 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 la asociación Computadores para Educar tiene como objeto social reacondicionar y producir equipos de cómputo. Durante el proceso de ensamble y reacondicionamiento se adquieren equipos donados y se realizan compras de materia prima; posteriormente, después del proceso señalado se entregan en forma gratuita a las sedes educativas públicas.

Los ingresos que recibe el programa se conforman, en su mayoría, por el aporte anual entregado por el Fondo de Comunicaciones como socio del mismo, recursos que se reciben con el fin de destinarlos a la operación objeto del programa.

Señala además que hasta el año 2008 los aportes recibidos por el fondo de comunicaciones se reconocían contablemente mediante un débito a la cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras, y un crédito a la cuenta 3208-Capital fiscal. Por lo anterior consulta si los aportes recibidos deben reconocerse como un ingreso, según lo señala el informe de auditoría del organismo de control, o si deben reconocerse en la cuenta de capital fiscal como actualmente se realiza.

CONSIDERACIONES

De conformidad con la información obtenida del portal de internet del programa Computadores para Educar, www.computadoresparaeducar.gov.co/, es pertinente enunciar con relación a ¿Qué es Computadores para Educar?, que “Computadores para Educar, el Programa Multi-Impacto del gobierno nacional, viene impulsando, desde el año 2000, el desarrollo de las comunidades colombianas, reduciendo la brecha digital a través del acceso, uso y

aprovechamiento de las Tecnologías de la Información y Comunicación en las comunidades educativas.

(...)

El programa fue aprobado por el Consejo Nacional de Política Económica y Social del país, mediante documento CONPES 3063 del 23 de diciembre de 1999.

(...)

*En este momento continúan en operación los cinco centros de reacondicionamiento con una producción anual de más de 18.000 equipos reacondicionados. Actualmente Computadores para Educar está alineado con las políticas y programas del Ministerio de Educación y las Secretarías de Educación Departamentales, las cuales buscan aumentar el cubrimiento de TIC en el sector educativo público. A través del Fondo de Comunicaciones, entidad adscrita al Ministerio de Comunicaciones, se siguen aportado los recursos de la nación con que cuenta el Programa.” (Su-
brayado fuera de texto).*

En cuanto a lo expuesto en el documento CONPES 3063 de 1999, se referencia lo enunciado en su Capítulo IX, el cual establece que “La estimación de los costos del programa CPE es compleja, debido a la incertidumbre sobre el nivel de respuesta de los donantes potenciales. Varios de los costos dependen directamente del total de computadores que se reciban. También se considera la posibilidad de cubrir algunos de los costos mediante donaciones y convenios especiales con la empresa privada, cuyas magnitudes son aún desconocidas.

(...)

Los costos cubren todos los elementos del programa, incluyendo el personal de adecuación y montaje de las aulas de cómputo en los colegios, y la capacitación en sistemas al personal de los colegios. Varios de los costos podrían cubrirse total o parcialmente gracias a las donaciones de empresas fabricantes de los productos de tecnología relevantes, así como de empresas de transporte, seguros, etc. (ver numeral V. SOCIOS). Las estimaciones no tienen en cuenta estas



donaciones, considerando únicamente la donación de los computadores. Se incluyen los costos totales del programa para el primer año de funcionamiento, los cuales serán cubiertos conjuntamente con presupuesto del Gobierno Nacional y con donaciones por parte de empresa privada y entidades públicas. (...). (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a las funciones del Fondo de Comunicaciones en el desarrollo de su cometido estatal, en las Leyes de Presupuesto General de la Nación (Vigencias 2005 al 2009), Sección Presupuestal 2306, numeral b) se establece que "... así como el financiamiento y ejecución de programas

destinados a la expansión de las Tecnologías de la Información...".

Ahora, en desarrollo de la función de cometido estatal del Fondo de Comunicaciones, es decir, el financiamiento y ejecución de programas destinados a la expansión de las Tecnologías de la Información, y analizados los rubros presupuestales (Vigencias 2005 al 2009) correspondientes al Concepto C – INVERSIÓN, cuenta 211-400-16, se pudo establecer el concepto y monto de los recursos destinados al programa Computadores para Educar, los cuales se describen en la siguiente tabla:

RUBRO PRESUPUESTAL GASTO	CONCEPTO	VIGENCIA FISCAL				
		2005	2006	2007	2008	2009
C- 211 - 400 - 16	Adquisición y/o producción de equipos, materiales suministros y servicios propios del sector -intersubsectorial comunicaciones- ampliación Programa Computadores para Educar.	10.483.900	16.377.400	62.529.520	55.270.000	65.000.000

Quiere decir que de conformidad con lo enunciado, a través del Fondo de Comunicaciones, entidad adscrita al Ministerio de Comunicaciones, se siguen aportando los recursos de la Nación con que cuenta el programa Computadores para Educar, en lo que tiene que ver con su ampliación; situación que, desde el punto de vista del reconocimiento y revelación para efectos contables, se precisará a continuación.

El numeral 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.*

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.

Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores".

Por lo anterior, teniendo en cuenta que los dineros que recibe el Programa Computadores para Educar se realizan para financiar el programa y así desarrollar su actividad principal, estos deben reconocerse como un ingreso por

transferencias y no afectando directamente el patrimonio a través de la cuenta de Capital fiscal.

En ese sentido, los ingresos por transferencias que recibe el Programa Computadores para Educar, deben reconocerse en el momento en que conoce que el Fondo de Comunicaciones ha expedido el acto administrativo donde reconoce la obligación de transferir los recursos; para lo cual, el Programa debe reconocer un débito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 442805-Para programas de educación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, considerando que los recursos recibidos se constituyen en traslados sin contraprestación directa, los cuales incrementan el patrimonio de la entidad.

Por su parte, el Fondo de Comunicaciones debe reconocer un débito a la subcuenta 542305-Para programas de educación, 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 Programa Computadores para Educar disminuye 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 de Comunicaciones registra 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.



Ahora, teniendo en cuenta la importancia de mantener controles que aseguren la oportunidad y confiabilidad de la información contable, les corresponde al Programa Computadores para Educar y al Fondo de Comunicaciones establecer los mecanismos necesarios para que la información entre las dos entidades fluya, de manera que permitan reconocer el momento en el que deben reconocerse los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que afecten a ambas entidades.

De otra parte, cuando el Programa Computadores para Educar entregue los equipos a las diferentes entidades educativas, este debe reconocer el gasto público social, mediante un débito a la subcuenta 550106-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y un crédito a la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 15-INVENTARIOS.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones, y teniendo en cuenta que los dineros que recibe el Programa Computadores para Educar se realizan para financiar el programa y así desarrollar su actividad principal, estos deben reconocerse como un ingreso por transferencias y no afectando directamente el patrimonio a través de la cuenta de Capital fiscal.

En ese sentido, los ingresos por transferencias que recibe el Programa Computadores para Educar, deben reconocerse en el momento en que conoce que el Fondo de Comunicaciones ha expedido el acto administrativo donde reconoce la obligación de transferir los recursos; para lo cual, el Programa debe reconocer un débito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 442805-Para programas de educación, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, considerando que los recursos recibidos se constituyen en traslados sin

contraprestación directa, los cuales incrementan el patrimonio de la entidad.

Por su parte, el Fondo de Comunicaciones debe reconocer un débito a la subcuenta 542305-Para programas de educación, 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 Programa Computadores para Educar disminuye 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 de Comunicaciones registra 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.

Ahora, teniendo en cuenta la importancia de mantener controles que aseguren la oportunidad y confiabilidad de la información contable, les corresponde al Programa Computadores para Educar y al Fondo de Comunicaciones establecer los mecanismos necesarios para que la información entre las dos entidades fluya, de manera que permitan reconocer el momento en el que deben reconocerse los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales que afecten a ambas entidades.

De otra parte, cuando el Programa Computadores para Educar entregue los equipos a las diferentes entidades educativas, este debe reconocer el gasto público social, mediante un débito a la subcuenta 550106-Asignación de bienes y servicios, de la cuenta 5501-EDUCACIÓN, y un crédito a la subcuenta de la cuenta correspondiente del Grupo 15-INVENTARIOS.

- c. CONCEPTO 20095-129980. Reconocimiento contable de recursos recibidos, en desarrollo de convenio de concurrencia entre la Nación - Ministerio de Salud - Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, Departamento de Caldas, Municipio de Manizales y el Hospital Rafael Henao Toro

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1901-Reserva Financiera Actuarial. Literal c.



- d. CONCEPTO 20098-133865. Reconocimiento por parte del Área Metropolitana del Valle de Aburrá y las entidades territoriales, de los recursos a que hacen referencia los literales d) y g) del artículo 22 de la Ley 128 de 1994, por la cual se expide la Ley orgánica de las Áreas Metropolitanas

CONCEPTO 20098-133865 del 06-10-09

CONCEPTO 20098-133865 del 06-10-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	4428	Otras transferencias
		1.2	5423	Otras transferencias
	Subtema		Reconocimiento por parte del Área Metropolitana del Valle de Aburrá y las entidades territoriales, de los recursos a que hacen referencia los literales d) y g) del artículo 22 de la Ley 128 de 1994, por la cual se expide la Ley orgánica de las Áreas Metropolitanas	

Doctores

ALEJANDRO GRANDA ZAPATA

Subdirector de Gestión Organizacional y Financiera

SOR ISABEL VÉLEZ MONTOYA

Líder Contabilidad y Presupuesto

ÁREA METROPOLITANA DEL VALLE DE ABURRÁ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133865, en la cual consulta cómo deben reconocerse por parte del Área Metropolitana del Valle de Aburrá y las entidades territoriales los recursos a que hacen referencia los literales d) y g) del artículo 22 de la Ley 128 de 1994. Sobre el particular, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 22 de la Ley 128 de 1994, por la cual se expide la Ley orgánica de las Áreas Metropolitanas, señala que: *“El patrimonio y renta del Área Metropolitana estará constituido por:*

d) Las partidas presupuestales que se destinen para el Área Metropolitana en los presupuestos nacionales, departamentales, distritales, municipales o de las entidades descentralizadas del orden nacional, departamental, distrital o municipal; (...)

g) Los recursos que establezcan las leyes, ordenanzas y acuerdos” (Subrayado fuera de texto)

Señala en su comunicación que los Consejos Municipales aprueban los Acuerdos correspondientes de la siguiente forma:

Acuerdo Municipal No. 063 de 2006, Medellín:

“... ARTÍCULO 3º: OTROS RECURSOS PARA EL ÁREA METROPOLITANA DEL VALLE DE ABURRÁ: (...)

De conformidad con los literales d) y g) del artículo 22º de la Ley 128 de 1994, a partir de la vigencia del año 2007, El

Municipio de Medellín transferirá al Área Metropolitana del Valle de Aburrá un valor equivalente al doce punto cuarenta y tres por ciento (12.43%) del total de lo recaudado por concepto de impuesto predial unificado y será destinado al cumplimiento de las funciones dadas en la citada Ley a las Áreas Metropolitanas, en concordancia con el Plan Integral de Desarrollo Metropolitano del Valle de Aburrá 2002-2020”. (Subrayado fuera de texto).

Señala también que los demás acuerdos municipales disponen básicamente lo mismo, variando únicamente el nombre de la entidad territorial, así:

“Destinar a partir del primero de enero de 2006, de conformidad con los literales d) y g) de la Ley 128 de 1994, una suma equivalente al uno punto cinco por mil (1.5X1000) sobre el avalúo catastral de las propiedades situadas en el área urbana del Municipio de Itagüí y que sirvan de base para liquidar el impuesto predial, con destino al Área Metropolitana, para efectos de que esta entidad pueda dar cumplimiento a las funciones y ejecución de proyectos atribuidos por Ley”. (Subrayado fuera de texto).

De otro lado, el numeral 9.1.4.1 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, del Marco Conceptual 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.*



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.

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.

Las transferencias comprenden los recursos originados en traslados sin contraprestación directa, efectuados entre las entidades contables públicas de los diversos niveles y sectores". (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresa que la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, "Representa el valor de los recursos obtenidos por la entidad contable pública como transferencia de otras entidades del gobierno general y de las empresas, sin contraprestación, para financiar el gasto público social o los servicios asignados por disposiciones legales". (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que los recursos deben ser girados al Área Metropolitana del Valle de Aburrá, que dichos recursos provienen de un porcentaje del total de lo recaudado por concepto de impuesto predial unificado, o un porcentaje sobre el avalúo catastral de las propiedades situadas en el área urbana de los municipios, y que estos son de libre destinación, puede afirmarse entonces que dichos recursos constituyen un ingreso por transferencias para la entidad.

Por su parte, y teniendo en cuenta que los recursos a que hace referencia el literal d) del artículo 22 de la Ley 128 de 1994, deben incorporarse en el presupuesto de los municipios, estos se constituyen en una obligación para los mismos, teniendo en cuenta que deben ser girados al Área Metropolitana en los términos y plazos que señalen los Acuerdos municipales.

Es importante resaltar que los recursos antes mencionados son diferentes al porcentaje ambiental de los gravámenes a la propiedad inmueble a los que se refiere el artículo 44 de la Ley 99 de 1993, el cual dispone que "Establécese, en desarrollo de lo dispuesto por el inciso 2o. del artículo 317 de la Constitución Nacional, y con destino a la protección del medio ambiente y los recursos naturales renovables, un porcentaje sobre el total del recaudo por concepto de impuesto predial, que no podrá ser inferior al 15% ni superior al 25.9%. El porcentaje de los aportes de cada municipio o distrito con cargo al recaudo del

impuesto predial será fijado anualmente por el respectivo Concejo a iniciativa del alcalde municipal.

Los municipios y distritos podrán optar en lugar de lo establecido en el inciso anterior por establecer, con destino al medio ambiente, una sobretasa que no podrá ser inferior al 1.5 por mil, ni superior al 2.5 por mil sobre el avalúo de los bienes que sirven de base para liquidar el impuesto predial".

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que los recursos a que se refiere el literal d) del artículo 22 de la Ley 128 de 1994 son incorporados en el presupuesto de ingresos de los municipios, que los mismos deben ser girados al Área Metropolitana del Valle de Aburrá, en los términos y plazos que señalen los Acuerdos municipales, y que son diferentes al porcentaje ambiental de los gravámenes a la propiedad inmueble a los que se refiere el artículo 44 de la Ley 99 de 1993, el procedimiento para el reconocimiento y revelación de estos recursos es el siguiente:

– Registro contable en los Municipios

Cuando el municipio reconoce la obligación a favor del Área Metropolitana, debe reconocer el gasto por transferencia, mediante un débito a la subcuenta 542390-Otras transferencias, de la cuenta 5423-OTRAS TRANSFERENCIAS, y un crédito a la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR.

Cuando se giren los recursos al Área Metropolitana, la entidad debe disminuir el saldo de la subcuenta 240315-Otras transferencias, de la cuenta 2403-TRANSFERENCIAS POR PAGAR, afectando como contrapartida la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

– Registros contables en el Área Metropolitana

Con base en la información suministrada por los municipios, el Área Metropolitana debe reconocer el derecho de cobro, mediante un débito a la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR, y un crédito a la subcuenta 442890-Otras transferencias, de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS.

El recaudo de los valores girados por los municipios se registra afectando mediante un débito en la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, y un crédito en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.



- e. CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1417- Administración del sistema general de pensiones. Literal a.

- f. CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental (FCA), administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de los recursos del FCA a las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) beneficiarias y el tratamiento de operaciones recíprocas (*Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09*)

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401- Ingresos no tributarios. Literal h.

47-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

4705- Fondos recibidos

- a. CONCEPTO 20097-132561. Reconocimiento por parte del Instituto de Seguros Sociales de los recursos recibidos por garantías estatales, en representación de la Nación

CONCEPTO 20097-132561 del 19-08-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4705 Fondos recibidos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte del Instituto de Seguros Sociales de los recursos recibidos por garantías estatales, en representación de la Nación

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Jefe Departamento Nacional de Contabilidad

Instituto de Seguros Sociales

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20097-132561, mediante la cual solicita concepto respecto a la contabilización adecuada de los recursos recibidos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, atendiendo lo establecido en el artículo 138 de la Ley 100 de 1993, para *“corregir la diferencia de criterio contable sobre este registro y así poder determinar las operaciones recíprocas (...)”*, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El numeral 55 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados define el tratamiento contable de reconocimiento y registro de los recursos recibidos por Garantías estatales. No obstante, señala que *“La Nación, representada por el Ministerio de Protección Social, asume el agotamiento de las reservas del Instituto de Seguro Social mediante la ejecución de su presupuesto de gastos”*. (Subrayado fuera de texto).

Sin embargo, el Anexo del Decreto 4841 de 2008 *“por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la*

vigencia fiscal de 2009, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos” señala como ejecución del Presupuesto de Gastos de la Unidad Ejecutora 360111 Instituto de Seguros Sociales, el rubro 3 2 2 5 Financiación pensiones ISS Negocio de pensiones Artículo 138 Ley 100 de 1993.

Por lo tanto, el procedimiento contable establecido en el Manual de Procedimientos debe ser modificado en el sentido de que la Nación está representada por el Instituto de Seguros Sociales, entidad que asume el agotamiento de las reservas de los Fondos de reservas mediante la ejecución de su presupuesto de gastos. Por lo demás, el procedimiento continúa vigente.

Teniendo en cuenta las particularidades del manejo de los recursos, a continuación se indicará el procedimiento contable del recibo de los mismos para cada una de las entidades contables públicas involucradas:

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

Estos recursos son trasladados a través de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en desarrollo de su función de manejo de la Cuenta Única Nacional (CUN) y, por ello, se efectúan a través de la Cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS.



El registro contable es:

5705	FONDOS ENTREGADOS	XXXX ⁴
570508	Funcionamiento	
1106	CUENTA ÚNICA NACIONAL	
110601	Cajero	XXXX
<u>Instituto de Seguros Sociales</u>		
5401	TRANSFERENCIAS AL SECTOR PRIVADO	XXXX
540107	Garantía Estatal en el Régimen de Prima Media	
4705	FONDOS RECIBIDOS	XXXX ⁵
470508	Funcionamiento	
<u>Fondo de reservas de Vejez</u>		
1110	DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS	XXXX
111014	Depósitos de los fondos de reservas del régimen de prima media con prestación definida	
1417	ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES	XXXX ⁶
141707	Garantías estatales	
2470	RECURSOS RECIBIDOS DE LOS SISTEMAS GENERALES DE PENSIONES Y RIESGOS PROFESIONALES	XXXX
247003	Fondo para pensiones de invalidez	
247004	Fondo para pensiones de sobrevivencia	
<u>Fondos de reservas de Invalidez y Sobrevivencia</u>		
Con el recibo de los recursos:		
1110	DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS	XXXX
111014	Depósitos de los fondos de reservas del régimen de prima media con prestación definida	
1417	ADMINISTRACIÓN DEL SISTEMA GENERAL DE PENSIONES	XXXX ⁷
141707	Garantías estatales	

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expuestas se concluye que atendiendo lo establecido en el Anexo del Decreto 4841 de 2008 "por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2009, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos", en el cual se señala como ejecución del Presupuesto de Gastos de la Unidad Ejecutora 360111 Instituto de Seguros Sociales, el rubro 3 2 2 5 Financiación pensiones ISS Negocio de pensiones Artículo 138 Ley 100 de 1993, el Instituto de Seguros Sociales debe reconocer el traslado de fondos del

Ministerio de Hacienda y Crédito Público para afectar el presupuesto de gastos respectivo.

Por lo tanto, la reciprocidad de la operación de traslado de recursos efectuada por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público mediante la afectación de la Subcuenta 570508-FUNCIONAMIENTO, de la Cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, se realiza entre esta entidad y el Instituto de Seguros Sociales, mediante la afectación de la Subcuenta 470508-FUNCIONAMIENTO, de la Cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

4 Operación recíproca con el Instituto de Seguros Sociales.

5 Operación recíproca con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

6 Por el valor de los recursos correspondientes al Fondo de reservas de vejez

7 Por el valor de los recursos que corresponda a cada uno de los Fondos de reservas de invalidez y sobrevivencia.



4720- Operaciones de enlace

- a. CONCEPTO 20098-133711. Reconocimiento de la devolución y/o aplicación de rendimientos financieros generados con los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales. *(Deja sin vigencia parcial los conceptos 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009)*

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal Literal I.

- b. CONCEPTO 200912-137500. Reconocimiento por parte del Fondo de Bienestar Social de la Contraloría General de la República y de la CGR, de los recursos recibidos por el primero, provenientes de multas impuestas por la CGR

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401- Ingresos no tributarios. Literal g.

48- OTROS INGRESOS

4805- Financieros

- a. CONCEPTO 20092-126185. Reconocimiento de la enajenación de "Certificados de Reducción de emisiones (CERS)"

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 7502- Acueducto. Literal a.

- b. CONCEPTO 200910-135586. Reconocimiento por parte de INVÍAS de convenio interadministrativo de cuentas en participación suscrito con CISA S.A., reconocimiento de depósito para cubrir gastos, de rendimientos financieros, de utilidades generadas y arrendamientos pendientes de recaudo

Ver: II. Marco Conceptual. 1425- Depósitos entregados en garantía. Literal a.

- c. CONCEPTO 20098-134006. Reconocimiento de convenios de colaboración suscritos entre el Departamento de Antioquia y Organismos Internacionales

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424- Recursos entregados en administración. Literal I.

- d. CONCEPTO 20098-133711. Reconocimiento de la devolución y/o aplicación de rendimientos financieros generados con los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales. *(Deja sin vigencia parcial los conceptos 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009)*

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal Literal I.

- e. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana (ERU) del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) y entrega al patrimonio autónomo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16- Propiedades, planta y equipo. Literal j.

- f. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de la restitución de aportes y reparto de utilidades por suscripción de contrato de fiducia mercantil irrevocable entre la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá y la Fiduciaria Bogotá S.A.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16- Propiedades, planta y equipo. Literal j.



- g. CONCEPTO 200911-136983. Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia de los recursos recibidos del Depto de Antioquia, y entregados a los municipios y demás entidades que trabajen en pro de la vivienda de interés prioritario, mediante la celebración de convenios de cofinanciación y el registro contable de los rendimientos financieros generados por la colocación de dichos recursos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras. Literal b.

4806-Ajuste por diferencia en cambio

- a. CONCEPTO 200812-122022. Actualización de activos y pasivos en moneda extranjera por variaciones en la tasa de cambio

CONCEPTO 200812-122022 DEL 2-01-09

	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	4806	Ajuste por diferencia en cambio
		1.2	5803	Ajuste por diferencia en cambio
	Subtema		Actualización de activos y pasivos en moneda extranjera por variaciones en la tasa de cambio	

	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
2	Tema	1.1	8310	Bonos, títulos y especies no colocados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de estampillas fuera de circulación	

Doctor
JULIO ALBERTO PEDREROS GUEVARA
Director Nacional Financiero (E)
Servicios Postales Nacionales

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200812-122022 mediante la cual presenta las siguientes inquietudes:

- El tratamiento contable de la diferencia en cambio presentada al reexpresar el valor de los bienes, derechos y obligaciones teniendo en cuenta que actualmente "La empresa cada fin de mes aplica a sus saldos en moneda extranjera la reexpresión de dólares de acuerdo a la TRM mensual, esto da como resultado un ingreso o un gasto; contabilidad con base en esta información procede a registrar un ingreso si se diere el caso teniendo en cuenta la PREVIA DISMINUCIÓN DEL GASTO, si el caso fuera contrario, es decir, un gasto, se procede a registrar dicha partida tendiendo en cuenta la PREVIA DISMINUCIÓN DEL INGRESO". No obstante, el departamento de control interno expresa que este procedimiento no revela "los efectos de la revalorización del peso frente al dólar" y que puede ser interpretado como "como una contradicción al Plan General de Contabilidad Pública en su numeral 2.8 Principios de Contabilidad Pública (...) 123 No compensación (...)".

Adicionalmente, consulta la entidad si es "¿Es procedente realizar la reexpresión por diferencia en cambio

solamente al cierre del ejercicio contable o por el contrario causarla mensualmente?".

- El tratamiento contable de las estampillas que no han sido puestas en circulación teniendo en cuenta que la entidad contable pública "realiza emisiones de estampillas con diferentes denominaciones nominales (valor facial), reconociendo su costo de impresión en las respectivas cuentas de gasto, estas estampillas son utilizadas para el porteo del correo y/o para ventas a coleccionistas. Su existencia física y movimientos son controlados en el almacén general. El valor nominal de la estampilla se hace efectivo, generando un ingreso para la compañía solamente al momento que se ponen en circulación, esto es cuando se impone en el sobre de correo recibido o se vende al coleccionista, por tanto mientras esto sucede estas existencias se controlan mediante su registro en cuentas de orden. (...) la materia prima para su fabricación es la única que se tiene registrada como inventario".

CONSIDERACIONES

1. Tratamiento contable de los ajustes por diferencia en cambio.

El numeral 134 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), adoptado mediante Resolución 355 de 2007, re-



firiéndose a las bases de valuación, expresa que el Costo Reexpresado *“Está constituido por el costo histórico actualizado a valor corriente, mediante el reconocimiento de cambios de valor, ocasionados por la exposición a fenómenos económicos exógenos. Son aceptados como índices específicos de reexpresión la tasa representativa del mercado (TRM), los pactos de ajuste, la unidad de valor real (UVR) o cualquier otra modalidad admitida formalmente. Cuando se contraigan obligaciones o se adquieran bienes o servicios en moneda extranjera, el valor de la transacción debe reexpresarse en moneda nacional, según las normas y procedimientos aplicables”*.

De tal manera que es procedente la aplicación de la tasa representativa del mercado (TRM) como índice específico de reexpresión del costo histórico.

Ahora bien, el Manual de Procedimientos, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, en su capítulo XI contiene el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la actualización de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado, cuyo numeral 1 define el tratamiento contable cuando se utiliza la Tasa Representativa del Mercado (TRM): *“Cuando las normas técnicas de activos o pasivos no consideren metodologías específicas de actualización, 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. (...) 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”*. (Subrayado fuera de texto).

Y el numeral 8 del procedimiento contable referido señala, refiriéndose al registro contable de reexpresiones sucesivas, que *“la entidad contable pública no debe reconocer en un mismo período ingresos o gastos financieros por concepto de la reexpresión de activos o pasivos, que correspondan a un mismo hecho económico, por tanto, debe revelar un solo valor acumulado de la reexpresión, que puede ser ingreso o gasto”*. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, el procedimiento contable referido regula que los derechos y obligaciones en moneda extranjera deben reexpresarse con el índice específico señalado con una periodicidad mensual.

Adicionalmente, que un mismo hecho económico debe revelar un solo valor acumulado de la reexpresión produciendo un solo efecto en el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental de la entidad contable pública, bien sea ingreso o gasto, de tal manera que el texto transcrito guarda consonancia con el Principio de Conta-

bilidad Pública No compensación descrito en el numeral 123 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, el cual determina que *“En ningún caso deben presentarse partidas netas como efecto de compensar activos y pasivos del balance, o ingresos, gastos y costos que integran el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental”*.

Por lo anterior, el Catálogo General de Cuentas, en la dinámica de la Cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, indica que se debita con *“El valor causado por diferencia en cambio, previa disminución del ingreso por el mismo concepto, si existiere”*, entendiéndose tal disminución del ingreso, previamente registrado, como un débito a la cuenta 4806 AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO y un crédito por la reducción del activo o el aumento del pasivo que esté siendo objeto de reexpresión (o de aquellos previamente registrados, según sea el caso) y no como una compensación entre ingresos y gastos. El tratamiento descrito se refiere a un mismo hecho económico, esto es cuando un activo o un pasivo inicialmente reexpresado sufre sucesivos ajustes dentro del mismo período contable, de manera que los efectos de la TRM en su costo sean contrarios a los efectos reconocidos inicialmente dentro del mismo período.

Se infiere entonces que, tratándose de hechos económicos distintos, es decir, si se tienen diferentes activos o pasivos que dentro del mismo período contable han ocasionado ingresos y gastos financieros por diferencia en cambio, pueden presentarse saldos tanto en la cuenta 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO como en la cuenta 4806-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO; porque, como se indicó, estas cuentas no pueden ser objeto de compensación.

Ahora bien, el numeral 9 del procedimiento contable mencionado precisa que *“cuando se adquiere o construye un activo financiado, y dicho activo no se encuentra en condiciones de utilización o venta, los gastos financieros causados (intereses, corrección monetaria, ajustes por diferencia en cambio de los intereses, etc.) se capitalizan, es decir, forman parte del costo del activo hasta cuando se encuentre en condiciones de utilización o venta, siempre y cuando la entidad que registra el activo sea la misma que registra el pasivo”* porque los bienes y derechos pactados en moneda extranjera que no cumplan la condición descrita, generan ingreso o gasto por diferencia en cambio, afectando el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental de la entidad contable pública.

De tal manera que la entidad debe tener en cuenta que cuando se trate de reexpresión de obligaciones adquiridas para financiar un activo que aún no está en condiciones de utilización o venta, los gastos financieros causados constituyen un mayor valor del costo histórico y, por tanto, no afectan las cuentas de resultados de la entidad.



2. Tratamiento contable de las estampillas para porte del correo y/o para ventas a coleccionistas.

El numeral 307 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) 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"* (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuenta (CGC), describe la Cuenta 8310-BONOS, TÍTULOS Y ESPECIES NO COLOCADOS como aquella que *"Representa el valor nominal de los bonos, títulos y especies legalmente autorizados y emitidos por una entidad contable pública que aún no han sido puestos en circulación"*. (Subrayado fuera de texto).

Menciona en su comunicación que las estampillas han sido puestas en circulación únicamente en el momento en que *"se impone en el sobre de correo recibido o cuando se vende al coleccionista"*, de tal manera que hasta este momento la entidad contable pública debe registrar el valor nominal de las estampillas que posee la entidad contable pública para ser comercializadas mediante su porte en el correo o venta al público en la Subcuenta mencionada en el párrafo precedente, lo que le permitirá ejercer el control sobre las mismas.

El regulador contable público, en virtud del artículo 354 de la Constitución Política, expidió la Resolución 357, del 23 de julio de 2008, *"Por 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"*.

En esta circular 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"*.

Igualmente establece que *"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" por lo cual, la entidad deberá contar con procedimientos adecuados para controlar en todo momento las cantidades de estampillas que, por cada denominación, se encuentran contabilizadas en cuentas de orden, las distintas cantidades que se imprimen y las cantidades vendidas, pues la misma resolución estipula en el numeral 3.3 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"* y en el numeral 3.4 que *"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"* por lo 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).

Conforme a lo anterior, las estampillas que posee la entidad contable pública, con la intención de ser comercializadas en desarrollo de funciones de cometido estatal, deben ser contabilizadas en cuentas de orden hasta tanto no sean comercializadas, siendo además objeto de control interno contable atendiendo sus cantidades y valores faciales.

CONCLUSIÓN

Los precedentes citados llevan a concluir que:

1. La contabilización de los ajustes derivados de la actualización de activos y pasivos en moneda extranjera, originados por las variaciones permanentes en la tasa de cambio, se reconocen y registran en la información contable de la entidad contable pública como un ingreso o un gasto por diferencia en cambio en las Cuentas 4806- AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO o 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO, según corresponda, presentando así los movimientos y saldos de las variaciones en la TRM.

Las reexpresiones sucesivas, posteriores al reconocimiento inicial, modifican el respectivo ingreso o gasto financiero revelado previamente lo que origina un solo valor acumulado de la reexpresión, sin que su saldo pueda ser interpretado como un caso de compensación de partidas de ingresos con gastos, siempre que se trate del mismo hecho económico.

Así las cosas, la reexpresión sucesiva de hechos económicos distintos permite revelar en la información contable de la entidad contable pública, de manera simultánea en un mismo período contable, saldos tanto de ingresos como de gastos, en las Cuentas 4806- AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO y 5803-AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO,



según corresponda a los valores acumulados de cada hecho económico.

No obstante, debe tenerse en cuenta que cuando se trate de reexpresión de obligaciones adquiridas para financiar un activo que aún no está en condiciones de utilización o venta, los gastos financieros causados constituyen un mayor valor del costo histórico y, por tanto, no afectan las cuentas de resultados de la entidad.

El ajuste por diferencia en cambio debe efectuarse con una periodicidad mensual atendiendo el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de la actualización

de bienes, derechos y obligaciones sobre la base del costo reexpresado.

2. Las estampillas legalmente autorizadas y emitidas por una entidad contable pública que aún no han sido puestas en circulación, esto es, que aún no han sido objeto de comercialización, deben contabilizarse en cuentas de orden y serán objeto de control interno contable, para lo cual la entidad debe adoptar los procedimientos administrativos tendientes a verificar permanentemente su existencia y cantidad atendiendo sus valores faciales.

- b. CONCEPTO 20098-133724. Reconocimiento de ajustes por diferencia en cambio e inviabilidad de compensación entre ingresos y gastos por dicho concepto

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.3. Literal I.

4808- Otros ingresos ordinarios

- a. CONCEPTO 20093-126884. Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia (VIVA), de terreno que recibió del Departamento de Antioquia para construcción de proyecto de vivienda de interés social

CONCEPTO 20093-126884 del 14-04-09

CONCEPTO 20093-126884 del 14-04-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4808 Otros ingresos ordinarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia (VIVA), de terreno que recibió del Departamento de Antioquia para construcción de proyecto de vivienda de interés social.

Doctora

DORA LUCÍA RÚA ARANGO

Empresa de Vivienda de Antioquia (VIVA)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-126884, en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable de un terreno que el Departamento de Antioquia trasladó a la Empresa de Vivienda de Antioquia (VIVA), con el objeto de que continúe con la construcción de un proyecto de vivienda de interés social.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el artículo 1º de la Ordenanza 034 de 2001, en la cual se establece que "Créase como empresa industrial y comercial del orden departamental, vinculada al Despacho del Gobernador, la entidad denominada EMPRESA DE VIVIENDA DE ANTIOQUIA, que podrá usar la sigla VIVA, dotada de personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa."

El artículo 2º de la citada ordenanza señala como objeto de la Empresa de Vivienda de Antioquia: "Gestar, promover e impulsar todas las actividades comerciales, industriales, de servicio y consultoría, directa o indirectamente relacionadas con el desarrollo de planes, programas y proyectos de vivienda social, infraestructura y equipamiento comunitario en el Departamento de Antioquia, cooperando con los municipios o sus entidades descentralizadas, mediante la aplicación de estrategias que induzcan y potencien la participación activa de los sectores público, privado y solidario, de los trabajadores y de los usuarios de las viviendas".

El artículo 3º señala como funciones de la entidad, entre otras, las siguientes:

"a. Identificar, establecer la factibilidad y estructurar técnica, financiera y legalmente programas y proyectos de vivienda social, infraestructura y equipamiento.



b. Desarrollar todas las actividades relacionadas con la promoción y desarrollo de proyectos de vivienda social y complementarios, con el fin de obtener de fuentes públicas y privadas recursos e insumos para su ejecución.

c. Participar en el desarrollo de proyectos de vivienda social, infraestructura y equipamiento, aportando recursos técnicos y financieros, reembolsables o no reembolsables.

d. Gerenciar directa e indirectamente el desarrollo de los proyectos relacionados con su objeto social.

e. Celebrar convenios con entidades públicas o privadas, con el fin de adelantar la estructuración, promoción y desarrollo de proyectos de vivienda, infraestructura y equipamiento”.

Por su parte, el párrafo 158 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con los inventarios, establece que “Los inventarios son los bienes tangibles, muebles e inmuebles, e intangibles, adquiridos o producidos por la entidad contable pública, con la intención de ser comercializados, transformados o consumidos en actividades de producción de bienes o prestación de servicios, o para suministrarlos en forma gratuita a la comunidad, en desarrollo de funciones de cometido estatal”.

A su vez, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS, en el siguiente sentido: “Representa el valor de los elementos adquiridos o producidos que deben ser sometidos a un

proceso de transformación, para convertirlos en bienes finales o intermedios”.

En ese orden de ideas, 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, el terreno que recibió la Empresa de Vivienda de Antioquia (VIVA) de parte del Departamento de Antioquia, debe reconocerse en la subcuenta 151201-MATERIAS PRIMAS de la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS y como contrapartida la subcuenta 480816-BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS QUE NO CONSTITUYEN FORMACIÓN BRUTA DE CAPITAL de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, puesto que el terreno no constituye formación bruta de capital, sino que está destinado a ser entregado a la comunidad, en desarrollo de los proyectos de construcción de viviendas de interés social.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto en las consideraciones de esta consulta, se concluye que el terreno que recibió la Empresa de Vivienda de Antioquia (VIVA) de parte del Departamento de Antioquia, debe reconocerse en la subcuenta 151201-MATERIAS PRIMAS de la cuenta 1512-MATERIAS PRIMAS y como contrapartida la subcuenta 480816-BIENES Y DERECHOS RECIBIDOS QUE NO CONSTITUYEN FORMACIÓN BRUTA DE CAPITAL de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, puesto que el terreno no constituye formación bruta de capital, sino que está destinado a ser entregado a la comunidad, en desarrollo de los proyectos de construcción de viviendas de interés social.

- b. CONCEPTO 20092-124266. Reconocimiento por parte de ECOPETROL del Subsidio para refinadores e importadores de gasolina motor corriente y ACPM, sea este positivo o negativo

CONCEPTO 20092-124266 del 17-02-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4808 Otros Ingresos Ordinarios
		1.2	2425 Acreedores
	Subtema		Reconocimiento por parte de ECOPETROL del Subsidio para refinadores e importadores de gasolina motor corriente y ACPM, sea este positivo o negativo

Doctor
 JORGE HERNANDO MARTÍNEZ JAIME
 Jefe De Unidad de Información Contable y Tributaria
 ECOPETROL

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-124266, en la cual solicita concepto sobre los registros contables que viene efectuando la empresa para el reconoci-

miento del Subsidio para refinadores e importadores de gasolina motor corriente y ACPM, sea este positivo o negativo, de acuerdo con la normatividad suministrada sobre el tema.

Al respecto me permito informarle:



CONSIDERACIONES

El artículo 1 del Decreto 4839 de diciembre 24 de 2008, define: **"Precio de Paridad:** Son los precios diarios de los combustibles gasolina regular y ACP y observados durante el mes (...).

Precio de Referencia: Con miras a estabilizar el precio de la gasolina motor o ACPM del consumidor final es el ingreso al Productor definido por el Ministerio de Minas y Energía, (...)

Diferencial de Compensación: Es la diferencia diaria entre el Precio de Paridad y el Precio de Referencia, cuando esta es positiva.

Este factor se calculará en pesos, trimestralmente para la gasolina regular y para el ACPM por el Ministerio de Minas y Energía.

Diferencias de Participación: Es la diferencia diaria entre el Precio de Paridad y el Precio de Referencia, cuando esta es negativa."

En cuanto al reporte de información por parte de los refinadores al Ministerio de Minas y Energía, el artículo 5 del referido Decreto establece que: "Dentro de los primeros cinco (5) días hábiles de cada trimestre, los Refinadores y/o importadores deberán reportar a la Dirección de Hidrocarburos del Ministerio de Minas y Energía, las cantidades de gasolina corriente y ACPM vendidas en el trimestre anterior, incluyendo (...)

Dichos reportes deberán contener la información correspondiente desagregada diaria, y (...)"

Los artículos 6 y 7 definen Posición Diaria y Posición Neta Trimestral, así: "Posición Diaria: Es el producto del volumen reportado por el Refinador y/o Importador para el día correspondiente el Diferencial de Compensación o el Diferencial de Participación según sea el caso.

Posición Neta Trimestral: El Ministerio de Minas y Energía calculará y liquidará mediante resolución la Posición Neta Trimestral de cada Refinador y/o Importador.

Dicha posición será el producto de la diferencia generada entre cuentas por pagar por concepto del Diferencial de Compensación y cuentas por pagar por concepto del Diferencial de Participación definidas así:

Cuentas por pagar a favor de los refinadores y/o importadores con cargo al Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC): Es el monto en pesos correspondiente a la sumatoria de las Posiciones Diarias a lo largo del trimestre para los días en que hay lugar a Diferencial de Compensación.

Cuentas por pagar a favor del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC) con cargo a los refina-

dores y/o importadores. Es el monto en pesos correspondiente a la sumatoria de las Posiciones Diarias a lo largo del trimestre para los días en que hay lugar a Diferencial de Participación." (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a los pagos, establecen los artículos 8 y 9 que: "Pagos con cargo a los recursos del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC), En el evento en que la Posición Neta Trimestral de cada refinador y/o importador sea positiva, el Fondo (...) cancelará en pesos, dentro de los cinco días (5) (...) el valor correspondiente, (...)

Pagos a favor del Fondo de Estabilización de Precios de los Combustibles (FEPC), En el evento en que la Posición Neta Trimestral de cada refinador y/o importador sea negativa, los mismos girarán en pesos con destino al Fondo (...) dentro de los cinco días (5) siguientes a la expedición de la resolución (...) el valor que esta determina y en la cuenta que sobre el particular defina el administrador del Fondo." (Subrayado fuera de texto).

De otra parte, el párrafo 2° de la Resolución 18 1496 de 2008 expedida por el Ministerio de Minas y Energía, establece que: "El reconocimiento del subsidio sólo se calculará sobre los volúmenes entregados en el período anual inmediatamente anterior a la solicitud de reconocimiento del subsidio y sobre los ajustes realizados en los reportes mensuales del mismo año, consolidados en la solicitud de reconocimiento y (...)" (Subrayado fuera de texto).

En relación con el procedimiento para el cálculo del subsidio, el artículo 4° de esta Resolución determina que: "El Ministerio de Minas y Energía calculará el monto del subsidio para la gasolina motor corriente y el ACPM, según corresponda, entendido este como la sumatoria de las diferencias, para cada día del mes, entre el ingreso al productor regulado del respectivo producto para el mes determinado y el precio diario en el mercado internacional referenciado (...)" (Subrayado fuera de texto).

En cuanto al procedimiento para el pago del subsidio, el artículo 9 de la resolución en comento, modificado por la Resolución 18 2439 de diciembre de 2008, define en el artículo 2° que: "PARÁGRAFO 3º- En el evento que el cálculo del Sx de la gasolina motor corrientes y/o del ACPM se obtengan valores negativos, dichos valores se descontarán entre ambos productos, si hay uno negativo y otro positivo, contra ventas pendientes o en el cálculo del mes o meses siguientes, según corresponda." (Subrayado fuera de texto).

El inciso 7 del artículo 3° de esta Resolución establece que "El Ministerio de Minas y Energía calculará el monto del subsidio anual ST para la gasolina motor corriente y el ACPM, según corresponda, entendido este como la sumatoria del subsidio de cada mes calculado según el Artículo 4 de la presente resolución y adicionado por el costo de oportunidad el cual será calculado mensualmente, (...).



PARÁGRAFO 2º. En el caso de existir disponibilidad presupuestal para un determinado año, el Ministerio de Minas y Energía podrá ordenar el reconocimiento de los subsidios correspondientes a uno o varios de los meses del respectivo año y sin esperar al año siguiente, para lo cual se basará en los reportes de información que presenten los refinadores y/o importadores.” (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la reglamentación contable, el Plan General 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).*

Con base en este principio de contabilidad y en el sustento normativo del reconocimiento y pago del subsidio por parte del Ministerio de Minas y Energía, el mismo se causa mensualmente con base en la información que reporta Ecopetrol al Ministerio de Minas, esto con independencia de la periodicidad de giro de los recursos por parte de este Ministerio.

Así las cosas, el registro del subsidio se debe reconocer con un débito en la subcuenta 147086-Subsidio gasolina motor corriente y ACPM, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 480821- Subsidio gasolina motor corriente y ACPM, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

Cuando la diferencia entre el ingreso al productor regulado del respectivo producto y el precio en el mercado internacional determine un subsidio negativo, deberá reconocerse este hecho con un débito en la subcuenta 480821- Subsidio gasolina motor corriente y ACPM, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS y un crédito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas este Despacho concluye que, teniendo en cuenta que el Ministerio de Minas y Energía reconoce el Subsidio para refinadores e importadores de gasolina motor corriente y ACPM, haciendo cálculos mensuales, con independencia del giro de los recursos, la entidad debe registrar un débito en la subcuenta 147086-Subsidio gasolina motor corriente y ACPM, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito en la subcuenta 480821-Subsidio gasolina motor corriente y ACPM, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, cuando se genera un saldo a favor de la entidad; o un débito en la subcuenta 480821-Subsidio gasolina motor corriente y ACPM, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS y un crédito en la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, tratándose de subsidios negativos.

Lo anterior, con independencia de que se efectúe la correspondiente revelación de este hecho en las Notas a los Estados Contables.

- c. CONCEPTO 200812-123651. Reconocimiento de bienes y servicios recibidos sin contraprestación en desarrollo de Convenio de Colaboración, entre Ministerio de Defensa Nacional y Carbones Colombianos del Cerrejón S.A.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3120-Superávit por Donación. Literal a.

- d. CONCEPTO 20099-135110. Reconocimiento de derechos prescritos del personal activo y retirado de la Policía Nacional

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2905- Recaudos a favor de terceros. Literal d.

- e. CONCEPTO 20099-134953. Reconocimiento de bienes recibidos en donación que no serán utilizados en desarrollo del cometido estatal de la Asociación Computadores para Educar, y entrega a la entidad beneficiaria

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1637- Propiedades, planta y equipo no explotados. Literal a.

- f. CONCEPTO 200910-135586. Reconocimiento por parte de INVÍAS de convenio interadministrativo de cuentas en participación suscrito con CISA S.A., reconocimiento de depósito para cubrir gastos, de rendimientos financieros, de utilidades generadas y arrendamientos pendientes de recaudo

Ver: II. Marco Conceptual. 1425- Depósitos entregados en garantía. Literal a.



- g. CONCEPTO 20098-133429. Reconocimiento de recursos recibidos y la comisión cobrada por FONDECUN, por convenios interadministrativos para servir de agente en la intermediación, desarrollo, preparación y ejecución de proyectos de toda índole con entidades públicas y privadas

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2453- Recursos recibidos en administración. Literal f.

- h. CONCEPTO 20098-134006. Reconocimiento de convenios de colaboración suscritos entre el Departamento de Antioquia y Organismos Internacionales

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424- Recursos entregados en administración. Literal I.

- i. CONCEPTO 20099-134833. Reconocimiento de un automóvil recibido en donación de una empresa particular, para ser entregado como premio a un funcionario de la entidad contable pública

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1637- Propiedades, planta y equipo no explotados. Literal c.

Reglas de eliminación de operaciones recíprocas

- a. CONCEPTO 20091-124151. Viabilidad de reportar en el formulario "CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS" los hechos relacionados con el traslado de bienes, distintos de propiedades, planta y equipo, entre entidades públicas

CONCEPTO 20091-124151 del 25-02-09

CONCEPTO 20091-124151 del 25-02-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4808 Otros ingresos ordinarios/Reglas de eliminación de operaciones recíprocas
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de reportar en el formulario "CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS" los hechos relacionados con el traslado de bienes, distintos de propiedades, planta y equipo, entre entidades públicas

Doctor

PEDRO ARTURO AGUILERA BUSTOS

Gerente

HOSPITAL VISTA HERMOSA I NIVEL

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20091-124151, mediante la cual solicita concepto respecto a si las "Operaciones de Traspaso – Bienes Transferidos Realizadas por el Fondo Financiero Distrital de Salud para con el Hospital Vista Hermosa (...)", en especial, los "Bienes transferidos tales como vacunas para las diferentes campañas realizadas por parte del Hospital Vista Hermosa, así como las respectivas jeringas desechables (denominadas bienes de consumo)" y los "Bienes de traspaso pertenecientes a monitores, C.P.U. y teclados entregados por parte de la Secretaría Distrital de Salud (Propiedad Planta y Equipo)" se pueden registrar en las siguientes subcuentas: En el Fondo Financiero Distrital de Salud, la subcuenta 580808 Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades públicas y, en el Hospital Vista Hermosa I Nivel, la cuenta 480816 Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital.

CONSIDERACIONES

El Procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), que hace parte integral del Régimen de Contabilidad Pública, establece dentro de los formularios definidos para las categorías de información el denominado CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS.

Por su parte, el numeral 1.6.1.12 del Instructivo 5 de 2009 establece que "En los traslados de propiedades, planta y equipo entre entidades públicas no hay lugar al reporte de operación recíproca por ninguna de las entidades que intervienen en la transacción", por lo que los traslados de monitores, C.P.U y teclados entregados por parte de la Secretaría Distrital de Salud al Hospital Vista Hermosa I Nivel no son objeto de reporte en el formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECIPROCAS.



Ahora bien, en cuanto a las subcuentas a utilizar en el caso de las vacunas trasladadas por el Fondo Financiero Distrital de Salud al Hospital Vista Hermosa I Nivel, el numeral 1.6.1.3 del Instructivo 5 señala que *"Para realizar el análisis, conciliación y reporte de las operaciones recíprocas, las entidades contables públicas pueden consultar las "reglas de eliminación" (sustituto de la tabla o matriz de correlaciones) que se encuentran publicadas en la página Web de la Contaduría General de la Nación en el link http://www.contaduria.gov.co/Otros_Documentos.htm".*

En el mencionado instrumento de apoyo para el reporte de operaciones recíprocas se determina que cuando la subcuenta fuente sea la identificada con el código 580808 Bienes trasladados a otras entidades públicas que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS, la correspondiente subcuenta recíproca es la identificada con el código 480816 Bienes y de-

rechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

CONCLUSIÓN

Los antecedentes citados permiten concluir que los traslados de propiedades planta y equipo entre entidades públicas no son objeto de reporte en el formulario CGN2005_002_OPERACIONES RECÍPROCAS; el traslado de bienes entre entidades públicas, distintos de las propiedades, planta y equipo, reconocidos en la subcuenta 580808 Bienes trasladados a otras entidades públicas que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 5808 OTROS GASTOS ORDINARIOS, deben ser objeto de reporte en el formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS mediante la subcuenta 480816 Bienes y derechos recibidos que no constituyen formación bruta de capital, de la cuenta 4808 OTROS INGRESOS ORDINARIOS.

4810-Extraordinarios

- a. CONCEPTO 200812-124005. Reconocimiento de reintegro de incapacidades de vigencias anteriores

CONCEPTO 200812-124005 del 25-02-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	4810	Extraordinarios
		1.2	5815	Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema		Reconocimiento de reintegro de incapacidades de vigencias anteriores	
2	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1	5101	Sueldos y salarios
		1.2	5202	Sueldos y salarios
		2.1		Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Viabilidad de reconocer honorarios como gastos de personal, y su desagregación como administrativos y operativos	

Doctora

CARMEN ELISA ORTEGÓN VENTURA

Profesional Universitario

Superintendencia del Subsidio Familiar

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente 200812-124005, en la cual solicita:

1. Aclaración respecto a la descripción y dinámica de las cuentas 4810 EXTRAORDINARIOS y 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES teniendo en cuenta que la Contraloría General de la República estableció un ha-

llazgo de auditoría en los siguientes términos: *"1.- Manejo cuenta de recuperaciones: Se registra de forma errada la cuenta reintegro de la incapacidad de un funcionario que correspondía a la vigencia 2006, pero es llevada como recuperaciones, debiéndose registrar como ingresos de ejercicios anteriores ya que fue en el 2006 cuando se generó el derecho"*, por lo cual la entidad sujeto de control fiscal requiere que la Conta-



duría General de la Nación le especifique la cuenta en la cual se debía registrar dicho reintegro.

- Concepto acerca de la adecuada clasificación de gastos administrativos y operativos teniendo en cuenta que la Contraloría General de la República ha establecido un hallazgo en los siguientes términos: “2.-Manejo de las cuentas de gastos: En la contabilidad no se discriminan los gastos administrativos de los operativos y las cuentas de honorarios y servicios se registran por cuentas de manejo de personal”, por lo cual se solicita concepto sobre la pertinencia de discriminar tales conceptos y si los honorarios pueden ser considerados gastos de personal.

CONSIDERACIONES

Para responder la primera pregunta, es necesario remitirse al numeral 117 Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el cual señala que el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales “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 Catálogo General de Cuentas (CGC) del RCP señala que la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS- “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”, estableciendo como subcuentas las 481007 Sobrantes; 481008-Recuperaciones; 481047 Aprovechamientos; 481049 Indemnizaciones; 481050 Responsabilidades fiscales, y 481090 Otros ingresos extraordinarios. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el CGC describe la cuenta 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES señalando 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 (...)”, que se acredita con “1. El valor del reconocimiento de ingresos de periodos contables anteriores” y que se debita con “1- El valor de los ajustes por mayores valores causados y, 2- El valor de la cancelación de su saldo al cierre del período contable”. (Subrayado fuera de texto).

Razón por la cual la cuenta 4815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES no se refiere entonces al registro de ajustes de gastos de vigencias anteriores, sino al de ingresos que no fueron reconocidos o cuyos valores requieren ser corregidos en la vigencia actual.

Tratándose de gastos, la descripción de la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES señala 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 (...)”, que se acredita con “1- El valor de los ajustes por mayores valores causados” y que se debita con “1- El valor del reconocimiento de gastos de periodos contables anteriores y 2- El valor de los ajustes por menores valores causados”.

De esta manera, el RCP establece que los gastos no reconocidos en periodos anteriores o que fueron contabilizados erróneamente por mayores o menores valores, deben reconocerse en la vigencia actual, mediante un débito o un crédito, según corresponda, en la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Puede concluirse que, para el caso consultado, la entidad debe establecer si el gasto fue contabilizado por los valores causados en el respectivo período contable anterior, caso en el cual, su recuperación debe efectuarse en la cuenta 4810 -EXTRAORDINARIOS o si se trata de una corrección en el valor del gasto previamente reconocido, caso en el cual, debe reconocer un crédito o un débito en la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, según se trate.

Para responder la segunda pregunta de su consulta, relacionada con la clasificación conceptual de los gastos por honorarios, es necesario remitirse al numeral 284 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el cual señala que “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”.

El numeral 285 del mismo cuerpo normativo señala que “Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico” y el 286, que “Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas Respectivas”, evidenciando que la clasificación conceptual de los gastos, tales como los incurridos por concepto de honorarios, pueden ser clasificados como operacionales o administrativos según las actividades desarrolladas con ocasión del respectivo gasto en que incurra la entidad contable pública.

Así, el CGC establece tanto la subcuenta 510109-Honorarios de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, en la cual se deben registrar los honorarios que se relacionen con el grupo 51-DE ADMINISTRACIÓN, como la subcuenta 520208-Honorarios de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, en la cual se deben registrar los gastos incurridos por el mismo concepto cuando se relacionen con el grupo 52-DE OPERACIÓN, por lo cual, puede utilizarse cualquiera de las mencionadas cuentas para



reconocer los gastos por honorarios según corresponda a la realidad administrativa u operativa de los hechos financieros, económicos y sociales que los originaron.

Ahora bien, la Resolución 357 de 2008 por 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 la clasificación es la 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”*, por lo cual, la entidad clasifica los honorarios como gastos de administración o de operación atendiendo a la realidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales siguiendo, para tal efecto, lo establecido en la normativa contable pública expedida por la Contaduría General de la Nación. (Subrayados fuera de texto).

En cuanto a la clasificación de los honorarios como gastos de personal, el CGC, en las distintas cuentas de presupuesto y tesorería, clasifica el concepto de honorarios en las subcuentas de servicios personales indirectos, de las distintas cuentas de gastos de personal aprobados, por ejecutar, comprometidos, por obligaciones y en efectivo, por lo cual, en la información contable pública relacionada con el presupuesto, los honorarios se clasifican como gastos de personal, sujeto a las normas establecidas en el RCP.

De las normas expuestas, se concluye que los honorarios son gastos de personal que se deben clasificar como gas-

tos de administración o gastos operacionales a criterio de la entidad contable pública, de acuerdo con sus políticas, procedimientos o funciones y en cumplimiento de lo establecido en el RCP respecto a la clasificación cronológica y conceptual de los distintos hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.

CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto, se concluye que:

1. Los gastos incurridos en periodos anteriores que sean recuperados por la entidad contable pública son considerados ingresos extraordinarios y como tal deben ser reconocidos en la en la subcuenta 481008-“Recuperaciones” de la cuenta 4810 –EXTRAORDINARIOS-. Tratándose de gastos de periodos anteriores que no hayan sido objeto de reconocimiento contable o que habiéndose reconocido requieren ser ajustados para contabilizar mayores o menores valores, deberán contabilizarse en la vigencia actual, mediante un débito o un crédito, según corresponda, en la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.
2. Los honorarios son gastos de personal que se deben clasificar en el Grupo 51-“DE ADMINISTRACIÓN” o en el Grupo 52-de “OPERACIÓN”, establecidos en el Catálogo General de Cuentas, de acuerdo a los criterios de la entidad contable pública, a sus manuales de políticas, procedimientos y funciones y las normas establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública.

- b. CONCEPTO 200812-124027. Inviabilidad de determinar contablemente el periodo máximo por el cual debe mantenerse un pasivo por ingresos recibidos por anticipado, y condiciones para su posterior reconocimiento como ingreso

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2910-Ingresos Recibidos por anticipado. Literal b.

- c. CONCEPTO 20095-129383. Reconocimiento contable y presupuestal de ingresos por indemnizaciones

CONCEPTO 20095-129383 del 20-05-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4810 Extraordinarios
		1.2	0243 Recaudos de ingresos no aforados (Db)
	Subtema		Reconocimiento contable y presupuestal de ingresos por indemnizaciones

Doctor
CÉSAR CASTELBLANCO CARO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129383, relacionada con el reconocimiento contable

y presupuestal del ingreso por indemnizaciones, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:



Manifiesta en su consulta que *“La ESP. del orden territorial descentralizado, desarrolló un contrato de construcción de una obra civil con un tercero elaborado en el 2006 con afectación a un convenio realizado con la alcaldía municipal, que se deterioró en dos años, incumpliendo el tiempo de estabilidad pactado en el contrato, por lo cual se hizo efectiva la póliza de estabilidad ante la entidad aseguradora, la cual acaba de realizar el desembolso aproximado de 26 millones de pesos, y actualmente la reconstrucción de la obra está alrededor de los 50 millones de pesos”*.

Por lo anterior, consulta cuál es el registro contable y presupuestal que se le debe dar al ingreso por indemnizaciones, y si tiene alguna incidencia el que inicialmente haya tenido una afectación por un convenio administrativo que fue liquidado.

CONSIDERACIONES

El numeral 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).

El numeral 8° del mismo texto normativo expresa en relación con el principio contable público 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 periodo”*. (subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas-CGC, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS *“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”*. (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, una vez la compañía aseguradora notifica a la entidad que esta reconocerá el pago de la indemnización, la entidad debe reconocer 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.

De otra parte, en relación con el reconocimiento de la indemnización recibida en las cuentas de presupuesto y tesorería, la entidad debe tener en cuenta si en el presupuesto

de ingresos aprobado se encontraban incorporados dichos recursos, caso en el cual, deberá reconocerlo mediante un débito a la subcuenta 021990-Otros recursos de capital, de la cuenta 0219-RECURSOS DE CAPITAL POR EJECUTAR (DB), y un crédito a la subcuenta 022790-Otros recursos de capital, de la cuenta 0227-RECAUDOS EN EFECTIVO POR RECURSOS DE CAPITAL (CR).

Si por el contrario, la entidad no había presupuestado el ingreso, esta deberá reconocerlo mediante un débito a la subcuenta 024304-Recursos de capital, de la cuenta 0243-RECAUDOS DE INGRESOS NO AFORADOS (DB), y un crédito a la subcuenta 022790-Otros recursos de capital, de la cuenta 0227-RECAUDOS EN EFECTIVO POR RECURSOS DE CAPITAL (CR).

Ahora, teniendo en cuenta las funciones constitucionales y legales asignadas al Contador General de la Nación, en relación con la incorporación de los ingresos en el presupuesto anual aprobado para la vigencia fiscal correspondiente, le sugiero dirigir sus inquietudes a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), por ser tema de su competencia.

CONCLUSIÓN

Una vez la compañía aseguradora notifica a la entidad que esta reconocerá el pago de la indemnización, la entidad debe reconocer 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.

De otra parte, en relación con el reconocimiento de la indemnización recibida en las cuentas de presupuesto y tesorería, la entidad debe tener en cuenta si en el presupuesto de ingresos aprobado se encontraban incorporados dichos recursos, caso en el cual, deberá reconocerlo mediante un débito a la subcuenta 021990-Otros recursos de capital, de la cuenta 0219-RECURSOS DE CAPITAL POR EJECUTAR (CR), y un crédito a la subcuenta 022790-Otros recursos de capital, de la cuenta 0227-RECAUDOS EN EFECTIVO POR RECURSOS DE CAPITAL (CR).

Si por el contrario, la entidad no había presupuestado el ingreso, esta deberá reconocerlo mediante un débito a la subcuenta 024304-Recursos de capital, de la cuenta 0243-RECAUDOS DE INGRESOS NO AFORADOS (DB), y un crédito a la subcuenta 022790-Otros recursos de capital, de la cuenta 0227-RECAUDOS EN EFECTIVO POR RECURSOS DE CAPITAL (CR).

Ahora, teniendo en cuenta las funciones constitucionales y legales asignadas al Contador General de la Nación, en relación con la incorporación de los ingresos en el presupuesto anual aprobado para la vigencia fiscal correspondiente, le sugiero dirigir su consulta a la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (MHCP), por ser tema de su competencia.



- d. CONCEPTO 20095-129830. Reconocimiento de excedentes de facturación no registrados por contratos de capitación y atención a vinculados con pago vencido

CONCEPTO 20095-129830 del 10-06-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	4810	Extraordinarios
	1.2	5808	Otros gastos ordinarios	
	1.3	5815	Ajuste de ejercicios anteriores	
Subtema			Reconocimiento de excedentes de facturación no registrados por contratos de capitación y atención a vinculados con pago vencido	

Doctor
ANTONIO JIMÉNEZ LARRARTE
Gerente
Hospital San Jerónimo E.S.E.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20095-129830, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

La entidad realiza anualmente contrato con la Gobernación de Córdoba para la prestación de servicios de salud a la población pobre no cubierta. Si bien dicho contrato no es por capitación (no se recibe por parte de la Gobernación una base de datos que nos permita conocer el número de usuarios), se realiza por eventos, pero con techo presupuestal, lo que equivale a un monto fijo mensual.

Mensualmente se van generando excedentes de facturación que por la naturaleza del contrato no son reconocidos, lo cual ocasiona un incremento progresivo en los saldos de cartera no recuperable.

Como política interna se había establecido mostrar anualmente en los estados financieros los montos acumulados de dicha cartera, para poder solicitar al FOSYGA la asignación de algunos recursos sobre ese costo social en el que está incurriendo la entidad cada año.

A 31 de diciembre de 2008 los estados financieros reflejan unos saldos de cartera no reconocida por \$8.438.654.000.

Dicho valor debería ser descargado de los estados contables usando como contrapartida la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES; pero con el ánimo de no reflejar en el estado de resultados de un solo año la pérdida que le generaría el registro de los excedentes acumulados durante los tres últimos años, ¿sería pertinente descargar esos saldos de cartera incobrable contra la cuenta 3225-RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES, toda vez que dichas utilidades fueron el producto de una venta de servicio que no se pudo recuperar? De no ser así, ¿cuál sería el registro más apropiado?

CONSIDERACIONES

El literal j) del artículo 156 de la Ley 100 de 1993 establece, entre otras, la siguiente característica del Sistema General de Seguridad Social en Salud:

"j) Con el objeto de asegurar el ingreso de toda la población al Sistema en condiciones equitativas, existirá un régimen subsidiado para los más pobres y vulnerables que se financiará con aportes fiscales de la Nación, de los departamentos, los distritos y los municipios, el Fondo de Solidaridad y Garantía y recursos de los afiliados en la medida de su capacidad;" (...) (Subrayado fuera de texto).

Además, el artículo 157 determina los tipos de participantes en el Sistema General de Seguridad Social en Salud, para lo cual señala: *"todo colombiano participará en el servicio esencial de salud que permite el Sistema General de Seguridad Social en Salud. Unos lo harán en su condición de afiliados al régimen contributivo o subsidiado y otros lo harán en forma temporal como participantes vinculados;" (...)* (Subrayado fuera de texto).

Adicionalmente, el literal b) de este mismo artículo define a las personas vinculadas al Sistema, así: *"Los participantes vinculados son aquellas personas que por motivos de incapacidad de pago y mientras logran ser beneficiarios del régimen subsidiado tendrán derecho a los servicios de atención de salud que prestan las instituciones públicas y aquellas privadas que tengan contrato con el Estado."* (Subrayado fuera de texto).

El literal p) del artículo 214, que trata de los recursos del Régimen, determina que: *"La Nación y las entidades territoriales, a través de las instituciones hospitalarias públicas o privadas en todos los niveles de atención que tengan contrato de prestación de servicios con él para este efecto, garantizarán el acceso al servicio que ellas prestan a quienes no estén amparados por el Sistema General de Seguridad Social en Salud, hasta cuando este logre la cobertura universal."* (Subrayado fuera de texto).



De otra parte, los numerales 2 y 3 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud (IPS) del manual de procedimientos, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"2. CONTRATOS POR EVENTO

Los contratos por evento consisten en que la IPS factura los servicios prestados a los usuarios, de acuerdo con los términos contractuales, y la entidad contratante asume el pago de dicha prestación. Estos contratos pueden pactarse con pago vencido o anticipado. La causación del ingreso debe efectuarse con base en el contrato o convenio, los soportes de la prestación del servicio y el manual de tarifas.

Si el contrato se pacta con pago vencido, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

Si en el contrato se pacta el pago anticipado, cuando se reciban los recursos se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Con la prestación del servicio, se debita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD.

3. CONTRATOS DE CAPITACIÓN Y DE ATENCIÓN A VINCULADOS.

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 580814-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, previa disminución del ingreso por el margen en la contra-

tación 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.

Si en el contrato se pacta el pago anticipado, cuando se reciban los recursos se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO. Con la prestación del servicio, se debita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se acredita la subcuenta que corresponda de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Si la prestación del servicio supera el valor del contrato, se debita la subcuenta 580814-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, previa disminución del ingreso por margen en la contratación de servicios de salud, si existiere y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 4312-SERVICIOS DE SALUD. Si la prestación del servicio es inferior al valor del contrato, se debita la subcuenta 291007-Ventas, de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO y se acredita la subcuenta 480822-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 4808-OTROS INGRESOS ORDINARIOS, previa disminución del gasto por margen en la contratación de servicios de salud, si existiere.

Tratándose de los contratos de atención a vinculados y considerando que estos usuarios deben pagar una cuota de recuperación por el servicio recibido, cuando la IPS decida condonar esta cuota, debita la subcuenta 550207-Condonación servicios de salud a vinculados, de la cuenta 5502-SALUD y acredita la subcuenta 140913-Cuota de recuperación, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD".

En este sentido, el caso consultado por la entidad se enmarca dentro de lo que se define como un contrato de capitación y atención a vinculados con pago vencido, dadas las características definidas por la entidad. El procedimiento establece que para este tipo de contratos la IPS debe causar el ingreso por la prestación del servicio con base en los servicios facturados a los pacientes y al finalizar el mes debe comparar el valor de la facturación con el valor del contrato, con el fin de establecer si el valor facturado es superior o inferior al valor del contrato. De esta comparación se efectuará el reconocimiento de un gasto o un ingreso por margen en la contratación de servicios de salud, respectivamente.

Además, teniendo en cuenta que la entidad no ha reconocido el gasto en los periodos correspondientes, deberá



realizar los ajustes respectivos afectando el período corriente a través de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, cuya descripción y dinámica establecen 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.

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”.

En el evento de que a la IPS se le cancele el valor sobrefacturado reconocerá este valor como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008-Recuperaciones.

CONCLUSIÓN

Dadas las características del contrato para la prestación de servicios de salud suscrito por la entidad, se concluye que se trata de un contrato de capitación y atención a vinculados con pago vencido, considerando que se establece una suma fija predefinida que paga la entidad contratante, y la IPS se obliga a prestar el servicio de salud, con independencia de su frecuencia o demanda. Al finalizar el mes debe comparar el valor de la facturación con el valor del contrato, con el fin de establecer si el valor facturado es superior o inferior al valor del contrato.

Si el valor de la facturación es mayor que el valor del contrato, la diferencia se reconoce como un gasto en la subcuenta 580814-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, previa disminución del ingreso por el margen en la contratación de servicios de salud, si existiere, y como contrapartida la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

Además, considerando que la entidad no ha reconocido el gasto en los períodos correspondientes, deberá realizar los ajustes respectivos afectando el período corriente a través de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

En caso de que a la IPS se le cancele el valor sobrefacturado deberá reconocer este valor como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008-Recuperaciones.

- e. CONCEPTO 20095-129917. Reconocimiento de partidas bancarias pendientes de clasificar

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros. Literal c.

- f. CONCEPTO 200910-135302. Procedimiento de depuración de saldos contables registrados en la cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros, con elevada antigüedad

CONCEPTO 200910-135302 del 20-10-09				
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 2.1	4810	Extraordinarios Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Procedimiento de depuración de saldos contables registrados en la cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros, con elevada antigüedad	

Doctora
MARÍA TERESA BOTERO BOTERO
Contadora General
Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135302, en la cual consulta el procedimiento, los

registros contables y los documentos soportes para depurar algunas partidas con elevada antigüedad correspondientes a valores descargados por los bancos que no ha sido posi-



ble identificar, a pesar de haber elevado un sinnúmero de solicitudes a las diferentes entidades bancarias. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

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".

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".

El artículo 2º de la Ley 87 de 1993, establece: "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 orientarán 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;
- 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; (...)"

En lo relacionado con los elementos para el Sistema de Control Interno, el artículo 4º de la citada 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".

El artículo 6º del mismo texto normativo, expresa que "El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno

en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad 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).

Por lo anterior, 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.

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 citada resolución, 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". (Subrayado fuera de texto).



Por su parte, el inciso 4 del numeral 3.2 de la citada resolución, expresa: *"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"*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 4.1 de la misma resolución, establece textualmente en el ítem 12, como control dentro de las actividades del proceso contable, *"Identificar la existencia y funcionalidad de procedimientos para la elaboración, revisión y depuración oportuna de las conciliaciones bancarias, que implique control sobre la apertura y utilización adecuada de las cuentas bancarias"*. (Subrayado fuera de texto).

Con base en las anteriores consideraciones, 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 tal sentido, la norma contable no establece un procedimiento para llevar a cabo las acciones relacionadas con las conciliaciones bancarias, quedando a discreción de las entidades contables públicas, en razón a que le corresponde a la entidad la responsabilidad constitucional y legal de diseñar e implementar métodos y procedimientos de control interno, así como los manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar sus actividades.

En relación con los registros contables es necesario precisar que en la medida que se vayan adelantando las gestiones administrativas para la depuración, se deben hacer los ajustes contables que correspondan de acuerdo con el resultado del análisis. No obstante lo anterior, es oportuno retomar lo señalado en el expediente 20098-133975 del 7 de septiembre de 2009, en el sentido de que *"si adelantadas las acciones y gestiones administrativas necesarias para lograr la depuración de la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS, no es posible identificar los terceros que permitan el registro contable correspondiente, puede proceder al reconocimiento como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS"*.

Por su parte, el párrafo 337 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con las Normas técnicas relativas a los soportes de contabilidad, señala que *"Los documentos soporte comprenden las relaciones, escritos o mensajes de datos que son indispensables para efectuar los registros contables de las transacciones, hechos y operaciones que realicen las entidades contables públicas. Deben adjuntarse a los comprobantes de contabilidad, archivar y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos"*. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, establece como documento soporte de los registros contables, todo escrito o relación que le permita a

la entidad sustentar la razonabilidad de sus operaciones, así como el origen y desarrollo de cada una de ellas. Estos documentos pueden ser de origen interno o externo.

Por su parte, los incisos 2 y 3 del numeral 3.7 de la Resolución 357 de 2008, establece 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".

Por lo anterior, los documentos que soportan el registro contable de la depuración, corresponden a todos aquellos actos que han sido documentados que evidencian las gestiones administrativas desarrolladas por la administración y que son necesarios para el registro contable de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, con el fin de que respalden dichos registros, y que la información pueda ser verificable y comprobable.

CONCLUSIÓN

Con base en las normas constitucionales y legales, le corresponde a la entidad contable pública la responsabilidad de diseñar e implementar métodos y procedimientos de control interno, así como elaborar los manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar sus actividades. En consecuencia, la norma contable no establece un procedimiento para llevar a cabo las acciones administrativas relacionadas con las conciliaciones bancarias.

En cuanto a los registros contables es necesario precisar que en la medida que se vayan adelantando las gestiones administrativas para la depuración, se deben hacer los ajustes contables que correspondan de acuerdo con el resultado del análisis. No obstante lo anterior, los valores registrados en la cuenta 2905-RECAUDOS A FAVOR DE TERCEROS para la que no es posible identificar los terceros que permitan el registro contable correspondiente, se registran en la subcuenta 481090-Otros ingresos extraordinarios, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Finalmente, los documentos que soportan el registro contable de la depuración corresponden a todos aquellos escritos, comprobantes de pago o egresos, extractos bancarios y conciliaciones bancarias, y demás actos que han sido documentados que evidencian las gestiones administrativas desarrolladas por la administración y que son necesarios para el registro contable de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, con el fin de que respalden dichos registros, y que la información pueda ser verificable y comprobable.



- g. CONCEPTO 20099-135103. Reconocimiento del deducible en las reclamaciones por pólizas de garantías de seguros para cubrir al ente público contra fallos o sentencias judiciales

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1470-Deudores. Literal k.

- h. CONCEPTO 20095-130102. Depuración contable de inversiones y cuentas por pagar

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal. Literal h.

- i. CONCEPTO 200910-135784. Procedimiento contable en el caso de demandas contra los arrendatarios de la Central Cavasa: Reconocimiento de ingreso por el mayor valor de la sentencia, laudo o conciliación

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5304- Provisión para deudores. Literal d.

- j. CONCEPTO 200910-135888. Reconocimiento de faltantes y sobrantes de inventarios

CONCEPTO 200910-135888 del 04-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4810 Extraordinarios
		1.2	5810 Extraordinarios
	Subtema		Reconocimiento de faltantes y sobrantes de inventarios
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5810 Extraordinarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de Inventarios de medicamentos vencidos
3	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Procedimiento para la anulación de cheques, por no cumplir con los requisitos establecidos
4	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	3255 Patrimonio institucional incorporado Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Reconocimiento de las diferencias entre la información contable y el inventario físico de las propiedades, planta y equipo

Doctora
ANA MILENA RAMÍREZ
ESE Hospital Orito

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135888, relacionada con los hallazgos encontrados

por la entidad en la realización de inventarios físicos de inventarios y propiedades, planta y equipo, y el procedimiento a seguir para la cancelación de cheques, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:



1. ¿Cuál es el tratamiento contable que se debe dar a los faltantes y sobrantes de los inventarios de medicamentos?
2. ¿Cuál es el tratamiento contable que debe darse a los medicamentos e insumos vencidos?
3. ¿Cuál es el procedimiento adecuado para la cancelación de cheques? ¿Debe realizarse algún cobro por la anulación de los mismos?
4. Manifiesta en su consulta que de acuerdo con el inventario físico realizado a las propiedades, planta y equipo se encontró un mayor valor del que se encuentra registrado contablemente, por lo cual consulta: ¿qué cuentas se deben afectar para registrar el mayor valor de la propiedad, planta y equipo?

CONSIDERACIONES

1.1. Faltantes y sobrantes de inventarios

El Catálogo General de Cuentas (CGC), contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, "*Representa el valor de los elementos que han sido adquiridos o producidos por la entidad contable pública para ser consumidos o utilizados en forma directa, en la prestación de los servicios de salud, hotelería, mantenimiento, servicios públicos domiciliarios, documentación e identificación, entre otros.*"

DINÁMICA

SE DEBITA CON:

2- El valor de los ajustes por sobrantes de inventarios

SE ACREDITA CON:

3- El valor de los materiales determinados como faltantes o dados de baja por imperfectos, rotura, mermas". (Subrayado fuera de texto).

Así, tratándose de los faltantes de inventarios, 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.

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 su parte, en relación con los sobrantes de medicamentos, el mismo texto normativo señala que la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, "*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".

1.2. Inventarios vencidos

El Catálogo General de Cuentas-CGC señala que la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS "*Representa el valor de los gastos que surgen de transacciones y hechos que son claramente distintos de las actividades ordinarias, que no se espera que sean frecuentes y que están fuera del control de la entidad contable pública*". Por lo cual, el retiro de medicamentos e insumos vencidos debe reconocerse como un gasto extraordinario.

2. Anulación de cheques

En relación con el procedimiento que debe seguir la entidad para la anulación de cheques, por no cumplir con los requisitos establecidos por la entidad, esta debe proceder de conformidad con lo señalado en los Manuales internos que se hayan establecido. De no existir dichos documentos, la entidad tiene la responsabilidad y autonomía para fijar las políticas a seguir en el caso objeto de su consulta.

3. Diferencias entre la información contable y el inventario físico de las propiedades, planta y equipo

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 citada 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 Nacional de Contabilidad Pública. (...)*
- c) *Promover la cultura del autocontrol por parte de los ejecutores directos de las actividades relacionadas con el 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".*

En ese sentido, tratándose de propiedades, planta y equipo que no se encontraban reconocidas en la contabilidad, el Catálogo General de Cuentas (CGC), establece que 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 u obligaciones recibidos de otras entidades contables públicas. Los bienes y derechos recibidos de otras entidades contables públicas se reconocen como patrimonio institucional incorporado, siempre que constituyan formación bruta de capital.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de bien, derecho u obligación que se incorpore". (Subrayado Fuera de texto).

Si el mayor valor encontrado en el inventario físico de las propiedades, planta y equipo no corresponde al escenario anterior, el tratamiento contable será distinto, teniendo en cuenta que debe identificarse el origen de la diferencia para definir su tratamiento contable.

CONCLUSIÓN

1.1 Una vez la entidad conozca del faltante de inventarios, contablemente debe retirar de sus activos el valor de dichos faltantes, reconociendo un débito a la subcuenta 581006-Pérdida en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, con contrapartida en la subcuenta 151801-Medicamentos, de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS. Adicionalmente, la entidad debe reconocer en cuentas de orden deudoras de control la contingencia derivada de las acciones administrativas, disciplinarias o fiscales que se

adelanten para determinar la responsabilidad del funcionario a cargo.

Por su parte, los sobrantes de inventarios deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 151801-Medicamentos, de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS, y un crédito a la subcuenta 481007-Sobrantes, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

1.2 El retiro de medicamentos e insumos médicos por su vencimiento, debe reconocerse en la subcuenta 581003-Ajustes o mermas sin responsabilidad, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, con contrapartida en la subcuenta respectiva de la cuenta 1518-MATERIALES PARA LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.

2. En relación con el procedimiento que debe seguir la entidad para la anulación de cheques, por no cumplir con los requisitos establecidos por la entidad, esta debe proceder de conformidad con lo señalado en los Manuales internos que se hayan establecido. De no existir dichos documentos, la entidad tiene la responsabilidad y autonomía para fijar las políticas a seguir en el caso objeto de su consulta.

3. Le corresponde a la entidad implementar procedimientos y actividades de control interno en lo relacionado con la verificación, evaluación y documentación que soporten los registros contables, así como la realización de conciliaciones entre la información registrada en la contabilidad y la que tienen los distintos aplicativos y bases de datos diferentes a la contable, a fin de que la información contable cumpla con las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

En ese sentido, la entidad debe atender lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, razón por la cual deberá adelantar las acciones administrativas necesarias para verificar que todas las propiedades, planta y equipo reflejadas en la información contable existen, y que todas aquellas que posee la entidad han sido reconocidas en la contabilidad y han sido reveladas de forma adecuada en los estados contables.

Si producto de los inventarios físicos realizados por la entidad, se establece que existen propiedades, planta y equipo que no se encontraban reconocidas en la contabilidad, la entidad debe proceder a incorporarlas mediante un débito a la subcuenta de la cuenta respectiva, del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, según corresponda al tipo de bien de que se trate, y un crédito a la subcuenta 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Si el mayor valor encontrado en el inventario físico de las propiedades, planta y equipo no corresponde al escenario anterior, el tratamiento contable será distinto, teniendo en cuenta que debe identificarse el origen de la diferencia para definir su tratamiento contable.



k. CONCEPTO 200911-136996. Reconocimiento de los bienes resultantes de las actividades de docencia, investigación y extensión

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1505- Bienes producidos. Literal c.

4815-Ajuste de ejercicios anteriores

a. CONCEPTO 20093-126826. Reconocimiento de menores o mayores ingresos de vigencias anteriores

CONCEPTO 20093-126826 del 29-04-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	4815 Ajuste de ejercicios anteriores
		1.2	5815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema		Reconocimiento de menores o mayores ingresos de vigencias anteriores
2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento Contable para el diligenciamiento y envío de los Reportes Contables Relacionados con la Información Financiera, Económica, Social y Ambiental a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP)
	Subtema	1.1.1	Validación y reportes de saldos con signo negativo

Doctora

ROSALBA CASTAÑO LONDOÑO

Profesional especializado Contabilidad

Corporación Autónoma de Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-126826, en la cual manifiesta que "Cuando en un año se causan ingresos de vigencias anteriores, estos ajustes se manejan en la cuenta 4815 tal y como reza la dinámica de la cuenta, pero cuando cambiamos de vigencia si la causación se va a reversar o el ingreso quedó sobreestimado, dicho registro genera un ingreso débito (negativo), teniendo que acudir a la cuenta 5815, contraviniendo dicha dinámica", por lo cual consulta:

1. "Dado que la reversión de un ingreso de periodos anteriores afecta la cuenta 5815 (ingreso negativo), contraviniendo su dinámica, ¿Cuál es el registro contable para reconocer un menor valor de un ingreso o de un gasto de un periodo anterior?"
2. "¿Cómo se reportan saldos negativos (originados por ejemplo en la cuenta 5815 por reversión de ingresos de periodos anteriores), teniendo en cuenta que el CHIP no los valida?"

CONSIDERACIONES

Para responder su primera pregunta es necesario remitirse al concepto 20085-114085, anexo, emitido por la Contaduría General de la Nación, el cual señala que "1. La cuenta

4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES debe acreditarse por los ingresos no registrados en periodos 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-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES se debita por los gastos dejados de registrar o mayores valores de estos, que corresponden a periodos 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". (Subrayado fuera del texto), concluyéndose que el tratamiento contable establecido en el Régimen de Contabilidad Pública establece el reconocimiento de ajustes a los ingresos de periodos anteriores como mayor o menor valor de la cuenta 4815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, sin afectar la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES; y, en contraste, los ajustes a gastos de periodos anteriores no afectan la cuenta del ingreso que para estos mismos efectos establece el Catálogo General de Cuentas.

Para responder a su segunda pregunta, acerca de la validación y reporte de saldos "negativos", el Procedimiento Contable para el diligenciamiento y envío de los Reportes



Contables Relacionados con la Información Financiera, Económica, Social y Ambiental a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP), que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *“Los valores deben ser positivos, es decir, sin signo. Se exceptúan las subcuentas que tengan el atributo “NATURALEZA” contrario a la de su clase, como sucede con las cuentas valuativas relativas a la Depreciación, Provisiones, Amortizaciones, Agotamiento y aquellas subcuentas, cuentas y grupos que siendo de igual NATURALEZA a la de la clase, por situaciones extraordinarias la dinámica permite saldos contrarios, como sucede con las cuentas Resultado del ejercicio, Pensiones actuales por amortizar, Patrimonio público incorporado y la clase Patrimonio, entre otras. Estas excepciones se reportan con signo negativo (Atributo de la cuenta “Ambisigno”)”, concluyéndose el saldo “débito” de la cuenta 4815 –AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, puede validarse y reportarse a través del CHIP con saldo negativo, contrario a la naturaleza de la cuenta, pues su configuración en el Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública responde a su descripción y dinámica establecidas en el Catálogo General de Cuentas (CGC), que hace parte integral del Régimen de Contabilidad Pública.*

CONCLUSIÓN

De acuerdo con los antecedentes citados, se concluye que:

1. La dinámica de la cuenta 4815–AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, establecida en el Catálogo General de Cuentas, se refiere al reconocimiento de mayores o menores valores como consecuencia de correcciones en el registro de ingresos de vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos, sin que deba afectarse la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.
2. El reporte de información contable a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP) permite la validación y reporte de saldos con signos negativos únicamente cuando la descripción y dinámica de una cuenta permiten el reconocimiento de valores con el atributo “NATURALEZA” contrario a la de su clase, en concordancia con el Régimen de Contabilidad Pública. La dinámica de la cuenta 4815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, permite movimientos débitos y créditos para reconocer los valores que por este concepto pueden validarse y reportarse con signo negativo, en razón a su atributo “ambisigno” establecido en el CHIP.

- b. CONCEPTO 20095-129421. Reconocimiento modificaciones realizadas a la cartera por reclamaciones de años anteriores

Ver: III. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal t.

- c. CONCEPTO 20095-129980. Reconocimiento contable de recursos recibidos, en desarrollo de convenio de concurrencia entre la Nación - Ministerio de Salud - Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, Departamento de Caldas, Municipio de Manizales y el Hospital Rafael Henao Toro

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1901-Reserva Financiera Actuarial. Literal c.

- d. CONCEPTO 200910-135212. Reconocimiento del ajuste originado en la doble contabilización de la facturación en periodos anteriores, e inviabilidad de afectar la cuenta de excedentes de ejercicios anteriores

CONCEPTO 200910-135212 del 26-10-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	4815	Ajustes de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del ajuste originado en la doble contabilización de la facturación en periodos anteriores, e inviabilidad de afectar la cuenta de excedentes de ejercicios anteriores	

Doctor

JAIME ANDRÉS HOYOS GIRALDO

Contador

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 200910-135212 en la cual consulta el registro con-

table del ajuste originado en la doble contabilización de la facturación en periodos anteriores, lo cual se ve reflejado en una sobreestimación de la cartera. Sobre el particular me permito manifestar lo siguiente:



CONSIDERACIONES

Una de las características cualitativas de la información contable pública contempladas en el Régimen de Contabilidad Pública (RCP), es la confiabilidad. Al respecto el párrafo 103 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP señala: *“la información contable pública es confiable si constituye la base del logro de sus objetivos y si se elabora a partir de un conjunto homogéneo y transversal de principios, normas, técnicas y procedimientos que permitan conocer la gestión, el uso, el control y las condiciones de los recursos y el patrimonio público. Para ello, la confiabilidad es consecuencia de la observancia de la razonabilidad, la objetividad y la verificabilidad”*.

El énfasis para este caso está en la razonabilidad que indica que *“la información contable es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”* (Subrayado fuera del texto); por tanto, para garantizar estos atributos en la información contable pública es que se hace necesaria la elaboración de los ajustes correspondientes.

De otra parte, la cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES contenida en el CATÁLOGO General de Cuentas, se describe como aquella 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”* (Subrayado fuera del texto), y en su dinámica se indica que esta se debita *“con el valor de los ajustes de los mayores valores causados”* y *“la contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección”*.

Por consiguiente, al debitar la subcuenta correspondiente a la cuenta 4815- AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES, por *“ajustes de los mayores valores causados”*, la contrapartida es un crédito a la subcuenta y cuenta correspondientes del

grupo 14-DEUDORES. En este orden de ideas, la cuenta de patrimonio por excedentes de ejercicios anteriores, en este caso particular no debe verse afectada por los ajustes correspondientes.

Ahora bien, en el RCP se incluye el Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, dentro de los cuales está, entre otros, el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental; en el numeral 22 dice que debe revelarse la información relacionada con estos ajustes en Notas de Carácter específico, ya que *“se refieren a situaciones particulares sobre la información contable, estructuradas de acuerdo con el Catálogo General de Cuentas y que por su materialidad deben mostrar información adicional cualitativa y cuantitativa, como valor agregado, la cual sirve para interpretar las cifras de los estados contables, por cuanto no solamente las amplían sino que incorporan análisis específicos, en determinadas cuentas, considerando (...) otros aspectos”* mencionados en el referido procedimiento.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo expuesto en las consideraciones, se concluye que el procedimiento a seguir para corregir el doble registro de la facturación es mediante un débito a la subcuenta 481556-Venta de servicios, de la cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito a la subcuenta y cuenta del grupo 14-Deudores.

Como se observa el efecto del ajuste para corregir errores de ejercicios anteriores se debe reconocer en el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental del año en el cual se descubre el error, y en consecuencia, no es posible afectar la cuenta de excedentes de ejercicios anteriores. Adicionalmente, debe revelarse en notas a los estados contables, la información adicional que sea necesaria para una mejor comprensión de los mismos.



- e. CONCEPTO 20098-133365. Reconocimiento del reintegro que el Fondo de Riesgos Profesionales, administrado por Fiduprevisora, debe realizar al Instituto de Seguros Sociales por mayores valores de cotizaciones realizadas en vigencias anteriores

CONCEPTO 20098-133365 del 02-09-09

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS			
1	TÍTULO	1.	
	Tema	1.1	4815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del reintegro que el Fondo de Riesgos Profesionales, administrado por Fiduprevisora, debe realizar al Instituto de Seguros Sociales por mayores valores de cotizaciones realizadas en vigencias anteriores

Doctor

JORGE ELIÉCER GÓMEZ QUINTERO

Director de Contabilidad

Fiduprevisora S.A.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación 20098-133365 mediante la cual consulta el tratamiento contable de un "Reintegro al Instituto de Seguro Social (...) correspondiente a recaudo de vigencias anteriores (...)" en la información contable del fideicomiso de administración y pagos correspondiente al Fondo de riesgos profesionales, teniendo en cuenta que esta entidad elabora la información contable atendiendo las disposiciones de la Superintendencia Financiera de Colombia y homologa para la presentación a la Contaduría General de la Nación, me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 87 del Decreto 1295 de 1994 señala: "Créase el Fondo de Riesgos Profesionales como una cuenta especial de la Nación, sin personería jurídica, adscrita al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, cuyos recursos serán administrados en fiducia. (...)".

Por su parte, el artículo 89 señala los "Recursos del Fondo de riesgos profesionales. El Fondo de Riesgos Profesionales lo conforman los siguientes recursos: a)

El uno por ciento (1%) del recaudo por cotizaciones a cargo de los empleadores. (...)"

En conversación sostenida con el Dr. Luis Herney Álvarez E., Asistente del Director de Contabilidad, nos menciona que los recursos que deben ser reintegrados al Instituto de Seguros Sociales (ISS) corresponden a un mayor valor de las cotizaciones realizadas en vigencias anteriores y reconocidas como un ingreso.

La cuenta 4815-AJUSTES DE EJERCICIOS ANTERIORES se describe, en el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, así: "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 apli-

cación de principios, normas técnicas y procedimientos. La contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección".

La dinámica débito de esta cuenta señala: "SE DEBITA CON: 1. El valor de los ajustes por mayores valores causados".

En ese orden de ideas, el reintegro que el Fondo de Riesgos Profesionales debe realizar al Instituto de Seguros Sociales debe ser reconocido como un menor valor de los ingresos del Fondo, mediante un débito a la Subcuenta 481554-Ingresos Fiscales, Cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES con contrapartida en la Subcuenta 247005-Sistema general de riesgos profesionales, de la Cuenta 2470-RECURSOS RECIBIDOS DE LOS SISTEMAS GENERALES DE PENSIONES Y RIESGOS PROFESIONALES.

CONCLUSIÓN

Si bien la Sociedad Fiduciaria aplica las normas de la Superintendencia Financiera para el registro de las operaciones del encargo fiduciario, para efectos de homologación de la información del Fondo de Riesgos Profesionales administrado por el Ministerio de Protección Social, el reintegro de dineros recaudados en vigencias anteriores del Instituto de Seguros Sociales, debe ser reconocido y revelado en la información contable del Fondo de Riesgos Profesionales mediante un débito a la Subcuenta 481554-Ingresos Fiscales, Cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES con contrapartida en la Subcuenta 247005-Sistema general de riesgos profesionales, de la Cuenta 2470-RECURSOS RECIBIDOS DE LOS SISTEMAS GENERALES DE PENSIONES Y RIESGOS PROFESIONALES.

Cuando el Fondo de Riesgos Profesionales efectúe el pago debita la Subcuenta 247005-Sistema general de riesgos profesionales, de la Cuenta 2470-RECURSOS RECIBIDOS DE LOS SISTEMAS GENERALES DE PENSIONES Y RIESGOS PROFESIONALES y acredita la Subcuenta correspondiente de la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.



- f. CONCEPTO 20097-132874. Inviabilidad de reconocer en cuentas de patrimonio los ajustes por depuración contable de ingresos de vigencias anteriores

CONCEPTO 20097-132874 del 07-09-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 2.1	4815	Ajuste de ejercicios anteriores Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría
	Subtema		Inviabilidad de reconocer en cuentas de patrimonio los ajustes por depuración contable de ingresos de vigencias anteriores	

Doctor
FABIÁN ARANGO LÓPEZ
Contador
Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132874, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:

Manifiesta en su consulta que *“El Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED) fue creado mediante Acuerdo Municipal No. 52 de 2008 “Por medio del cual se transforma el Fondo de Vivienda de Interés Social del Municipio de Medellín (FOVIMED), por el Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín (ISVIMED).”*

Los saldos de la contabilidad del FOVIMED pasan al ISVIMED, el FOVIMED jamás realizó el proceso de saneamiento contable. Hoy en el proceso de revisión y de sostenibilidad contable hemos encontrado cifras que en su momento debieron afectar las cuentas del EAFES y no se realizaron, el descargar estos valores duplicarían el valor de mis ingresos para esta vigencia, lo cual me generaría una pérdida contable del más del 100% del valor de mis ingresos”.

Por lo anterior, solicita concepto en relación con la posibilidad de autorizar al ISVIMED para utilizar una cuenta del patrimonio para reconocer contablemente el resultado de la depuración de las cifras reveladas en los estados contables.

CONSIDERACIONES

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”.*

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”.*

El artículo 2º de la Ley 87 de 1993 establece: *“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 orientarán 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;*
- 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;”*



En lo relacionado con los elementos para el Sistema de Control Interno, el artículo 4º de la citada 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”*.

El artículo 6º del mismo texto normativo expresa que *“ El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad 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).

Por lo anterior, 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.

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 citada 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 Nacional de Contabilidad Pública. (...)*
- c.) *Promover la cultura del autocontrol por parte de los ejecutores directos de las actividades relacionadas con el 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 ar-*

tículo 9º de la Ley 87 de 1993 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan”.

El Catálogo General de Cuentas (CGC), del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que 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 contrapartida corresponde a las subcuentas que registren el tipo de transacción, objeto de corrección”.

Por lo cual, le corresponde a la entidad implementar procedimientos y actividades de control interno en lo relacionado con la 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, así como las demás dependencias del ente público, a fin de que la información contable cumpla con las características cualitativas de la información contable pública como son la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Así las cosas, la entidad debe atender lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, razón por la cual deberá adelantar las acciones administrativas necesarias para verificar que todos los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos reflejados en la información contable existen, y que todos aquellos 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 (PGCP); por lo cual, y teniendo en cuenta que el proceso de depuración contable es permanente en las entidades públicas, se deben continuar adelantando las gestiones administrativas pertinentes que les permita obtener información financiera confiable, relevante y comprensible.

En ese orden de ideas, en relación con los ingresos que no se reconocieron en periodos anteriores, la entidad debe incorporarlos en su contabilidad en la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, utilizando como contrapartida las subcuentas y cuentas que correspondan, dependiendo del ajuste de que se trate.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, corresponde a la entidad implementar procedimientos y actividades de control interno en lo relacionado con la 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, así como las demás



dependencias del ente público, a fin de que la información contable cumpla con las características cualitativas de la información contable pública como son la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Así las cosas, la entidad debe atender lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública, razón por la cual deberá adelantar las acciones administrativas necesarias para verificar que todos los activos, pasivos, ingresos, gastos y costos reflejados en la información contable existen, y que todos aquellos 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 (PGCP); por lo cual, y

teniendo en cuenta que el proceso de depuración contable es permanente en las entidades públicas, se deben continuar adelantando las gestiones administrativas pertinentes que les permita obtener información financiera confiable, relevante y comprensible.

En ese orden de ideas, en relación con los ingresos que no se reconocieron en períodos anteriores, la entidad debe incorporarlos en su contabilidad en la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, utilizando como contrapartida las subcuentas y cuentas que correspondan, dependiendo del ajuste de que se trate.

- g. CONCEPTO 20095-129912. Condiciones para el reconocimiento por parte del Consorcio FIDUFOSYGA del ingreso por comisión fiduciaria por recobros de medicamentos no POS y fallos de tutela

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal I.

- h. CONCEPTO 20099-134502. Depuración contable de consignaciones bancarias sin identificar

CONCEPTO 20099-134502 del 28-09-09				
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 2.1	4815	Ajuste de ejercicios anteriores Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema		Depuración contable de consignaciones bancarias sin identificar	

Doctor
ÉLMER GARCÍA CAICEDO
Jefe División Financiera
CEDELCA S.A. ESP.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20099-134502 en la cual consulta sobre el proceso a seguir para depurar de los estados contables de CEDELCA S.A. E.S.P. partidas que han sido incorporadas, por depósitos a diferentes cuentas bancarias que no tenían un concepto específico por desconocer su origen.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su comunicación, debemos remitirnos al numeral 3 de la Resolución 357 de 2008, que trata sobre los Procedimientos de Control Interno Contable, el cual establece que: “Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

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". (Subrayado fuera de texto).

Por su 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 ese orden de ideas, y con el fin de que se cumplan las características cualitativas de la información contable pública, previo a la realización de las acciones de tipo administrativo que permitan evidenciar que se han agotado las posibilidades para identificar el concepto y el origen de los recursos, la entidad debe 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.

Para el efecto, la entidad deberá acreditar la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y debitar el saldo objeto de depuración que venía acumulando en la subcuenta 245590-Otros depósitos, de la cuenta 2455-DEPÓSITOS RECIBIDOS EN GARANTÍA.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que, previo a la realización de las acciones de tipo administrativo que permitan evidenciar que se han agotado las posibilidades para identificar el concepto y el origen de los recursos, la entidad debe continuar el proceso de depuración contable y proceder a realizar un ajuste a las cuentas de los ingresos de ejercicios anteriores y cancelar el saldo que venía acumulando en la cuenta de Depósitos Recibidos en Garantía.



5. GASTOS

a. CONCEPTO 20093-127262. Reconocimiento de Arrendamientos pagados en especie

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal e.

51-DE ADMINISTRACIÓN

a. CONCEPTO 20093-127313. Inviabilidad de amortizar el impuesto predial.

CONCEPTO 20093-127313 del 22-05-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	51	De administración
		1.2	52	De operación
	Subtema		Inviabilidad de amortizar el impuesto predial	
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1905	Bienes y servicios pagados por anticipado
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de pólizas de seguros	
3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1920	Bienes entregados a terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de bienes entregados en comodato por parte de una empresa pública	
4	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	5805	Financieros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la prima en compra de opciones	

Doctora

LUCY HERRERA BARRERA

Líder Comisión Auditoría Foncafé

Contraloría General de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-127313, en la cual comenta que se está realizando la Auditoría Gubernamental con Enfoque Integral al Fondo Nacional del Café, administrado por la Federación Nacional de Cafeteros de Colombia, y producto de la misma han surgido algunas inquietudes contables relacionadas con los siguientes temas:

Una primera inquietud se refiere a los gastos pagados por anticipado, como el impuesto predial, el cual el Fondo lo amortiza mensualmente llevando al gasto, pero los gastos de seguros se registran directamente como tal sin amortización, con el argumento que aplican lo señalado para los bienes de menor cuantía de las propiedades, planta y equipo, lo cual considera la Contraloría que no es aplicable y solicitan el concepto de la Contaduría General de la Nación al respecto.

Una segunda inquietud se refiere a los bienes entregados en comodato, en donde el Fondo entrega en comodato bienes al Departamento del Valle los cuales continúan registrados como propiedades, planta y equipo y luego reclasificados a Otros Activos, para lo cual requieren conocer el tratamiento cuando es la Empresa Pública quien entrega a otra entidad del Gobierno General.

La última inquietud tiene que ver con el tratamiento contable de la prima en compra de opciones.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a las inquietudes presentadas es importante señalar, en primera instancia, que el Fondo Nacional del Café fue excluido del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública por cuanto se enmarca dentro de lo señalado en la Resolución 354 de 2007, la cual en el párrafo del artículo 5° señala:



"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, 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." (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, la Contaduría General de la Nación considera que es importante definir con el Fondo cuáles son las normas contables que aplica. Ahora bien, si a pesar de no estar obligado a aplicar el Régimen de Contabilidad Pública la administración ha decidido aplicarlo, entonces se debe sujetar a los lineamientos establecidos en él.

Con relación a los gastos pagados por anticipado, no son precisamente los impuestos los que deban registrarse en la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO habilitada para este fin, dado que los conceptos que han sido habilitados son distintos a impuestos. El reconocimiento y pago de impuestos, como el predial, afecta directamente las cuentas de Gastos o Costos, según corresponda.

Con relación al pago de seguros, la entidad podría decidir como política contable registrar directamente afectando el Gasto o Costo, o registrarlo inicialmente en la subcuenta respectiva de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS PAGADOS POR ANTICIPADO, para que a partir de allí, se establezca un proceso de amortización para llevar al Gasto o Costo según corresponda. Lo importante es que esté contemplado en las políticas y prácticas contables de la entidad, y que no quede solo al criterio particular de quien va a realizar el registro contable en su momento.

Para los bienes que correspondan a propiedades, planta y equipo, que se entregan en comodato por parte del Fondo al Departamento del Valle, es importante señalar lo definido en el numeral 25 relacionado con Bienes de Uso Permanente Sin Contraprestación del Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, el cual señala:

"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 criterio general adoptado para el reconocimiento de estos bienes (propiedades, planta y equipo) y circunstancias

(comodato) es que cuando la operación se realice entre entidades de Gobierno General, se deben reconocer como propiedades, planta y equipo por parte de quien los recibe, y se deben descargar de los activos de la entidad que los entrega, llevando un control en cuentas de orden. Pero, si en la operación interviene una Empresa Pública, bien sea porque entrega o recibe, o de otra empresa o de una entidad de gobierno general, el reconocimiento para quien entrega es solo una reclasificación contable del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO al grupo 19-OTROS ACTIVOS, cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y un reconocimiento en cuentas de orden acreedoras de control, cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, para quien recibe los bienes en las condiciones señaladas.

Finalmente y con relación al tratamiento contable de la Prima en compra de opciones, se debe indicar que el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, contiene el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, el cual en el inciso 5 del numeral 2. Reconocimiento de inversiones de administración de liquidez, establece que *"La prima en compra de opciones se reconoce debitando la subcuenta 580566-Prima en compra de opciones, de la cuenta 5805-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. No obstante, la prima podrá diferirse siempre que los beneficios asociados se esperen recibir en el futuro, caso en el cual el débito corresponde a la subcuenta 191038-Prima en compra de opciones, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS."*

El mismo procedimiento en el numeral 25, Reconocimiento de instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, define que *"Por su parte, la prima en compra de opciones se reconoce debitando la subcuenta 580566-Prima en compra de opciones, de la cuenta 5805-FINANCIEROS y acreditando la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS. No obstante, podrá diferirse siempre que los beneficios asociados se esperen recibir en el futuro, caso en el cual el débito corresponde a la subcuenta 191038-Prima en compra de opciones, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS."*

La norma técnica relativa a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, específicamente en cuanto a los otros gastos, define en el párrafo 291 que *"Los otros gastos comprenden los flujos de salida de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos por partidas extraordinarias."*



La cuenta 5805-FINANCIEROS se describe como *“el valor de los gastos incurridos por la entidad contable pública originados en el manejo del portafolio de inversiones y en la amortización del descuento en colocación de bonos y títulos, entre otros.”*

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas que integran el grupo 12-Inversiones e Instrumentos Derivados y las subcuentas de la cuenta 1910-Cargos Diferidos, según corresponda.” (Subrayado fuera de texto).

Finalmente, revisada la estructura del Catálogo General de Cuentas, contiene las subcuentas 191038-Prima en compra de opciones, de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS, y 580566-Prima en compra de opciones, de la cuenta 5805-FINANCIEROS.

De lo anterior se puede concluir que el registro efectuado por el Comité del Valle del valor de la prima en compra de opciones, en la subcuenta 580566-Prima en compra de opciones, está acorde con lo definido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que:

1. El reconocimiento y pago de impuestos, como el predial, afecta directamente las cuentas de Gastos o Costos, según corresponda. Con relación al pago de Seguros, la entidad podría decidir como política contable registrar directamente afectando el Gasto o Costo, o registrarlo inicialmente en la subcuenta respectiva de la cuenta 1905-BIENES Y SERVICIOS

PAGADOS POR ANTICIPADO, para a partir de allí, establecer un proceso de amortización para llevar al Gasto o Costo según corresponda. Lo importante es que esto esté contemplado en las políticas y prácticas contables de la entidad, y que no quede sólo al criterio particular de quien va a realizar el registro contable en su momento.

2. El criterio general adoptado para el reconocimiento de los bienes (propiedades, planta y equipo) que se entregan en comodato es que cuando la operación se realice entre entidades de Gobierno General, se deben reconocer como propiedades, planta y equipo por parte de quien los recibe, y se deben descargar de los activos de la entidad que los entrega, llevando un control en cuentas de orden. Pero, si en la operación interviene una Empresa Pública, bien sea porque entrega o recibe, o de otra empresa o de una entidad de gobierno general, el reconocimiento para quien entrega es solo una reclasificación contable del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO al grupo 19-OTROS ACTIVOS, cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, y un reconocimiento en cuentas de orden acreedoras de control, cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS, para quien recibe los bienes en las condiciones señaladas.
3. El registro efectuado por el Comité del Valle del valor de la prima en compra de opciones, en la subcuenta 580566-Prima en compra de opciones, está acorde con lo definido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

5101-Sueldos y salarios

- a. CONCEPTO 20092-125389. Reconocimiento de retardos y tiempo no laborado

CONCEPTO 20092-125389 del 03-04-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	5101	Sueldos y salarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de retardos y tiempo no laborado	

Doctor
 HUMBERTO OSPINA PÉREZ
 Contralor Auxiliar de Control Fiscal y Apoyo Financiero
 Contraloría Municipal de Villavicencio

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-125389, relacionada con el informe de la Auditoría General de la República en la cual informa:

La Contraloría Municipal de Villavicencio es una entidad con autonomía administrativa y presupuestal que recibe transferencias del municipio de Villavicencio, las cuales se utilizan en su totalidad en gastos de funcionamiento.



Mediante la Resolución 109 de 2006, la Contraloría Municipal de Villavicencio determinó efectuar descuentos de nómina a los funcionarios por retardos, por lo cual, se configuró en el módulo de contabilidad el mecanismo para que al momento de realizar el respectivo descuento se afectara la cuenta de gasto, además de hacer los registros pertinentes, tanto en la cuenta de sueldos de personal como en las cuentas por pagar por concepto de salarios.

La Contraloría Municipal reintegró a la Tesorería Municipal los recursos descontados, por cuanto no se habían ejecutado presupuestalmente.

Por su parte, la Auditoría General de la República en su informe de auditoría determinó un hallazgo, argumentando que se deben registrar los valores descontados a los empleados en las vigencias 2006 y 2007.

Por lo anterior, consulta cuál es el registro contable para el reconocimiento de los descuentos correspondientes al tiempo no laborado en las vigencias 2006 y 2007.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud es necesario referenciar el artículo 3º de la Resolución 109 de 2006 de la Contraloría Municipal de Villavicencio, donde estableció que *“A los funcionarios que no cumplan con el horario de trabajo asignado por la Contraloría Municipal de Villavicencio se procederá a descontarles en forma proporcional de su salario el monto que corresponda por los servicios que no hayan sido laborados por llegadas tardes o por salir antes de terminar la jornada laboral o por no asistir al sitio de trabajo”* (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con lo informado por la Contraloría Municipal de Villavicencio, en el momento de causar la nómina reconoció como gasto el valor correspondiente al tiempo no laborado y posteriormente lo disminuyó acreditando los descuentos por este concepto en la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, lo cual no era procedente de acuerdo con lo establecido en la descripción de esta cuenta.

El Catálogo General de Cuentas (CGC) del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala que la cuenta 5101 ó 5202-SUELDOS Y SALARIOS: *“Representa el valor de la remuneración causada a favor de los empleados, como retribución por la prestación de sus servicios a la entidad contable pública*. (Subrayado fuera de texto).

Se evidencia que no hay prestación de servicios durante el tiempo no laborado, razón por la cual no debían incluirse los descuentos en el gasto causado.

Así mismo, el CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), expresa que la cuenta 2425-ACREEDORES: *“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 (...)”*.

De acuerdo con lo anterior, la Contraloría Municipal de Villavicencio, en el momento de causar la respectiva nómina, no debía reconocer el descuento en las cuentas de acreedores.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que en el registro del gasto por nómina efectuado por la Contraloría Municipal de Villavicencio se estaba presentando una sobrevaloración en el reconocimiento, la cual se subsana mediante un registro crédito en la misma cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, procedimiento que no era el adecuado.

La Contraloría Municipal de Villavicencio, para efectos del reconocimiento y registro del gasto por nómina, no debe incluir los valores correspondientes al tiempo no laborado. De esta forma no hay lugar a registro crédito en la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS.

- b. CONCEPTO 200812-124005. Viabilidad de reconocer honorarios como gastos de personal, y su desagregación como administrativos y operativos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4810-Extraordinarios. Literal a.



c. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento incentivo a empleados por resultados

CONCEPTO 20099-134501 del 05 -11-09			
1-6	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5101 Sueldos y salarios
		1.1	76 Servicios hoteleros y de promoción turística
		1.2	2510 Pensiones y prestaciones económicas por pagar
		1.3	5102 Contribuciones imputadas
		1.4	5220 Impuestos, contribuciones y tasas
		1.5	5101 Sueldos y salarios
	1.6	2445 Impuesto al Valor Agregado	
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento incentivo a empleados por resultados
		1.2.1	Reconocimiento de pensiones de jubilación a cargo de la entidad.
1.3.1		Reconocimiento de beneficios al personal	
1.4.1		Reconocimiento de Impuesto de avisos y tableros	
1.5.1		Reconocimiento de Prima técnica a directivos	
1.6.1		Reconocimiento de IVA Descontable	
7-8	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL-PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.
		2.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento Impuestos asumidos por compras en el exterior
		2.1.1	Reconocimiento de transacciones en las subcuentas de "Otros"

Mayor General (R)

ORLANDO SALAZAR GIL

Gerente General

Sociedad Hotelera Tequendama S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20099-134501, en la cual solicita que se le indique el registro contable de algunas operaciones realizadas por la sociedad tales como: incentivos por resultados a empleados, pensiones de jubilación a cargo de la entidad, auxilio funerario de familiares y apoyo por nacimiento, impuesto de avisos y tableros, prima técnica a directivos, IVA descontable, y la asunción del pago de impuestos por negociaciones efectuadas con compañías del exterior. Adicionalmente solicita la autorización para la apertura de las subcuentas para el reconocimiento y revelación de las anteriores operaciones, en procura de evitar que los valores de las subcuentas denominadas "otros" superen el 5% respecto de la cuenta a la cual pertenecen.

Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud, en el sentido que se plantea:

CONSIDERACIONES

1. Incentivo por resultados a empleados

Para indicarle el concepto del Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), que se debe utilizar para reconocer y revelar los incentivos por resultados otorgados a los empleados, es necesario conocer con precisión la actividad a la cual se dedican los empleados objeto del incentivo.

El párrafo 285 del Plan General de Contabilidad Pública del RCP establece que "Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico." Por lo tanto, si las funciones de los empleados están asociadas con dichas actividades, el incentivo se debe reconocer en la clase 5-GASTOS, como un gasto de administración, utilizando la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, y la subcuenta 510151-Estímulo a la eficiencia o la subcuenta 510119-Bonificaciones,



según corresponda, con el reconocimiento del pasivo en la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, en la subcuenta que corresponda.

De otra parte, el párrafo 295 del Plan General de Contabilidad Pública del RCP establece que los Costos de producción se encuentran constituidos por *“las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables”*.

En consecuencia, si la función de los trabajadores se relaciona con la prestación de servicios individualizables, el reconocimiento del incentivo se debe efectuar en las cuentas y subcuentas correspondientes del grupo 76-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, con el reconocimiento del pasivo en la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, en la subcuenta que corresponda.

2. Pensiones de jubilación a cargo de la entidad

Para efectuar el reconocimiento del pago de la nómina de pensionados a cargo de la entidad, se deben seguir los lineamientos contables establecidos en el numeral 12 del *“Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados”*, del Manual de Procedimientos del RCP, que trata sobre el reconocimiento del pago del pasivo por pensiones, el cual contempla:

“El pago del pasivo real de pensiones se reconoce y registra debitando las subcuentas 251001–Pensiones de jubilación patronales, (...) de la cuenta 2510 – PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas 190101–Efectivo, 190102–Recursos entregados en administración y/o 190104–Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901–RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL”.

Lo anterior implica que la entidad debe reconocer previamente el pasivo real de acuerdo con lo establecido en el párrafo 235 del Plan General de Contabilidad Pública del RCP, que señala *“Los pasivos estimados (...) deben reclasificarse al pasivo que corresponda, cuando la circunstancia que determinó la estimación se materialice”*.

En concordancia con lo expuesto, el numeral 9 del procedimiento contable ya mencionado, establece: *“El pasivo real de pensiones lo constituye el valor de la nómina de pensionados y los demás pagos relacionados que la entidad debe realizar”*, 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 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, y un crédito a la subcuenta 251001-Pensiones de jubilación patronales de la Cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR.

Previo al reconocimiento del pasivo real, se debe efectuar la contabilización del cálculo actuarial y la correspondiente amortización, para lo cual la entidad deberá tener en cuenta los numerales 3 y 6 del procedimiento comentado.

De otra parte, el procedimiento mencionado en el numeral 8, que hace referencia a la reserva financiera actuarial, contempla lo siguiente:

“La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que han sido destinados por la entidad contable pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales.”

En desarrollo de lo anterior, la Contaduría General de la Nación creó en el Catálogo General de Cuentas, la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, cuya dinámica establece que se debita con *“(...) 2- El valor neto de los activos destinados al pago del pasivo pensional. (...)”*, y se acredita con *“1- Los pagos del pasivo pensional (...)”*.

3. Auxilio funerario de familiares y apoyo por nacimiento

Al igual que para los incentivos por resultados otorgados a los empleados, para indicarle la subcuenta que se debe utilizar para el reconocimiento de los auxilios funerarios y por nacimiento, es necesario identificar la actividad a la cual se dedican los empleados objeto del auxilio o ayuda y, en consecuencia, aplicar lo establecido en los párrafos 285 y 295 del Plan General de Contabilidad Pública del RCP, ya mencionados.

Adicionalmente, el Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos del RCP, describe la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS así: *“Representa el valor de las prestaciones proporcionadas directamente por la entidad contable pública a los empleados o a quienes dependen de ellos”*.

Por lo anterior, si dichos auxilios se reconocen a empleados que están *“asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico”*, el reconocimiento se debe hacer en la clase 5-GASTOS, como un gasto de administración, en la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, en la subcuenta 510215-Subsidio por dependiente, con el reconocimiento del pasivo en la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, en la subcuenta que corresponda.

Si la función de los empleados está *“directamente relacionada con la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables”*, el reconocimiento se debe efectuar mediante débito en las cuentas y subcuentas correspondientes del grupo 76-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, y un crédito al pasivo en la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, en la subcuenta que corresponda.



4. Impuesto de avisos y tableros

En relación con este impuesto, es pertinente recordar que este concepto tributario fue creado mediante la Ley 97 de 1913 en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 1. 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:

(...)

k) Impuesto por colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches de tranvía, estaciones de ferrocarriles, calles y cualquier establecimiento público.”

Posteriormente, la Ley 14 de 1983, por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones, hizo extensible dicho impuesto a los demás municipios, pero determinó que era un impuesto complementario del impuesto de industria y comercio, así:

“Artículo 37. El impuesto de avisos y tableros, autorizado por la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915, se liquidará y cobrará en adelante a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complemento del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de éste, fijada por los Concejos Municipales.” (Subrayado fuera de texto).

Por lo antes expuesto, la Contaduría General de la Nación determinó que el valor de los impuestos por Avisos y tableros causados, que se paga conjuntamente en las declaraciones de Impuesto de Industria, Comercio y Aviso (ICA), se registra en la subcuenta 522009-Impuesto de industria y comercio, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

5. Prima técnica a directivos

El valor de la remuneración causada como prima técnica del Gerente General, se registra debitando la subcuenta 510164-Otras primas, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, y acreditando la subcuenta 250515-Otras primas, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

6. IVA descontable

En relación con el registro contable del Impuesto al Valor Agregado (IVA) generado y descontable, en la comercialización y adquisición de bienes y la prestación de servicios, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA), como *“el valor que ha sido generado en la comercialización de bienes o prestación de servicios gravados, así como el valor descontable por la adquisición de bienes o servicios gravados, de*

acuerdo con las normas tributarias vigentes. Por tratarse de una cuenta corriente, puede generar un saldo a favor o a cargo de la entidad contable pública, producto de las diferentes transacciones realizadas.

(...)

La contrapartida corresponde a las subcuentas de las cuentas que registran las operaciones de compra y venta de bienes y servicios gravados que generen el impuesto”.

Atendiendo lo expuesto, el IVA generado en la comercialización de bienes y la prestación de servicios gravados se reconoce con un crédito en las subcuentas que corresponda, según el tipo de operación ejecutada, de la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA). Cuando se trata de adquisiciones, el IVA descontable a que haya lugar según las normas tributarias se registra con un débito en las subcuentas pertinentes según el tipo de operación desarrollada de la cuenta mencionada.

7. Impuestos asumidos por compras en el exterior

El Plan General de Contabilidad del Régimen de Contabilidad Pública en el párrafo 132 contempla:

“Costo histórico. Representa la asignación de valor a los derechos, bienes, servicios, obligaciones y demás transacciones, hechos y operaciones en el momento en que éstas suceden. Para efectos de reconocimiento contable se aplicará, como regla general, el costo histórico, el cual está constituido por el precio de adquisición o importe original, adicionado con todos los costos y gastos en que ha incurrido la entidad contable pública para la prestación de servicios, en la formación y colocación de los bienes en condiciones de utilización o enajenación. Además, las adiciones y mejoras efectuadas a los bienes, conforme a normas técnicas aplicables a cada caso, harán parte del costo histórico. En operaciones en que el precio se ha pactado entre agentes, el costo histórico será el monto convenido; cuando no exista ninguno de los anteriores, se podrá estimar empleando métodos de reconocido valor técnico” (subrayado fuera de texto).

Teniendo en cuenta que en las condiciones pactadas en la compra de algunos bienes y servicios adquiridos en el exterior, se contempla que el pago de los impuestos originados en dicha transacción debe ser asumido por el comprador, el valor de dicho impuesto hace parte del costo histórico del bien o servicio adquirido, además de reconocer la obligación en el impuesto por pagar que corresponda.

8. Autorización para la apertura de las cuentas

El procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos establece, específicamente, en el acápite relacionado con la utilización de las subcuentas denominadas “otros”:



"Para el reconocimiento de las diferentes transacciones, hechos y operaciones realizadas 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 CATÁLOGO 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 deberán solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la pertinencia de crear la subcuenta correspondiente." (Subrayado fuera de texto).

Del texto anterior, cabe resaltar que la regla del 5% se aplica únicamente a las subcuentas denominadas "otros" y hace relación a la participación del valor de dicho concepto frente al valor total de la cuenta de la que hace parte.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones se concluye para cada tema expuesto lo siguiente:

1. Incentivo por resultados a empleados

Si las funciones de los empleados están asociadas a las actividades "de dirección, planeación y apoyo logístico", el incentivo por resultados a empleados se debe reconocer en la clase 5-GASTOS, como un gasto de administración, utilizando la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, y la subcuenta 510151-Estímulo a la eficiencia, o la subcuenta 510119-Bonificaciones, según se trate. Si la función de los trabajadores se relaciona "con la prestación de servicios individualizables", el reconocimiento del incentivo se debe efectuar en las cuentas y subcuentas correspondientes del grupo 76-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA, de la clase 7-COSTO DE PRODUCCIÓN. En ambos casos, se debe realizar el reconocimiento del pasivo en la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

2. Pensiones de jubilación a cargo de la entidad

Para efectuar el reconocimiento del pago de la nómina de pensionados a cargo de la entidad, se deben seguir los lineamientos contables establecidos en el numeral 12 del "Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados", del Manual de Procedimientos del RCP, que trata sobre el reconocimiento del pago del pasivo por pensiones, el cual plantea:

"El pago del pasivo real de pensiones se reconoce y registra debitando las subcuentas 251001-Pensiones de jubi-

lación patronales, (...), de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR y acreditando las subcuentas 190101-Efectivo, 190102-Recursos entregados en administración y/o 190104-Encargos fiduciarios, de la cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL".

Previo a lo anterior, debe reconocerse el respectivo cálculo actuarial, efectuarse la amortización correspondiente, y registrarse el pasivo real; así mismo, se debe crear y reconocer la reserva financiera actuarial. Por lo cual, no procede el reconocimiento de gastos por los pagos mensuales que se realiza a los pensionados.

3. Auxilio funerario de familiares y apoyo por nacimiento

Para reconocer y revelar el pago de auxilios funerario de familiares y apoyo por nacimiento, si estos se aplican a empleados que están "asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico", el reconocimiento se hace en la clase 5-GASTOS, como un gasto de administración, en la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, en la subcuenta 510215-Subsidio por dependiente, con el reconocimiento del pasivo en la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, en la subcuenta que corresponda.

Si la función de los empleados está "directamente relacionada con la producción de bienes y la prestación de servicios individualizables", el reconocimiento se debe efectuar en las cuentas y subcuentas correspondientes del grupo 76-SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA, de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, con el reconocimiento del pasivo en la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES, en la subcuenta que corresponda.

4. Impuesto de avisos y tableros

El valor de los impuestos por Avisos y tableros causados, que se paga conjuntamente en las declaraciones de Impuesto de Industria, Comercio y Aviso (ICA), se registra en la subcuenta 522009-Impuesto de industria y comercio, de la cuenta 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS.

5. Prima técnica a directivos

El valor de la remuneración causada como prima técnica del Gerente General, se registra en la subcuenta 510164-Otras primas, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, con la correspondiente causación del pasivo, en la subcuenta 250515-Otras primas, de la cuenta 2505-SALARIOS Y PRESTACIONES SOCIALES.

6. IVA descontable

El IVA generado en la comercialización de bienes y la prestación de servicios gravados se reconoce con un crédito en las subcuentas que corresponda, según el tipo de operación ejecutada, de la cuenta 2445-IMPUESTO AL VALOR AGRE-



GADO (IVA). Cuando se trata de adquisiciones, el IVA des-
contable a que haya lugar según las normas tributarias se
registra con un debito en las subcuentas pertinentes según
el tipo de operación desarrollada de la cuenta mencionada.

7. Impuestos asumidos por compras en el exterior

El valor de los impuestos asumido por compras en el ex-
terior hace parte del costo histórico del bien o servicio
adquirido, además se debe reconocer la obligación en el
impuesto por pagar que corresponda.

8. Autorización para la apertura de las subcuentas

No es procedente autorizar la apertura de subcuentas toda
vez que se puede establecer que en el Catálogo General de
Cuentas, del Manual de Procedimientos del RCP, existen
conceptos específicos que permiten el adecuado recono-
cimiento y revelación de los hechos económicos sobre los
cuales se realiza la consulta. En este sentido, tampoco pro-
cede la utilización de las subcuentas denominadas "Otros"
para reconocer las operaciones en cuestión.

d. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento de Prima Técnica a directivos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5101-Sueldos y salarios. Literal c.

e. CONCEPTO 200912-138338. Reconocimiento contable de los conceptos prima de vida cara, prima de antigüedad y aguinaldo de funcionarios

CONCEPTO 200912-138338 del 23-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5101 Sueldos y salarios
		1.2	5202 Sueldos y salarios
	Subtema		Reconocimiento contable de los conceptos prima de vida cara, prima de antigüedad y aguinaldo de funcionarios.

Doctora
LUZ EDILIA CASTAÑO RENDÓN
Líder de Proyecto Equipo de Gerencia
Contabilidad Municipio de Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expe-
diente 200912-138338, en el cual solicita se evalúe la per-
tinenencia de la creación de códigos contables en la cuenta
5202-SUELDOS Y SALARIOS, para el registro de los con-
ceptos prima de vida cara, prima de antigüedad y aguinaldo
de funcionarios, teniendo en cuenta que actualmente se
registran en la subcuenta 520144-Otras primas, superando
el 5% del valor de la cuenta. Sobre el particular, me permito
manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El inciso 1 del numeral 11 del procedimiento contable para
la estructuración y presentación de los estados contables
básicos, contenido en el Manual de Procedimiento del
Régimen de Contabilidad Pública, establece que "(...) *el
valor revelado en las subcuentas denominadas "Otros", de
las cuentas que conforman el Balance General y el Estado
de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, no*

*debe superar el cinco por ciento (5%) del total de la cuen-
ta de la cual forma parte".*

Asimismo, el inciso 2 del referido numeral de la citada norma
contable expresa que "A falta de un concepto específico en el
CATÁLOGO General de Cuentas para el reconocimiento de
una operación realizada, las entidades contables públicas ha-
rán el respectivo reconocimiento en las subcuentas denomi-
nadas "Otros". No obstante, cuando el monto de la subcuenta
supere el porcentaje antes señalado, las entidades deberán
solicitar a la Contaduría General de la Nación que evalúe la
pertinencia de crear la subcuenta correspondiente".

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, y conforme a
lo dispuesto en el procedimiento contable para la estruc-
turación y presentación de los estados contables básicos,
contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de
Contabilidad Pública, le corresponde a la Contaduría Gene-
ral de la Nación evaluar la pertinencia de crear subcuentas



cuando el valor revelado en las subcuentas denominadas "Otros" supere el 5% de la cuenta de la cual forman parte.

En tal sentido, no es pertinente crear las subcuentas solicitadas teniendo en cuenta que justamente las subcuentas 510164-Otras primas, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS y 520244-Otras primas, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS fueron creadas para reconocer la gran diversidad de primas que pagan las entidades del sector público y solo existen subcuentas específicas para las primas que son comunes a todas. Es por esta razón que se identifican con códigos distintos a los terminados en "90".

En este orden de ideas, la entidad puede seguir reconociendo y revelando los pagos por los conceptos de prima de vida cara, prima de antigüedad y aguinaldo de funcionarios en la subcuenta 510164-Otras primas, de la cuenta 5101-SUELDOS Y SALARIOS, o en la subcuenta 520244-Otras primas, de la cuenta 5202-SUELDOS Y SALARIOS, según corresponda, debiendo habilitar códigos auxiliares para el control de los conceptos solicitado a partir del 7º dígito de dicha subcuenta, e informar en Notas a los Estados Contables.

- f. CONCEPTO 200912-137847. Reconocimiento por parte de una entidad prestadora de servicios de salud, de los recursos del Sistema General de Participaciones para el pago de cesantías

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2505- Salarios y prestaciones sociales. Literal g.

5102- Contribuciones imputadas

- a. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento de beneficios al personal

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5101-Sueldos y salarios. Literal c.

- b. CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de la amortización del pasivo pensional de vigencia actual y de vigencias anteriores

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 21. Literal h.

5111-Generales

- a. CONCEPTO 20093-127146. Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca "Colombia es Pasión"

CONCEPTO 20093-127146 del 03-04-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 1.2 2.1	5111 5211	Generales Generales Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
Subtema			Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca "Colombia es Pasión"	

Doctora

SONIA ABISAMBRA DE SANÍN

Presidente

Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A (FIDUCOLDEX)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-127146 en la cual consulta si sigue vigente el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación mediante expediente 20092-125799, en el sentido de que no

es posible atribuir el carácter de activo intangible a la marca Colombia es pasión, debiendo registrarse como un gasto de publicidad, en razón a que no posee la generación de un beneficio económico futuro, o que el potencial de servicios que posea no genere una reducción de costos.



Lo anterior, teniendo en cuenta que *“Si bien no existe vocación de venta de la marca, sí se han derivado ingresos de algunos convenios de licenciamiento de marca, que se hacen con el sector privado o público para autorizarlo a insertar la marca en sus artículos, productos o exhibirla en eventos y generan un pago a favor del fideicomiso”*.

Añade la entidad, que *“el licenciamiento remunerado no es una constante, pues en algunos convenios se busca el impacto de la marca en eventos en que se considera importante hacer presencia y no hay reconocimiento económico por exhibir la marca, o entregar el producto con ella, sino que se deben asumir los gastos respectivos”*. Al respecto este Despacho se permite informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Si bien es cierto que la marca Colombia es Pasión es un intangible, es pertinente indicarle que no es procedente reconocerla como un activo de conformidad con el numeral 1 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, el cual expresa que *“Los intangibles se reconocerán como activo siempre que puedan identificarse, controlarse, que generen beneficios económicos futuros y su medición monetaria sea confiable; en caso contrario se registran como gasto. (...)”*.

Ahora, el hecho de que ocasionalmente genera algunos ingresos cuando mediante un convenio se permite el uso de la marca, para aunar esfuerzos a las actividades comunes, y en este contexto pueda haber eventos en que el fideicomiso reciba contraprestaciones por el licenciamiento de la marca, no constituye elementos suficientes para afirmar que cumple con los criterios establecidos por el procedimiento contable para reconocer este intangible como un activo, teniendo en cuenta que no existe vocación de explotación de la marca, por cuanto se ha creado bajo la iniciativa del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, como una marca país que no distingue un producto en particular, sino que se ha generado para mejorar y fijar la imagen de Colombia hacia el interior y en el exterior, con el fin de favorecer a todos los colombianos e incentivar el turismo, la inversión extranjera y las exportaciones.

De otra parte, el numeral 4 del referido procedimiento contable define el concepto de activos intangibles formados como *“aquellos que ha obtenido y consolidado la entidad contable pública a través del tiempo a partir de su reco-*

nocimiento, que le genera ventajas comparativas frente a otras entidades, sean estas públicas o privadas”.

De lo anotado, se infiere que los activos intangibles formados son propios de las empresas públicas, y estos, según el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública *“(...) 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).

En el caso de la consulta, debe tenerse en cuenta que el cometido básico del Fideicomiso es la de mejorar y fijar la imagen de Colombia hacia el interior y en el exterior a través de la Marca País, con el fin de favorecer a todos los colombianos e incentivar el turismo, la inversión extranjera y las exportaciones, y en este sentido dada las actividades realizadas para impulsar el país, así como las características que esta tiene, no podría el Fideicomiso reconocerla como un activo intangible.

En ese orden de ideas, las entidades contables públicas reconocerán como activos los intangibles que pueden identificarse, controlarse, de cuya explotación se pueda obtener beneficios económicos futuros o un potencial de servicios, y cuya medición monetaria es confiable. En caso de que el intangible no cumpla estas características debe llevarse directamente al gasto.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se ratifica lo definido mediante el expediente 20092-125799 del 6 de marzo de 2009, en el sentido de que la marca “Colombia es Pasión” no cumple con las características establecidas en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública para registrarse como activos intangibles, debiendo llevarse directamente al gasto todas las erogaciones que se hacen con el propósito de impulsar la imagen de Colombia hacia el interior y en el exterior.



b. CONCEPTO 20094-128136. Inviabilidad de registrar como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el DANE

CONCEPTO 20094-128136 del 30-04-09				
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 1.2 2.1	5111 5211	Gastos Generales Gastos Generales Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de activos intangibles
	Subtema			Inviabilidad de registrar como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el DANE

Doctor

GUSTAVO ESPAÑA GUZMÁN

Coordinador de Contabilidad

Departamento Administrativo Nacional de Estadística-DANE

ANTECEDENTES

En atención a su consulta radicada con el expediente 20094-128136 para establecer cómo debe reconocerse y revelarse en los estados contables las licencias y software que han sido adquiridos por la entidad, considerando los criterios definidos por el marco conceptual y manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, este despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La norma técnica de otros activos contenida en el párrafo 189 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, 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).

En desarrollo de la norma técnica expuesta, el Capítulo VI del Manual de Procedimientos-MP referente al PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES, en su numeral primero se 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.”*

Un activo intangible es controlable siempre que la entidad contable pública tenga el poder de obtener los beneficios eco-

nómicos 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.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 5 del mismo procedimiento determina, los criterios a considerar para el registro contable del reconocimiento como gasto de los intangibles, a saber: *“En el evento de que un intangible no pueda identificarse, controlarse, que no genere beneficios económicos futuros y su medición monetaria no sea confiable las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto. En este caso se debitan las subcuentas 511165-Intangibles o 521164-Intangibles, de las cuentas 5111-GENERALES y 5211-GENERALES, respectivamente, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.”*

Los desembolsos correspondientes a la fase de investigación para desarrollar un activo intangible se reconocerán contablemente como gastos, para lo cual la entidad contable pública debitará las subcuentas 511106-Estudios y proyectos o 521106-Estudios y proyectos, de las cuentas 5111-GENERALES y 5211-GENERALES, respectivamente, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para realizar dichas investigaciones.” (Subrayado fuera de texto).



Para efectos de reconocer y revelar los intangibles La descripción de la cuenta 1970-INTANGIBLES del Catálogo General de Cuentas-CGC del MP, establece que ésta *“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.”* (Subrayado fuera de texto)

Ahora, en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística-DANE es la entidad responsable de la planeación, levantamiento, procesamiento, análisis y difusión de las estadísticas oficiales de Colombia; perteneciente a la Rama Ejecutiva del Estado Colombiano, sumada a la aplicación de modernas tecnologías de captura, procesamiento y difusión, reafirmando su condición de rector de las estadísticas en Colombia; particularidades que la hacen clasificar, en el contexto de la caracterización del entorno del sector público colombiano, contenido en el párrafo 22 del PGC, como una entidad pública de Gobierno General.

Con base en las anteriores consideraciones, tanto de caracterización del entorno del sector público colombiano como de criterios de reconocimiento y revelación contable de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales realizados por las entidades contables públicas pertenecientes al Gobierno

General, y en razón a que las licencias adquiridas por la entidad no cumplen con las características de los activos intangibles, por cuanto en primer lugar, no constituyen ventajas de competencia para la entidad de cuya explotación puedan obtenerse beneficios en varios períodos determinables; en segundo lugar, la función administrativa o cometido estatal y la naturaleza jurídica del DANE son únicas y, en tercer lugar, las licencias adquiridas son manejadores de bases de datos, monitoreos de redes, desarrolladores de programas, entre otros, considerados como no *“inteligentes”*, razón por la cual, este despacho considera que dichos recursos destinados para su adquisición deben reconocerse y revelarse como gastos.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que las licencias adquiridas por el DANE no constituyen derechos, privilegios o ventajas de competencia para el ente público de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, en razón a la función administrativa o cometido estatal y la naturaleza de entidad de gobierno general, así como a las características técnicas y funcionales de los mismos, los valores incurridos para su adquisición deben reconocerse y revelarse como gasto y no como un activo intangible.

- c. CONCEPTO 20092-125512. Reconocimiento de repuestos adquiridos para reemplazar los componentes inservibles de un equipo de cómputo, y control administrativo de los mismos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1670-Equipos de comunicación y computación. Literal a.

- d. CONCEPTO 20092-125580. Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca “Colombia es Pasión”

CONCEPTO 20092-125580 del 06-03-09				
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 1.2 2.1	5111 5211	Generales Generales Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
	Subtema			Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca “Colombia es Pasión”

Doctora
SONIA ABISAMBRA DE SANÍN
Presidenta
Fiduciaria Colombia de Comercio Exterior S.A. - FIDUCOLDEX

ANTECEDENTE

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-125580 en la cual solicita orientación en el registro contable de la marca Colombia es Pasión.

Informa la entidad que *“la marca inicialmente se llevó el registro por el costo de adquisición que correspondió al reembolso de los gastos iniciales que se realizaron en los trámites de registro ante la Superintendencia de Industria y Comercio.”*



Ya definida la marca Colombia es Pasión los gastos posteriores que se han realizado para pagar honorarios y otros derechos de registro en distintas clases marcarias ante la Superintendencia de Industria y Comercio y los que han realizado para extender la protección al idioma inglés y en otros países, se han llevado al gasto.

No existe vocación de venta de la marca, por cuanto se ha creado bajo la iniciativa del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, como una marca país que no distingue un producto en particular, sino que se ha generado para mejorar y fijar la imagen de Colombia hacia el interior y en el exterior, con el fin de favorecer a todos los colombianos e incentivar el turismo, la inversión extranjera y las exportaciones, que son el cometido básico del fideicomiso. (...).

Por esa razón, hemos considerado que el registro contable de la marca por su costo de adquisición inicial es correcto y que no debe el Fiduciario entrar a registrar un mayor valor del activo por otros gastos.

En el mismo sentido hemos entendido que no es obligatorio que el Estado a través del fideicomiso, entre en los gastos (SIC) de un avalúo comercial para reflejarlo en el registro contable". Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.8 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, relativo a la norma técnica de otros activos, establece en el párrafo 189 que "Comprenden los recursos, tangibles e intangibles, que son complementarios para el cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública o están asociados a su administración, en función de situaciones tales como posesión, titularidad, modalidad especial de adquisición, destinación, o su capacidad para generar beneficios o servicios futuros". (Subrayado fuera de texto).

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

El numeral 1 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el manual de Procedimientos Contables 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 fu-

turos o un potencial de servicios, y su medición monetaria sea confiable". (Subrayado fuera de texto).

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.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados".

El inciso 1° del numeral 5 del citado procedimiento, señala: "En el evento de que un intangible no pueda identificarse, controlarse, que no genere beneficios económicos futuros y su medición monetaria no sea confiable, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto. En este caso se debitan las subcuentas 511165-Intangibles o 521164-Intangibles, de las cuentas 5111-GENERALES y 5211-GENERALES, respectivamente, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda".

También, el inciso 3° del numeral 9, establece que cuando un activo intangible no satisfaga los requerimientos para su reconocimiento, pero haya sido reconocido previamente como un activo, este deberá ser retirado del balance general. "Si se trata de una entidad de gobierno general, se debita la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL o la subcuenta que corresponda de la cuenta 3208-CAPITAL FISCAL, se debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1975-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE INTANGIBLES (CR), en el evento de que al activo intangible se le hubiera calculado amortización, y se acredita la subcuenta respectiva de la cuenta 1970-INTANGIBLES".

De lo anotado, se infiere que se entiende por activos intangibles aquellos bienes inmateriales que puedan identificarse, controlarse, y de cuya utilización o explotación puedan



obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios.

Así las cosas, de acuerdo con los criterios establecidos en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, no es posible atribuir el carácter de activo intangible a la marca Colombia es Pasión, en razón a que no posee la generación de un beneficio económico futuro, o que el potencial de servicios que posea no genere una reducción de costos, debiendo registrarse como un gasto de publicidad.

Asimismo, la Fiduciaria debe proceder a retirar del balance el activo reconocido previamente como intangible, siguiendo los lineamientos para el reconocimiento de ajustes señalados en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que no es posible atribuir el carácter de activo intangible a la marca Colombia es Pasión, debiendo registrarse como un gasto de publicidad, en razón a que no posee la generación de un beneficio económico futuro, o que el potencial de servicios no produzca una reducción de costos.

Asimismo, la Fiduciaria debe proceder a retirar del balance el activo reconocido previamente como intangible, siguiendo los lineamientos para el reconocimiento de ajustes señalados en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, que puede consultarse en la página www.contaduria.gov.co, en el link Régimen de Contabilidad Públicas, Manual de Procedimientos.

- e. CONCEPTO 20095-130058. Reconocimiento de convenio interadministrativo suscrito entre el INPEC y el Municipio de Girón para atender gastos de funcionamiento – Reconocimiento de recursos recibidos, de gastos por estampillas y otros pagos necesarios para legalización, e inviabilidad de reconocimiento por parte del INPEC de sobresueldos a funcionarios.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2453-Recursos recibidos en administración. Literal d.

- f. CONCEPTO 20097-132330. Inviabilidad de reconocer como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

CONCEPTO 20097-132330 del 31-07-09			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 1.2 2.1	5111 Generales 5211 Generales Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
	Subtema		Inviabilidad de reconocer como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

Doctora
LILIÁN PATRICIA MORALES ROJAS
Contadora
Departamento Administrativo de la Presidencia de la República

ANTECEDENTES

En atención a su consulta radicada con el expediente 20097-132330 para establecer cómo debe reconocerse y revelarse en los estados contables las licencias y software que han sido adquiridos por la entidad, considerando los criterios definidos por el marco conceptual y manual de procedimientos del

Régimen de Contabilidad Pública, este despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

La norma técnica de otros activos contenida en el párrafo 189 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), es-



tablece 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).

En desarrollo de la norma técnica expuesta, el Capítulo VI del Manual de Procedimientos-MP referente al PROCEDIMIENTO CONTABLE PARA EL RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES, en su numeral primero se 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.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 5 del mismo procedimiento determina, los criterios a considerar para el registro contable del reconocimiento como gasto de los intangibles, a saber: *“En el evento de que un intangible no pueda identificarse, controlarse, que no genere beneficios económicos futuros y su medición monetaria no sea confiable, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto. En este caso se debitan las subcuentas 511165-Intangibles o 521164-Intangibles de las cuentas 5111-GENERALES y 5211-GENERALES, respectivamente, acreditando la subcuenta que corresponda, 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).

Los desembolsos correspondientes a la fase de investigación para desarrollar un activo intangible se reconocerán contablemente como gastos para lo cual la entidad contable pública debitará las subcuentas 511106-Estudios y proyectos o 521106-Estudios y proyectos, de las cuentas 5111-GENERALES y 5211-GENERALES, respectivamente, y acreditará la subcuenta respectiva de la cuenta que corresponda al tipo pasivo en que se incurre para realizar dichas investigaciones.”

Para efectos de reconocer y revelar los intangibles, la descripción de la cuenta 1970-INTANGIBLES del Catálogo General de Cuentas-CGC del MP, establece que esta *“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.”* (Subrayado fuera de texto).

Ahora, en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal, el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPR) tiene dentro de sus funciones principales, la de asistir al Presidente de la República en la distribución de los negocios y en la coordinación de las respectivas actividades de los ministerios, departamentos administrativos, establecimientos públicos y demás organismos de la administración nacional o regional; someter a la aprobación del Presidente de la República los proyectos de decretos, resoluciones, contratos y demás documentos que la requieran; determinar las directrices de la Administración del Estado y las metas a cumplir por parte del Gobierno; particularidades que la hacen clasificar, en el contexto de la caracterización del entorno del sector público colombiano, contenido en el párrafo 22 del PGCP, como una entidad pública de Gobierno General.

Con base en las anteriores consideraciones, tanto de caracterización del entorno del sector público colombiano, como de criterios de reconocimiento y revelación contable de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales realizados por las entidades contables públicas pertenecientes al Gobierno General, y en razón a que las licencias y software adquiridas por la entidad no cumplen con las características de los activos intangibles, por cuanto en primer lugar, no constituyen ventajas de competencia para la entidad de cuya explotación puedan obtenerse beneficios en varios períodos determinables; en segundo lugar, la función administrativa o cometido estatal y la naturaleza jurídica del DAPR son únicas y, en tercer lugar, las licencias y software son para el manejo de procesos internos, como liquidación de nómina y administración de bienes entre otros, razón por la cual, este despacho considera que dichos recursos destinados para su adquisición deben reconocerse y revelarse como gastos. No obstante, debe implementar las acciones que considere pertinentes para ejercer un control administrativo sobre este tipo de bienes, mediante una relación detallada de los mismos.



CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que las licencias y software adquiridas por el DAPR no constituyen derechos, privilegios o ventajas de competencia para el ente público de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios periodos determinables, en razón a la función administrativa o cometido estatal y la naturaleza de entidad de gobierno general, así como a

las características técnicas y funcionales de los mismos, los valores incurridos para su adquisición deben reconocerse y revelarse como gasto y no activo intangible. No obstante, debe implementar las acciones que considere pertinentes para ejercer un control administrativo sobre este tipo de bienes, mediante una relación detallada de los mismos.

5120- Impuestos, Contribuciones y tasas.

a. CONCEPTO 20094-127635. Reconocimiento de la contribución para el ICFES.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 9346-Bienes recibidos de terceros. Literal b).

b. CONCEPTO 20093-127213. Reporte como operación recíproca del gasto por cuota de fiscalización y auditaje.

CONCEPTO 20093-127213 del 02-06-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5120 Impuestos, contribuciones y tasas/Reglas de eliminación de operaciones recíprocas
		1.2	5220 Impuestos, contribuciones y tasas/Reglas de eliminación de operaciones recíprocas
	Subtema		Reporte como operación recíproca del gasto por cuota de fiscalización y auditaje

Doctor

ÓSCAR OVIEDO LASTRE

Contador

Corporación para el Desarrollo Sostenible de la Mojana y el San Jorge-CORPOMOJANA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-127213, en la cual consulta si el pago de la cuota de fiscalización y auditaje que se realiza sin flujos de efectivo, la entidad también debe reportar como cuenta recíproca la subcuentas 512002 ó 522002-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 5120 ó 5220-Impuestos, contribuciones y tasas. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En primera instancia, cabe resaltar que para efectos del proceso que realiza la Contaduría General de la Nación (CGN) respecto a la consolidación de la contabilidad general de la Nación con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, y la función de elaborar el Balance General de la Nación, se entiende por reglas de eliminación el conjunto de agrupaciones de subcuentas, que identifican las diferentes Operaciones Recíprocas efectuadas entre las entidades contables públicas. Estas operaciones se eliminan en el proceso de consolidación, con el fin de evitar la sobreestimación generada por la doble acumulación de valores.

Así las cosas, el numeral 16 del Capítulo IX, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el cual señala el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones interinstitucionales, y en relación con el cruce de cuentas entre entidades contables públicas del nivel nacional, para el pago de la cuota de fiscalización de la Contraloría General de la República con recursos de la Nación, señala que *"Las entidades contables públicas que financian la cuota de fiscalización con recursos de la Nación, tienen una obligación por este concepto, con la Contraloría General de la República (CGR) y a su vez esta última tiene el derecho, que se puede cruzar con la obligación de la entidad, toda vez que por política de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN) no se realiza flujo de recursos tanto para el recaudo de la cuota, como para el giro de la misma.* (Subrayado fuera de texto).

Para el efecto, la CGR registra el derecho con un débito en la subcuenta 140161-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS y un crédito en la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS. Para cancelar el



derecho, a través del cruce de cuentas, debita la subcuenta 572203-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO y acredita la subcuenta 140161-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Por su parte, la entidad contable pública contribuyente registra la obligación con un débito en la subcuenta 512002-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y un crédito en la subcuenta 244014-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR. Posteriormente, efectúa el cruce de cuentas cancelando el pasivo registrado, con un débito en la subcuenta 244014-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR y un crédito en la subcuenta 472203-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO".

Por lo anterior, en la Tabla de Correlaciones publicada en la página web de la Contaduría General de la Nación, se tienen relacionadas como operaciones recíprocas la subcuenta 512002 y 522002-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 5120 y 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, con la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

La Tabla de Correlaciones también relaciona como operaciones recíprocas la subcuenta 572203-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, con la subcuenta 472203-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Así las cosas, la entidad debe reportar las operaciones recíprocas señaladas en los párrafos anteriores. No obstante, cabe anotar que el anterior procedimiento es aplicado por las entidades contables públicas que financian la cuota de fiscalización con recursos de la Nación, que por política de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN) no se realiza con flujo de recursos, tanto para el recaudo de la cuota, como para el giro de la misma.

CONCLUSIÓN

En la Tabla de Correlaciones publicada en la página web de la Contaduría General de la Nación, se tienen relacionadas como operaciones recíprocas la subcuenta 512002 y 522002-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 5120 y 5220-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS, con la subcuenta 411062-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

La Tabla de Correlaciones también relaciona como operaciones recíprocas la subcuenta 572203-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, con la subcuenta 472203-Cuota de fiscalización y auditaje, de la cuenta 4722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO.

Así las cosas, la entidad debe reportar las operaciones recíprocas señaladas en los párrafos anteriores. No obstante, cabe anotar que el anterior procedimiento es aplicado por las entidades contables públicas que financian la cuota de fiscalización con recursos de la Nación, que por política de la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional (DGCPTN) no se realiza con flujo de recursos, tanto para el recaudo de la cuota, como para el giro de la misma.

- c. CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para pago de pensiones.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1417- Administración del Sistema General de Pensiones. Literal a).

- d. CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1417- Administración del Sistema General de Pensiones. Literal a).

52-DE OPERACIÓN

- a. CONCEPTO 20093-127313. Inviabilidad de amortizar el impuesto predial.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 51-De administración. Literal a).



5202- Sueldos y salarios

- a. CONCEPTO 200812-124005. Viabilidad de reconocer honorarios como gastos de personal, y su desagregación como administrativos y operativos.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4810-Extraordinarios. Literal a).

- b. CONCEPTO 20092-126203. Reconocimiento del convenio interadministrativo de cooperación, suscrito entre el Distrito Capital-Secretaría de Gobierno y la Subdirección Escuela Penitenciaria Nacional "Enrique Low Murtra"-INPEC.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4390- Otros servicios. Literal a).

- c. CONCEPTO 200912-138338. Reconocimiento contable de los conceptos prima de vida cara, prima de antigüedad y aguinaldo de funcionarios.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5101-Sueldos y salarios. Literal e).

- d. CONCEPTO 200912-137847. Reconocimiento por parte de una entidad prestadora de servicios de salud, de los recursos del Sistema General de Participaciones para el pago de cesantías.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2505- Salarios y prestaciones sociales. Literal g).

5211-Generales

- a. CONCEPTO 20093-127146. Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca "Colombia es Pasión".

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5111-Generales. Literal a).

- b. CONCEPTO 20094-128136. Inviabilidad de registrar como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el DANE.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5111. Gastos Generales. Literal b).

- c. CONCEPTO 20093-126644. Reconocimiento de refacciones en establecimientos carcelarios.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1605-Terreno. Literal a).

- d. CONCEPTO 20092-125512. Reconocimiento de repuestos adquiridos para reemplazar los componentes inservibles de un equipo de cómputo, y control administrativo de los mismos.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1670-Equipos de comunicación y computación. Literal a).

- e. CONCEPTO 20092-125580. Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca "Colombia es Pasión".

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5111-Generales. Literal d).

- f. CONCEPTO 20092-126203. Reconocimiento del convenio interadministrativo de cooperación, suscrito entre el Distrito Capital-Secretaría de Gobierno y la Subdirección Escuela Penitenciaria Nacional "Enrique Low Murtra"-INPEC.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4390- Otros servicios. Literal a).



- g. CONCEPTO 200910-135407. Reconocimiento de adquisiciones imputables a gastos de seguridad, y reconocimiento cuotas de afiliación a organismos internacionales.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1655-Maquinaria y equipo. Literal b).

- h. CONCEPTO 200910-135586. Reconocimiento por parte de INVÍAS de convenio interadministrativo de cuentas en participación suscrito con CISA S.A., reconocimiento de depósito para cubrir gastos, de rendimientos financieros, de utilidades generadas y arrendamientos pendientes de recaudo.

Ver: II. Marco Conceptual. 1425- Depósitos entregados en garantía. Literal a).

- i. CONCEPTO 200911-136383. Reconocimiento de las costas procesales.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.8. Literal g).

- j. CONCEPTO 200911-136493. Reconocimiento de viáticos y gastos de seguimiento y monitoreo pactados en un contrato de prestación de servicios.

CONCEPTO 200911-136493 del 22-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5211 Generales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de viáticos y gastos de seguimiento y monitoreo pactados en un contrato de prestación de servicios

Doctora

MIREYI VARGAS OLIVEROS

Coordinadora Gestión Contable

Instituto Nacional de Concesiones-INCO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136493, mediante la cual consulta el registro contable para los gastos de seguimiento y monitoreo pactados en un contrato de prestación de servicios. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

Previo al registro contable de los hechos referidos en la consulta, es necesario conocer los términos en que fue suscrito el contrato, para establecer el objeto del mismo, así como los derechos y obligaciones de las partes.

Con respecto al objeto, la cláusula primera del contrato, establece que: "EL CONTRATISTA se obliga para con el Instituto Nacional de Concesiones-INCO, a prestar sus servicios profesionales de apoyo a la gestión de la entidad, consistentes en brindar asesoría y apoyo a la Subgerencia de Gestión Contractual, en el cumplimiento de las funciones, especialmente en todas las actividades necesarias para supervisar, evaluar y controlar el cumplimiento del contrato de concesión y de interventoría NEIVA-ESPINAL-GIRARDOT"

En cuanto al alcance del servicio a prestar, el numeral 12 de la cláusula segunda establece: "desarrollar las actividades en el lugar del proyecto, es decir, en los Municipios, Departamentos de influencia y realizar los desplazamientos semanales o cuando así se requiera a la sede del INCO en la ciudad de Bogotá, bien sea a reuniones o a la atención de la correspondencia externa, entre otras".

De otra parte, la cláusula cuarta en la que se describe el valor del contrato de prestación de servicios y su forma de pago, señala: "VALOR HONORARIOS: Para efectos legales el valor de honorarios del contrato asciende a la suma de CINCUENTA Y SEIS MILLONES CIENTO TREINTA Y SEIS MIL DOSCIENTOS SESENTA Y SIETE PESOS M/L (\$56.136.267.00) incluido IVA. VALOR SEGUIMIENTO Y MONITOREO: El valor del seguimiento y monitoreo, de los proyectos asignados a EL CONTRATISTA por la Subgerencia de Gestión Contractual asciende a la suma de SIETE MILLONES NOVECIENTOS TREINTA Y TRES MIL TRESCIENTOS TREINTA Y TRES PESOS M/L (\$7.933.333.00)."

En cuanto a la normativa contable, el Catálogo General de Cuentas describe el Grupo 52-de OPERACIÓN, en los siguientes términos: "Representa los gastos originados en el



desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública.”

CONCLUSIÓN

El valor establecido en el contrato como “SEGUIMIENTO Y MONITOREO”, se debe reconocer y registrar en la subcuenta

521117-Viáticos y gastos de viaje, de la cuenta 5211-GENERALES, dado que los mismos son para prestar apoyo técnico, operativo, coordinación y supervisión del Contrato de Concesión y su interventoría y, a su vez, se encuentran estipulados de forma independiente a los valores de los honorarios.

- k. CONCEPTO 20097-132330. Inviabilidad de reconocer como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5111-Generales. Literal f).

5220-Impuestos, contribuciones y tasas.

Reglas de eliminación de operaciones recíprocas

- a. CONCEPTO 20093-127213. Reporte como operación recíproca del gasto por cuota de fiscalización y auditaje.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5120- Impuestos, Contribuciones y tasas. Literal b.

- b. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento de Impuesto de avisos y tableros.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5101-Sueldos y salarios. Literal c).

- c. CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental-FCA, administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de recursos de las Corporaciones Autónomas Regionales-CAR al FCA y el tratamiento de operaciones recíprocas (*Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09*).

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401- Ingresos no tributarios. Literal h).

53-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES

5304-Provisión para deudores

- a. CONCEPTO 20094-128052. Reconocimiento de depreciaciones, amortizaciones y provisiones en entidades de Gobierno General (UNAD) que prestan servicios individualizables.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Patrimonio. Cuenta 3270- Provisiones, depreciaciones y amortizaciones. Literal a).



- b. CONCEPTO 20097-132405. Inviabilidad de ajustar directamente la provisión para deudores disminuyendo la provisión para contingencias sin afectar cuentas de gastos.

CONCEPTO 20097-132405 del 31-07-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	5304	Provisión para deudores
	1.2	5314	Provisión para contingencias	
	1.3	5815	Ajuste de ejercicios anteriores	
Subtema			Inviabilidad de ajustar directamente la provisión para deudores disminuyendo la provisión para contingencias sin afectar cuentas de gastos	

Doctor
IVÁN DARÍO RAMÍREZ VILLEGAS
Revisor Fiscal
ESE Hospital la Merced de Ciudad Bolívar

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20097-132405 en el cual consulta si técnicamente se puede reclasificar una provisión constituida debitando la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y acreditando la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES, teniendo en cuenta que el Hospital requiere aumentar la provisión de cartera por cobrar pero sin afectar el estado de resultado y las provisiones por contingencias constituidas, se encuentran excedidas. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, como *“el valor estimado, justificable y cuya medición monetaria sea confiable, de obligaciones a cargo de la entidad contable pública, ante la probable ocurrencia de eventos que afecten su situación financiera. Tal estimación deberá adelantarse mediante procedimientos de reconocido valor técnico, y no será aplicable a las obligaciones contingentes que cuenten con contragarantías, o sobre las cuales exista la opción de emprender procesos ejecutivos de recuperación. Dichos eventos se deberán reconocer en las respectivas cuentas de orden hasta tanto sean considerados como eventuales o remotos.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5314-Provisión para Contingencias”. (Subrayado fuera de texto).

También, describe la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), como *“el valor estimado de las contingencias de pérdida generadas como resultado del riesgo de incobrabilidad, de acuerdo con el análisis general o individual de las cuentas que integran el grupo de deudores.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 5304-Provisión para Deudores”.

La dinámica de la cuenta establece que se acredita con *“1- El valor de la provisión constituida para cubrir el riesgo de incobrabilidad”.*

Asimismo, describe la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, como *“el valor provisionado justificable, confiable y cuantificable, para atender 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.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 2710-Provisión para Contingencias”.

La dinámica de la cuenta establece que se debita con *“1- El valor de las provisiones constituidas durante el período contable”.* Y se acredita con *“1- El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período, al desaparecer el evento que las originó”.*

La cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, lo describe como *“el valor de las estimaciones que debe efectuar la entidad contable pública para cubrir contingencias de pérdida como resultado del riesgo de incobrabilidad de los deudores.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran la cuenta 1480-Provisión para Deudores (Cr).

La dinámica de la cuenta establece que se debita con *“1- El valor de las provisiones causadas durante el período contable.* Y se acredita con *“1- El valor de la disminución de las provisiones constituidas en el período, al desaparecer el evento que las originó”.*

Por último, describe la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, como *“el valor a registrar como ajuste a*



los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

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

Establece la dinámica de la cuenta que se acredita con “1- El valor de los ajustes por mayores valores causados”.

Por su parte, el párrafo 156 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala que “El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. (...)”.

Con base en lo anterior, es oportuno aclararle que en la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, se reconoce 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, mientras que en la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), se reconoce la contingencia de pérdida o riesgo por el grado de incobrabilidad de un derecho de cobro cierto. Así lo previó el Manual de Procedimiento y en cuentas separadas.

Así las cosas, el hospital no debe reclasificar la provisión para contingencias constituida en la cuenta 2710-PROVI-

SIÓN PARA CONTINGENCIAS, a la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr). Cuando se presenten excesos en la provisión por contingencias debe proceder a efectuar el ajuste correspondiente. En caso que la provisión se haya constituido en el mismo período contable debe disminuir el gasto inicialmente afectado, y si la provisión se constituyó en períodos anteriores debe reconocerse en la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que el hospital no debe reclasificar la provisión para contingencias constituida en el pasivo en la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, a la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), porque su origen es de diferente naturaleza. Los excesos de provisiones constituidas se registran debitando la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y acreditando la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, si la provisión se constituyó en el mismo período contable, o la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, si corresponde a períodos anteriores.

La provisión de cartera por cobrar, se efectúa en la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr), con contrapartida en la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES.

- c. CONCEPTO 20097-132008. Viabilidad de reconocimiento de provisión de intereses de deudores generados en la prestación de servicios públicos por parte de entidades de gobierno general.

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 21. Literal h).



- d. CONCEPTO 200910-135784. Procedimiento contable en el caso de demandas contra los arrendatarios de la Central Cavasa: Reconocimiento de la provisión para deudores por concepto de arrendamiento.

CONCEPTO 200910-135784 del 01-12-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
		Tema	1.1	5304
		1.2	8120	Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos.
		1.3	1480	Otros deudores
		1.4	4810	Extraordinarios
	Subtema	1.1.1	Procedimiento contable en el caso de demandas contra los arrendatarios de la Central Cavasa:	
		1.2.1	Reconocimiento de la provisión para deudores por concepto de arrendamiento.	
		1.3.1	Reconocimiento de la iniciación de proceso judicial contra deudor en cuentas de orden	
		1.4.1	Reconocimiento de fallo a favor de la entidad, reversión de la provisión y de las cuentas de orden	
			Reconocimiento de ingreso por el mayor valor de la sentencia, laudo o conciliación	

Doctor

CARLOS ARTURO ALOMIA DÍAZ

Gerente General

Corporación de Abastecimientos del Valle del Cauca S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135784, en la cual consulta el procedimiento contable en el caso de demandas contra los arrendatarios de la Central Cavasa. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1. Provisión de cartera

En relación con las provisiones de deudores, el numeral 9.1.1.3 de las Normas técnicas relativas a los activos, expresa que *“Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.*

Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. (Subrayado fuera de texto).

De lo anterior se colige que la Corporación de Abastecimientos del Valle del Cauca S. A., debe reconocer la provisión para deudores por concepto de arrendamiento como

un gasto en la subcuenta 530490-Otros Deudores, de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES y un crédito a la subcuenta 148090-Otros Deudores, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES.

2.1. Reconocimiento en cuentas de orden

Iniciado un proceso legal contra un deudor, para revelar el control del mismo, se deben utilizar las cuentas de orden.

Al respecto, el párrafo 309 del PGCP establece 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 probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes (...).”* (Subrayado fuera de texto).

El manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), define el procedimiento para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales (...), en el cual señala: *“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 ALTER-*



NATIVOS 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."

3. Reversión de la provisión y de las cuentas de orden

Luego de un proceso judicial, si el fallo es a favor de la entidad, las cuentas de orden se deben reversar; para ello la entidad verifica el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, teniendo en cuenta que si el valor liquidado en el fallo es igual o superior al provisionado, registra un débito 148090-Otros Deudores, de la cuenta 1480-PROVISIÓN DE DEUDORES y como contrapartida la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el monto del valor de la provisión. 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."

4. Reconocimiento de un ingreso por el mayor valor de la sentencia, laudo o conciliación

Si la sentencia, laudo, o conciliación obliga el pago a favor de la entidad, y este monto supera la provisión, se debe reconocer un derecho por el mayor valor de la provisión, en este sentido el procedimiento define que: *"con la sentencia definitiva a favor de la entidad contable pública se reconoce el derecho cierto por la diferencia entre el valor provisionado y el valor del fallo, 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.*

Ahora bien, cuando se reciban los recursos para cancelar los derechos litigiosos, (...) *"la entidad contable pública debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES.* Así mismo debe acreditar la cuenta por cobrar que corresponda y sobre la que se reversó la provisión.

- e. CONCEPTO 200910-135934. Inviabilidad de que las instituciones educativas públicas dejen de reconocer el ingreso por la prestación del servicio de educación, por la imposibilidad de negar el ingreso a la institución, ni exigir el cobro del servicio educativo a quienes incumplen el pago de los distintos derechos académicos.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1407- Prestación de servicios. Literal b).

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que la entidad contable pública debe efectuar los siguientes registros:

1. Provisión para deudores

El reconocimiento de la provisión para deudores por concepto de arrendamiento se debe efectuar en la subcuenta 530490-Otros deudores, de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 148090-Otros Deudores, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES.

2. Cuentas de orden

Iniciado un proceso legal contra un deudor, la entidad debe reconocer en cuentas de orden deudoras contingentes, la pretensión económica por las demandas interpuestas en contra de los arrendatarios y el reconocimiento se debe efectuar *en 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).*

3. Reversión de la provisión

De la misma manera, la entidad, luego de un proceso judicial, si el fallo es a su favor debe reversar las cuentas de orden y cancelar la provisión ya reconocida debitando la subcuenta 148090-Otros deudores, de la cuenta 1480-PROVISIÓN DE DEUDORES y acreditando la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS, por el monto del valor de la provisión.

4. Reconocimiento de un ingreso por el mayor valor de la sentencia, laudo o conciliación

Si la sentencia, laudo, o conciliación obliga el pago a favor de la entidad, y este monto supera la provisión se genera un ingreso extraordinario, por lo tanto la entidad debita la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acredita la subcuenta 481049-Indemnizaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Con el flujo de efectivo que implica el pago del litigio la entidad contable pública debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPOSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. Así mismo debe acreditar la cuenta por cobrar que corresponda al derecho original.



5307- Provisión para protección de propiedades, planta y equipo

- a. CONCEPTO 200912-138509. Reconocimiento de la diferencia entre el valor de realización o el costo de reposición y el valor en libros de propiedad planta y equipo.

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 3. Literal II.

5314-Provisión para contingencias

- a. CONCEPTO 20097-132405. Inviabilidad de ajustar directamente la provisión para deudores disminuyendo la provisión para contingencias sin afectar cuentas de gastos.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5304- Provisión para deudores. Literal b).

5307- Provisión para protección de propiedades, planta y equipo

- a. CONCEPTO 200910-135172. Reconocimiento de desvalorización edificio de una institución universitaria de gobierno general según avalúo técnico.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1999-Valorizaciones. Literal b).

- b. CONCEPTO 200911-137248. Reconocimiento de la diferencia entre el costo de reposición o el valor de realización con el valor en libros de propiedad, planta y equipo.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1999-Valorizaciones. Literal d).

54- TRANSFERENCIAS

5401- Transferencias al sector privado

- a. CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para pago de pensiones.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1417- Administración del Sistema General de Pensiones. Literal a.

5423- Otras transferencias

- a. CONCEPTO 20098-133865. Reconocimiento por parte del Área Metropolitana del Valle de Aburrá y las entidades territoriales, de los recursos a que hacen referencia los literales d) y g) del artículo 22 de la Ley 128 de 1994, por la cual se expide la Ley orgánica de las Áreas Metropolitanas..

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4428- Otras transferencias. Literal d).

- b. CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para gastos de funcionamiento y proyectos de inversión.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1417- Administración del Sistema General de Pensiones. Literal a).

- c. CONCEPTO 200911-137150. Procedimiento para el reconocimiento de los recursos del Fondo de Compensación Ambiental-FCA, administrado por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, de que trata el artículo 24 de la Ley 344/96, teniendo en cuenta el traslado de los recursos del FCA a las Corporaciones Autónomas Regionales (CAR) beneficiarias y el tratamiento de operaciones recíprocas (*Complementario del concepto 20099-134752 del 03-11-09*).

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401- Ingresos no tributarios. Literal h).



55-GASTO PÚBLICO SOCIAL

- a. CONCEPTO 20098-133711. Reconocimiento de los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales- Reconocimiento de reintegros. *(Deja sin vigencia parcial los Conceptos 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009).*

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital Fiscal Literal I).

5501- Educación

- a. CONCEPTO 200911-136442. Reconocimiento por parte de un municipio, de la adquisición de equipos de cómputo y parques infantiles con destino a instituciones educativas, teniendo en cuenta que tenga implementados procesos contables integrados o independientes.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cta. 1635- Bienes muebles en bodega. Literal a).

5504-Vivienda

- a. CONCEPTO 200911-136983. Reconocimiento por parte de la Empresa de Vivienda de Antioquia de los recursos recibidos del Depto., de Antioquia, y entregados a los municipios y demás entidades que trabajen en pro de la vivienda de interés prioritario, mediante la celebración de convenios de cofinanciación y el registro contable de los rendimientos financieros generados por la colocación de dichos recursos.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1110-Depósitos en instituciones financieras. Literal b).

5507-Desarrollo comunitario y bienestar social

- a. CONCEPTO 20093-127180. Reconocimiento de convenio de cooperación suscrito entre el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República (DAPRE) y la Federación Nacional de Cafeteros.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424-Recursos entregados en administración. Literal a).



5508- Medio Ambiente

- a. CONCEPTO 20099-134802. Reconocimiento contable de contrato interadministrativo suscrito entre CORPOCALDAS y el Municipio de Manizales, con el objeto de desarrollar actividades de protección del medio ambiente

CONCEPTO 20099-134802 del 04 -11-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	5508	Medio Ambiente
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de contrato interadministrativo suscrito entre CORPOCALDAS y el Municipio de Manizales, con el objeto de desarrollar actividades de protección del medio ambiente	

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
2	Tema	1.1	1420	Avances y anticipos entregados
		1.2	5508	Medio ambiente
	Subtema		Reconocimiento contable de contratos interadministrativos entre CORPOCALDAS y entes Municipales, quienes los ejecutan	

Doctora

ROSALBA CASTAÑO LONDOÑO

Profesional Especializado Contabilidad

Corporación Autónoma Regional de Caldas (CORPOCALDAS)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20099-134802, mediante la cual consulta el registro contable relativo al reconocimiento de las transacciones que se originan como resultado de la ejecución de los contratos interadministrativos 068-2008, 064-2009, 067-2009 y 079-2009. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

so por valor de \$70.000.000, cuando se demuestre un avance del 45% del contrato; **d)** Un cuarto desembolso por valor de \$23.000.000, cuando se demuestre un avance del 75% del contrato; **e)** El último desembolso será de \$16.970.662 y se hará una vez suscrita el acta de recibo y entrega final"

En este contrato, la entidad ejecutora es El Municipio de Marulanda.

CONSIDERACIONES

Previo al registro contable de los hechos referidos en la consulta, es necesario conocer los términos en que estos contratos fueron suscritos, para establecer con precisión el objeto de los mismos, así como los derechos y obligaciones de las partes, como se detalla a continuación:

1. Contrato interadministrativo No. 068-2008, suscrito entre CORPOCALDAS y el Municipio de Marulanda.

El objeto de este contrato es la: "Construcción de estabilidad de taludes y manejo de aguas lluvias, en el corregimiento de Montebonito, Municipio de Marulanda".

La cláusula tercera del contrato, en cuanto a la forma de pago establece: "Que CORPOCALDAS desembolsará a El Municipio el valor de su aporte de la siguiente manera: **a)** Un primer desembolso por valor de \$40.000.000, una vez suscrita el acta de inicio; **b)** Un segundo desembolso por valor de \$20.983.585, cuando se demuestre una ejecución por parte de EL MUNICIPIO de un 30% del valor del contrato, **c)** Un tercer desembol-

2. Contrato interadministrativo No.064-2009, suscrito entre el Municipio de Manizales y la Corporación Autónoma Regional de Caldas-CORPOCALDAS.

Conforme a la cláusula primera, el objeto del contrato es: "UNIR ESFUERZOS ECONÓMICOS Y DE GESTIÓN CON EL FIN DE ADELANTAR UN PROGRAMA DE SOCIALIZACIÓN PARA LA PROTECCIÓN DE LAS LADERAS EN EL ÁREA URBANA DEL MUNICIPIO DE MANIZALES, CON LOS VECINOS HABITANTES DE LAS COMUNAS 1 A LA 11, EL CUAL CONSISTIRÁ EN CAPACITARLOS SOBRE EL CUIDADO Y MANTENIMIENTO DE LAS MISMAS, APROPIARLOS DE LAS LADERAS MEDIANTE LA PARTICIPACIÓN ACTIVA DE ESTAS COMUNIDADES PARA EVITAR SU DETERIORO Y AFIANZAR LA CULTURA DE LA PREVENCIÓN DE DESASTRES".

Con respecto a las obligaciones de las partes, la cláusula segunda define que El Municipio de Manizales, se obliga a: "Girar dentro de los periodos de pago acordados, los recursos necesarios para la ejecución del contrato interadministrativo (...)". Por su parte, CORPOCALDAS, se obliga a: "Disponer de los recursos técnicos, administrativos y financieros necesarios y suficientes para el cumplimiento del contrato (...)".



La cláusula tercera del contrato interadministrativo señala el valor del contrato y la forma de pago y establece que: “Para todos los efectos legales y fiscales el valor del presente contrato interadministrativo asciende a la suma de (...), los cuales se distribuyen entre las entidades, así: **a)** TRESCIENTOS MILLONES DE PESOS M/CTE (...) por parte del MUNICIPIO. **b)** DOSCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO PESOS M/CTE, por parte de CORPOCALDAS. PARÁGRAFO: El MUNICIPIO cancelará a CORPOCALDAS la suma señalada, dentro los primeros a cinco (15) días de cada período mensual, mediante actas parciales suscritas por el interventor que designe el Municipio para el presente contrato, en las que manifieste que el mismo se está o se ha ejecutado a entera satisfacción y conforme al objeto contratado.” (Subrayado fuera de texto).

En este contrato, la entidad ejecutora es CORPOCALDAS.

3. Contrato interadministrativo No. 067-2009, suscrito entre CORPOCALDAS y la Fundación Cerro Bravo.

La cláusula primera del contrato dispone el objeto así: “Apoyar y coordinar la implementación del sistema departamental de áreas protegidas de Caldas”.

Con respecto a la forma de pago, la cláusula segunda define que: “CORPOCALDAS cancelará a la FUNDACIÓN el valor del contrato de la siguiente manera: **a)** Un primer pago anticipado del 50% equivalente a \$12.450.000, una vez cumplidos los requisitos de ejecución; **b)** un segundo desembolso 40% equivalente a \$9.960.000, con un avance del 50% y previa aprobación del informe por la interventoría; **c)** Un desembolso final del 10% equivalente a \$2.490.000, previa aprobación del informe final por parte del interventor. El aporte en especie de la FUNDACIÓN está representado en: **1)** Coordinador del Proyecto: Un profesional en agronomía y agroecología Medio tiempo; **2)** Acompañamiento técnico: medio tiempo. **3)** Acompañamiento social: medio tiempo, **4)** Quince reuniones subregionales y departamentales; **5)** Dos giras de intercambio”.

En este contrato, la entidad ejecutora es la Fundación Cerro Bravo.

4. Contrato interadministrativo No. 079-2009, suscrito entre CORPOCALDAS y el Municipio de Marquetalia.

La cláusula primera del contrato dispone el objeto así: “Construcción de obras de estabilidad de taludes y manejo de aguas lluvias en el área urbana del municipio de Marquetalia”.

Con respecto al valor y forma de pago, la cláusula tercera define que: “El valor total del contrato asciende a la suma de CIENTO CATORCE MILLONES QUINIENTOS NOVENTA Y UN MIL CIENCIENTA Y CUATRO PESOS (\$114.591.054) CORPOCALDAS cancelará a EL MUNICIPIO, el valor de su aporte, de la siguiente forma: Forma de pago: CORPO-

CALDAS cancelará a EL MUNICIPIO, **a)** Un primer desembolso correspondiente al 50%, una vez sea suscrita el acta de iniciación, **b)** Un segundo desembolso correspondiente al 40% cuando se demuestre un avance del 40% del contrato mediante informe de ejecución parcial. **c)** Un tercer y último desembolso, correspondiente al 10%, se hará una vez sea suscrita el acta de recibo final por parte de CORPOCALDAS y se presente un informe final de la ejecución”.

En este contrato, la entidad ejecutora es el Municipio de Marquetalia.

Para efectos de señalar la normativa contable relacionada, es preciso considerar la destinación de los recursos hacia la protección del medio ambiente. Adicionalmente, que en el contrato suscrito con el Municipio de Manizales, CORPOCALDAS actúa como entidad ejecutora y los desembolsos del Municipio se efectúan con base en actas parciales de ejecución, mientras que en los demás contratos, la entidad ejecutora es la otra parte y los desembolsos por parte de CORPOCALDAS se efectúan con anterioridad a la ejecución del contrato.

El párrafo 289 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).

Por su parte, el párrafo 223 del PGCP establece que “Las cuentas por pagar son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de funciones de cometido estatal”.

Con relación a los deudores, el párrafo 152 indica que estos “representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal”.

La cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS, del Catálogo General de Cuentas se describe en los siguientes términos: “Representa los valores entregados por la entidad contable pública, en forma anticipada, a contratistas y proveedores para la obtención de bienes y servicios (...)”.

La dinámica de la citada cuenta señala que esta se debita con “El valor de los dineros entregados como avances y anticipos” y se acredita con “El valor de los anticipos aplicados, producto del cumplimiento de los convenios, contratos, acuerdos, entrega de bienes o con la legalización de los avances. (...)”.

CONCLUSIÓN

De los contratos interadministrativos analizados, el único en el que CORPOCALDAS actúa como entidad ejecutora es el No. 064-2009, suscrito con el Municipio de Manizales. En este



contrato ambas partes aportan recursos financieros y el aporte del Municipio de Manizales se efectúa dentro los primeros quince (15) días de cada período mensual, con base en actas parciales suscritas por el interventor designado por el Municipio en las que manifiesta que el mismo se está o se ha ejecutado a entera satisfacción y conforme al objeto contratado.

Con base en lo anterior, las erogaciones incurridas para la ejecución del contrato que correspondan a aportes de CORPOCALDAS, por tratarse de recursos destinados a la protección del medio ambiente, deben registrarse debitando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE y acreditando la subcuenta y cuenta que correspondan del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. Con el pago, se debitan la subcuenta y cuenta que correspondan, del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Ahora bien, dado que los aportes del Municipio se reciben con base en actas parciales de entrega, la ejecución de estos recursos debe registrarse debitando la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES y acreditando la subcuenta y cuenta que correspondan del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR. Con el pago, se debitan la subcuenta y cuenta que correspondan, del grupo 24-CUENTAS POR PAGAR y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN

INSTITUCIONES FINANCIERAS. Cuando el Municipio de Manizales entregue el aporte, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta 147064-Pago por cuenta de terceros, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. Es importante señalar que CORPOCALDAS debe suministrar la información necesaria para que el Municipio registre el gasto respectivo.

Para el registro de los demás contratos interadministrativos, es decir, los números 067 de 2009, 068 de 2008 y 079 de 2009, debe tenerse en cuenta que la entidad ejecutora es la otra parte y que los desembolsos por parte de CORPOCALDAS se efectúan con anterioridad a la ejecución de los contratos.

En consecuencia, los recursos entregados por CORPOCALDAS se registran debitando la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS y acreditando la subcuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Con la legalización de los avances y anticipos entregados, CORPOCALDAS reconoce el gasto correspondiente. Para el efecto, debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 5508-MEDIO AMBIENTE y acredita la subcuenta 142003-Anticipos sobre convenios y acuerdos, de la cuenta 1420-AVANCES Y ANTICIPOS ENTREGADOS.

- b. CONCEPTO 20099-134802. Reconocimiento contable de contratos interadministrativos entre CORPOCALDAS y entes Municipales, quienes los ejecutan

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5508-Medio Ambiente. Literal a.

- c. CONCEPTO 200911-136356. Reconocimiento de la ejecución del contrato para realización de diseños y estudios de obras directamente relacionadas con inversión social en medio ambiente

CONCEPTO 200911-136356 del 15-12-09

CONCEPTO 200911-136356 del 15-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5508 Medio ambiente
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la ejecución del contrato para realización de diseños y estudios de obras directamente relacionadas con inversión social en medio ambiente

Doctora

ZULMA CONSTANZA CLAVIJO DELGADO

Contadora

CORPORACIÓN PARA EL DESARROLLO SOSTENIBLE DEL NORTE
Y ORIENTE AMAZÓNICO CDA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136356, en la cual consulta el tratamiento contable

de la ejecución del contrato de consultoría celebrado para el desarrollo de estudios y diseños para la realización de obras relacionadas con un proyecto de inversión. Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:



CONSIDERACIONES

La cláusula primera del contrato de consultoría establece como objeto: *“Adelantar los estudios y diseños para la implementación de obras de defensa y protección contra la erosión y el control de cauces en las comunidades de Huesitos, Carrizal, Cumaral y Arrecifal del Departamento del Guainía”, de lo cual se deduce que las actividades contratadas tienen correspondencia con la solución de necesidades relacionadas con el medio ambiente”.*

En cuanto a la norma contable, debemos remitirnos al numeral 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, el cual señala que *“Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el periodo contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluye los originados por situaciones de carácter extraordinario”.*

5550- Subsidios asignados

- a. CONCEPTO 20095-130156. Reconocimiento de Contrato interadministrativo para el traslado de recursos de subsidios de acueducto y alcantarillado de la vigencia 2009

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424- Recursos entregados en administración. Literal i.

- b. CONCEPTO 20097-132123. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín-ISVIMED de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social- Constitución de Patrimonio Autónomo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2430- Subsidios asignados. Literal a.

Así mismo, establece 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).

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que el reconocimiento contable de la ejecución del contrato celebrado para la realización de los diseños y estudios de las obras que están directamente relacionadas con la ejecución de un proyecto de inversión social en medio ambiente, teniendo en cuenta el objeto del contrato, corresponde a la definición de gasto público social, para lo cual se registra un débito a la subcuenta 550806-Estudios y proyectos, de la cuenta 5508-Medio ambiente, y como contrapartida un crédito a la subcuenta 240102-Proyectos de Inversión, de la cuenta 2401-Adquisición de bienes y servicios.



57-OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

5705- Fondos entregados

- a. CONCEPTO 20093-127380. Reconocimiento por parte del ICFES de los recursos girados al Ministerio de Educación Nacional por distribución de Presupuesto de gastos, y viabilidad de reconocer dichas operaciones como recíprocas

CONCEPTO 20093-127380 del 18-05-09				
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 2.1	5705	Fondos entregados Procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación, a través del sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública-CHIP
	Subtema			Reconocimiento por parte del ICFES de los recursos girados al Ministerio de Educación Nacional por distribución de Presupuesto de gastos, y viabilidad de reconocer dichas operaciones como recíprocas

Doctor

GENISBERTO LÓPEZ CONDE

Secretario General

Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior (ICFES)

ANTECEDENTES

Me refiero a la comunicación radicada con el expediente 20093-127380, en la que consulta cuáles cuentas y subcuentas de cada entidad contable pública deben registrar el giro de los recursos por parte del ICFES al Ministerio de Educación Nacional, y si es procedente reportar dichas transacciones en el informe de operaciones recíprocas.

Informa la entidad, que con el Acuerdo 0001 de febrero 6 de 2009, el Consejo Directivo del ICFES aprobó la distribución del presupuesto de Gastos de Funcionamiento de la vigencia fiscal 2009 por la suma de \$20.000.0 millones, financiados con recursos propios. Asimismo, la Dirección General de Presupuesto Público Nacional aprobó mediante oficio 2-2009-006681 de marzo 12 de 2009 la operación de distribución antes citada, con destino al Ministerio de Educación Nacional, teniendo en consideración la conveniencia de ejecutar estos recursos por parte de este Ministerio, ente que desarrolla una actividad complementaria de acuerdo con lo establecido en los Decretos 2230 de 2003 y 4675 de 2006.

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

CONSIDERACIONES

El párrafo 270 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *“Las operaciones interinstitucionales están conformadas por los fon-*

dos recibidos, las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo. Los fondos se reconocen por el valor recibido y las operaciones de enlace y sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genera”.

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimiento contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, como *“el valor de los recursos entregados en dinero o títulos, por la tesorería centralizada a la entidad contable pública del mismo nivel, para el pago de gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Asimismo incluye el valor de los reintegros a las tesorerías centralizadas.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1106-Cuenta Única Nacional y 1110-Depósitos en Instituciones Financieras y el grupo 12-Inversiones e Instrumentos Derivados”.

La dinámica de la cuenta establece que se debita con *“1-El valor de los recursos entregados a la entidad contable pública”.*

También, describe la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, como *“el valor de los recursos recibidos en dinero o títulos por la entidad contable pública, de la tesorería centralizada del mismo nivel, para gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo incluye el valor de los reintegros de estos recursos a las tesorerías centralizadas.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas que integran las cuentas 1106-Cuenta Única Nacional y 1110- De-



pósitos en Instituciones Financieras. Tratándose de pagos al beneficiario final, la contrapartida corresponde a las cuentas y subcuentas que registren el tipo de obligación que se cancela y a las subcuentas que integran las cuentas 1420-Avances y Anticipos entregados y 1425-Depósitos Entregados en Garantía”.

Asimismo, la dinámica de la cuenta establece que se acredita con “1-El valor de los recursos recibidos por la entidad contable pública”.

De lo anotado, se colige que el flujo de recursos entre entidades contables públicas, sin que implique ejecución presupuestal, corresponde a una operación interinstitucional, debiendo utilizar la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS por la entidad que registra el desembolso, y la que recibe utiliza la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, identificando las subcuentas que se relacionen con el objeto del traslado en funcionamiento, servicio de la deuda e inversión.

De otra parte, el numeral 6 del procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación, a través del sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública-CHIP, establece que “Se utiliza para reportar los saldos de las transacciones económicas y financieras realizadas entre entidades contables públicas, los cuales están asociados con activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o costos, que son objeto de eliminación en el proceso de consolidación, de acuerdo con la Tabla de Correlaciones, (...)” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1.6.1.1 del Instructivo 5 de 2009 señala que “Todas las entidades contables públicas deben reportar los

saldos de operaciones recíprocas y garantizar que éstos correspondan a transacciones que se hayan realizado de manera directa o indirecta con otras entidades contables públicas, las cuales se relacionan con cuentas del Balance General o con las del Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental”. Por lo tanto, los fondos entregados y recibidos en una operación interinstitucional debe reportarse en el formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que el flujo de recursos entre entidades contables públicas, sin que implique ejecución presupuestal, corresponde a una operación interinstitucional, debiendo utilizar la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS por la entidad que registra el desembolso, y la que recibe utiliza la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, identificando las subcuentas que se relacionen con el objeto del traslado en funcionamiento, servicio de la deuda e inversión.

De acuerdo con el procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación, los saldos de las transacciones económicas y financieras realizadas entre entidades contables públicas asociados con ingresos y gastos deben ser reportados, porque son objeto de eliminación en el proceso de consolidación. Por lo tanto, los fondos entregados y recibidos es una operación interinstitucional que debe reportarse en el formulario CGN2005_002_OPERACIONES_RECÍPROCAS.

5720-Operaciones de enlace

- a. CONCEPTO 20093-126829. Reconocimiento de cruce de cuentas por prestación del servicio de arrendamiento y pago del servicio de telefonía celular

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1470-Otros deudores. Literal f.

- b. CONCEPTO 20098-133711. Reconocimiento de la devolución y/o aplicación de rendimientos financieros generados con los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales. (Deja sin vigencia parcial los conceptos 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009)

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal Literal I.



58-OTROS GASTOS

5801-Intereses

a. CONCEPTO 20094-127658 Reconocimiento de intereses de financiación y de mora generados en la adquisición de agua en bloque

CONCEPTO 20094-127658 del 29-04-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	5801	Intereses
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de intereses de financiación y de mora generados en la adquisición de agua en bloque	

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	1470	Otros deudores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de intereses generados por error en el pago de aportes de seguridad social	

Doctor

ÉDGAR YESID ROJAS ESCOBAR

Gerente General

EMPRESA DE SERVICIOS PÚBLICOS LA CALERA

Me refiero a su comunicación 284-09 del 3 de abril, radicada con el expediente número 20094-127658, en la cual solicita concepto sobre temas relacionados con el tratamiento contable de los intereses. Al respecto, me permito atender su consulta en el mismo orden planteado.

1.1. Intereses correspondientes a la deuda con la EAAB

ANTECEDENTES

En su comunicación indica que la empresa posee una deuda representativa por concepto de compra de agua en bloque con la EAAB, que se ha venido causando por facturación de consumos realizados, y pregunta ¿A qué cuenta debería reconocer los intereses por financiación, los intereses por mora y los intereses proyectados, de acuerdo a las normas nacionales e internacionales en contabilidad pública?

CONSIDERACIONES

El párrafo 117 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 224 indica que: *“Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define*

como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...) Los costos de endeudamiento, como intereses y comisiones por pagar, se reconocen por el valor devengado o causado, de acuerdo con las condiciones pactadas (...)” (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 5801-INTERESES *“Representa el valor de los gastos por intereses originados en la obtención de recursos necesarios para el financiamiento de las actividades u operaciones de la entidad contable pública.*

La contrapartida corresponde a las subcuentas del pasivo que registren la obligación por concepto de intereses”.

CONCLUSIÓN

Los intereses correspondientes a la financiación y a intereses de mora se deben reconocer con un débito en la subcuenta 580110-Adquisición de bienes y servicios, de la cuenta 5801-INTERESES, y un crédito en la subcuenta 240101-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES, detallando en niveles auxiliares los intereses de financiación y los intereses de mora. En relación con los intereses proyectados se debe considerar que con base en el principio de devengo, estos deben registrarse cuando surja el derecho a su cobro o la obligación de pago.

1.2. Intereses generados en la liquidación de la planilla PILA

ANTECEDENTES

Señala en su comunicación que por un error involuntario en el dato correspondiente al año se diligenció 2008 en



lugar de 2009, generando intereses de mora equivalentes al año completo, y actualmente se están realizando las reclamaciones para recuperar el dinero correspondiente, y pregunta ¿Qué tratamiento contable deberían tener en cuenta para este caso concreto?

CONSIDERACIONES

El párrafo 152 define 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”.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta que con base en el principio de causalidad el registro del pasivo y del gasto o costo se efectuó por los valores correctos y que el error se presentó en el momento del pago, la empresa debe reconocer la diferencia registrando el deudor en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, revelando en las notas a los estados contables esta situación.

- b. CONCEPTO 20099-135110. Reconocimiento de intereses de mora por concepto de fallos judiciales

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2905- Recaudos a favor de terceros. Literal d.

5803- Ajuste por diferencia en cambio

- a. CONCEPTO 200812-122022. Actualización de activos y pasivos en moneda extranjera por variaciones en la tasa de cambio

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4806-Ajuste por diferencia en cambio. Literal a.

- b. CONCEPTO 20098-133724. Reconocimiento de ajustes por diferencia en cambio e inviabilidad de compensación entre ingresos y gastos por dicho concepto

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.3. Literal I.

5805-Financieros

- a. CONCEPTO 20092-126185. Reconocimiento de la enajenación de “Certificados de Reducción de emisiones-CERS”

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 7502-Acueducto. Literal a.

- b. CONCEPTO 20093-127313. Reconocimiento de la prima en compra de opciones

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 51-De administración. Literal a.

- c. CONCEPTO 20098-133724. Reconocimiento de intereses a favor de la Bolsa de Energía

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.3. Literal I.



d. CONCEPTO 20099-134392. Reconocimiento de los costos incurridos en la emisión de bonos

CONCEPTO 20099-134392 del 29-09-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5805 Financieros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los costos incurridos en la emisión de bonos

Doctor

JORGE HERNANDO MARTÍNEZ JAIME

Jefe Unidad de Información Contable y Tributaria

ECOPETROL S.A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134392, en la cual solicita concepto relacionado con el reconocimiento contable de los costos incurridos en la emisión de bonos. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.2.1 de las Normas técnicas relativas a los pasivos, contenidas en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala que *“Las operaciones de crédito público corresponden a los actos o contratos que, de conformidad con las disposiciones legales sobre crédito público, tienen por objeto dotar al ente público de recursos, bienes o servicios, con plazo para su pago, tales como empréstitos, emisión y colocación de bonos y títulos de deuda pública, y crédito de proveedores. (...)”*

Tratándose de empréstitos, las operaciones de crédito público deben reconocerse por el valor desembolsado; los bonos y títulos colocados se reconocen por el valor nominal y los créditos de proveedores deben reconocerse por el valor del bien o servicio recibido. Por su parte, el cumplimiento de garantías otorgadas se reconoce por el valor de los pagos que llegaren a efectuarse, de conformidad con los términos pactados en el contrato de garantía, previa disminución de las cuentas de orden”.

El numeral 9.1.4.2 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental del mismo texto normativo, expresa 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 otros gastos comprenden los flujos de salida de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados

expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos por partidas extraordinarias”.

En este sentido, el Catálogo General de Cuentas-CGC, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, señala que la cuenta 5805-FINANCIEROS *“Representa el valor de los gastos incurridos por la entidad contable pública originados en el manejo del portafolio de inversiones y en la amortización del descuento en colocación de bonos y títulos, entre otros”.*

Así las cosas, y de conformidad con la norma técnica relacionada con las operaciones de crédito público-OCP, la cual establece que los bonos colocados se reconocen por su valor nominal, ECOPETROL S.A. debe reconocer las erogaciones en que incurra en la emisión y colocación de bonos en el mercado, afectando los resultados de la entidad como un gasto financiero.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, las erogaciones en que incurre la entidad contable pública en el proceso de emisión y colocación de bonos en el mercado, como operaciones de crédito público deben reconocerse como un gasto afectando la subcuenta 580525-Sostenimiento en bolsa y registro, y 580527-Administración y emisión de títulos valores, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, según corresponda a cada uno de los conceptos.

De otra parte, en relación con la propuesta que Ecopetrol S.A. presenta para el reconocimiento de los costos de emisión y colocación de bonos, con base en los estándares internacionales de información financiera, es pertinente señalar que, en el marco del mejoramiento de la calidad de la información y de la modernización de las normas contables como política institucional, la Contaduría General de la Nación se encuentra ejecutando un plan de trabajo que tiene el propósito de armonizar el RCP con las normas internacionales de información financiera expedidas por el Consejo



de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB, por su sigla en inglés), con el fin último de facilitarle a las Empresas Públicas, como es el caso de Ecopetrol S.A., el desarrollo de sus operaciones en condiciones de competitividad.

La metodología propuesta para llevar a cabo el referido proceso de armonización sugiere una revisión integral del RCP a la luz de los estándares internacionales, y en este sentido el tema indicado por su entidad también serán objeto de estudio.

Finalmente, cabe anotar que el itinerario previsto por la Contaduría General de la Nación para la ejecución del trabajo de armonización contempla la selección de una muestra de entidades sujetas al RCP con el objeto de discutir con estas las propuestas de modificación a que haya lugar, por lo que desde ya le agradecemos inmensamente su generoso compromiso y disposición para contribuir con el logro de los objetivos de esta entidad de regulación contable pública.

- e. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de la restitución de aportes y reparto de utilidades por suscripción de contrato de fiducia mercantil irrevocable entre la Empresa de Renovación Urbana de Bogotá y la Fiduciaria Bogotá S.A.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16-Propiedades, planta y equipo. Literal j.

5808-Otros gastos ordinarios

- a. CONCEPTO 20094-127990. Reconocimiento de fallos desfavorables en única instancia que generan una obligación cierta para la entidad, y de los cuales no se constituyó oportunamente el pasivo estimado

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 3. Literal e.

- b. CONCEPTO 20095-129830. Reconocimiento de excedentes de facturación no registrados por contratos de capitación y atención a vinculados con pago vencido

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4810- Extraordinarios. Literal d.

- c. CONCEPTO 20099-134953. Reconocimiento de bienes recibidos en donación que no serán utilizados en desarrollo del cometido estatal de la Asociación Computadores para Educar, y entrega a la entidad beneficiaria

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1637- Propiedades, planta y equipo no explotados. Literal a.

- d. CONCEPTO 200910-135192. Reconocimiento del traslado de los bienes de beneficio y uso público, de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-EAAB ESP al Distrito Capital

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 17- Bienes de Beneficio y Uso Público e Históricos y Culturales. Literal b.

- e. CONCEPTO 20097-132541. Reconocimiento de Aportes en clubes sociales

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 8390-Otras cuentas deudoras de control. Literal c.



- f. CONCEPTO 20097-131911. Reconocimiento de bienes entregados por RTVC como aporte a la Fundación Patrimonio Fílmico Colombiano

CONCEPTO 20097-131911 del 11-08-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5808 Otros gastos ordinarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de bienes entregados por RTVC como aporte a la Fundación Patrimonio Fílmico Colombiano
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Principios de Contabilidad Pública Revelación/ En notas a los estados financieros
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer el material audiovisual como activo, en el balance de RTVC

Doctora

MÓNICA BIBIANA SUÁREZ

Subgerente de Soplete Corporativo

Radio Televisión Nacional de Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-131911, en la cual consulta los siguientes aspectos:

1. INRAVISIÓN en liquidación mediante acta transfirió la propiedad de unos bienes a la sociedad RTVC, los cuales RTVC registró en las cuentas de activo. Posterior a este hecho, mediante convenio No. 089 de 2006, celebrado entre RTVC y la Fundación Patrimonio Fílmico, RTVC transfiere a título de aporte un bien inmueble, el cual RTVC registró en la cuenta de inversiones y como contrapartida la cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Por lo anterior, consulta si la entidad debe registrar este aporte como un derecho, o si lo debe eliminar de los estados financieros al no tener un título que lo acredite como tal.
2. Dentro de los bienes entregados por INRAVISIÓN en liquidación, RTVC recibió material audiovisual el cual reconoció en la subcuenta 196090-OTROS BIENES DE ARTE Y CULTURA, dichos bienes han sido objeto de amortización afectando la subcuenta 197590-OTROS INTANGIBLES. Así mismo, nos informa que RTVC ha valorado parte del material recibido por el valor del medio en el que se almacena. No obstante, la Contraloría General de la República en desarrollo de su proceso de auditoría estableció como hallazgo que la entidad no realizó un avalúo a estos bienes, razón por la cual RTVC solicitó a la Fundación Patrimonio Fílmico concepto al respecto.

Por tanto, pregunta si se deben registrar los derechos por el valor del medio en que se almacenan, cuál cuenta contable aplicaría para tal efecto y si son objeto de amortización. Así mismo, consulta si es válido el con-

cepto de la Fundación Patrimonio Fílmico o si RTVC debe excluir estos bienes de su patrimonio y controlarlos en cuentas de orden.

CONSIDERACIONES

Aportes entregados a entidades sin ánimo de lucro

La cláusula primera del Convenio 089 de 2006, celebrado entre RTVC y la Fundación Patrimonio Fílmico Colombiano, establece el siguiente objeto del convenio: *“El presente convenio de asociación tiene por objeto la conjunción de los esfuerzos, actividades y recursos identificados en el mismo y aportados recíprocamente por RTVC y por la FUNDACIÓN PATRIMONIO FÍLMICO COLOMBIANO, para el cumplimiento de actividades de interés social relativas a la realización del proyecto conjunto de recuperación, conservación y preservación del patrimonio audiovisual y/o sonoro colombiano o patrimonio colombiano de imágenes en movimiento, en adelante denominado como el PROYECTO DE CONSERVACIÓN DEL PATRIMONIO AUDIOVISUAL a través de la construcción y puesta en funcionamiento del “Centro de Conservación de Registros Audiovisuales”, en adelante denominado como el CENTRO DE CONSERVACIÓN”.*

El numeral 2.2 de la cláusula segunda del citado convenio, establece como una de las obligaciones de RTVC en desarrollo del presente convenio, la siguiente: *“Transferir a la FUNDACIÓN PATRIMONIO FÍLMICO COLOMBIANO a título de aporte en especie, el derecho de propiedad sobre el terreno adjunto a las instalaciones de RTVC, (...) el cual fue transferido por la Nación Ministerio de Obras Públicas y Transporte al Instituto Nacional de Radio y Televisión – Inravisión- según acta del 27 de diciembre de 1993, una vez RTVC reciba la propiedad del inmueble”.*



Parágrafo Primero. *La transferencia a que se refiere este numeral se da a título de aporte a efectos de que RTVC sea miembro de la FUNDACIÓN PATRIMONIO FÍLMICO COLOMBIANO, de conformidad con las disposiciones de los incisos tercero y cuarto del artículo 96 de la ley 489 de 1998. Esa condición de miembro dará derecho a RTVC para participar en la asamblea y en la junta directiva de la FUNDACIÓN PATRIMONIO FÍLMICO COLOMBIANO. (...)*

Parágrafo Segundo. *La transferencia efectiva de este inmueble se realizará mediante escritura pública. Los costos de escrituración y registro serán cubiertos por la FUNDACIÓN PATRIMONIO FÍLMICO COLOMBIANO.*

Parágrafo Tercero. (...) *En caso de disolución de la FUNDACIÓN PATRIMONIO FÍLMICO COLOMBIANO, el inmueble descrito revertirá a RTVC, o al gestor de televisión y radio públicas, lo cual deberá constar en la correspondiente escritura pública (...)* (Subrayado fuera de texto).

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 contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, expresa 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 párrafo 282 del Plan General de Contabilidad Pública-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 (...)*”.

Por su parte, el párrafo 291 establece que: *“Los otros gastos comprenden los flujos de salida de recursos incurridos por la entidad contable pública, no considerados expresamente en las anteriores clasificaciones. Incluyen los costos de endeudamiento, los cuales corresponden a intereses, comisiones y otros conceptos originados en la obtención de financiación. Adicionalmente incluye los gastos por partidas extraordinarias”*.

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que de conformidad con el convenio de asociación celebrado entre RTVC y la Fundación Patrimonio Fílmico Colombiano, el terreno entregado como aporte por RTVC a la Fundación, le otorga la calidad de miembro de la Fundación, pero no corresponde a la obtención de acciones o cuotas o partes de interés social, dado que la fundación no es una entidad de carácter societario, el aporte no cumple con los criterios

para ser reconocido como inversión patrimonial. Por tanto, una vez RTVC entregue el terreno debe registrar un débito en la subcuenta 580809-APORTES EN ENTIDADES NO SOCIETARIAS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y como contrapartida la respectiva cuenta y subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, en la cual se encuentra registrado el bien objeto de entrega por parte de RTVC. Así mismo, debe retirar el valor de las cuentas valuativas asociadas al mismo (depreciación, provisión y valorización), si hay lugar a ello.

Material audiovisual

Respecto al material audiovisual recibido por RTVC producto de la liquidación de INRAVISIÓN, es importante tener en cuenta que de acuerdo con la información suministrada por el doctor Joaquín Ruiz, Jefe de Costos e Información Financiera de RTVC, la entidad recibió tanto el material (videos, programas, entre otros) como el derecho a difundirlo, razón por la cual se requiere establecer si este derecho es objeto de incorporación en la contabilidad por el valor del medio en que se almacena (VHS, CD, DVD y otros medios de almacenamiento).

Así las cosas, es pertinente remitirnos a los numerales del artículo 4º del Decreto 3550 de 2004, mediante el cual se suprime INRAVISIÓN y se ordena su disolución y liquidación, donde se establece que *“Con el fin de garantizar la continuidad en la prestación de los servicios de Televisión y Radio a su cargo el Estado deberá:*

1. Garantizar que los bienes, activos y derechos que dicha entidad destinaba a la prestación de los servicios públicos de radio y televisión continúen afectos a tal fin, el Instituto Nacional de Radio y Televisión – INRAVISIÓN en Liquidación, deberá (...), así como transferir los bienes activos y derechos al nuevo Gestor del servicio, en los términos previstos en el presente Decreto y de acuerdo con las normas que rigen el proceso de liquidación.

(...)

7. Garantizar que los bienes, activos y derechos del Instituto Nacional de Radio y Televisión – INRAVISIÓN en liquidación destinados a la prestación del servicio de televisión y radio, incluyendo el nombre comercial –INRAVISIÓN– y los demás nombres comerciales, las enseñas comerciales, las marcas, los logotipos, los símbolos y, en general, todos los derechos de propiedad intelectual de INRAVISIÓN, en especial todos aquellos que recaigan sobre los signos distintivos que incluyan o hagan referencia a la palabra INRAVISIÓN se mantengan afectos a la prestación del servicio público de radio y televisión”. (Subrayado fuera de texto).

A su vez, el artículo 5 del citado decreto, en lo relacionado con el nuevo gestor del servicio, indica 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”*.



De tal manera que los activos y derechos recibidos por RTVC producto de la liquidación de INRAVISIÓN se deben mantener afectos a la prestación del servicio público de radio y televisión, de conformidad con lo establecido en la norma citada.

Por su parte, el numeral 1 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual expresa 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.”* (Subrayado fuera de texto).

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.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados.”

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el párrafo 130 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, señala como uno de los requisitos para que un hecho pueda reconocerse contablemente, el 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.”*

En ese orden de ideas, los activos intangibles son aquellos bienes inmateriales que pueden identificarse, controlarse, tienen una medición monetaria confiable y de cuya utilización o explotación puedan obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios.

Por lo anterior, si los derechos recibidos para la difusión de los programas audiovisuales no generan beneficios económicos para la entidad o reduce significativamente los costos en la prestación del servicio, e igualmente no cuentan con

una medición monetaria confiable que permita su reconocimiento en la contabilidad, no es viable registrarlos como activos en la cuenta 1970-INTANGIBLES.

Ahora bien, en lo relacionado con el valor del material recibido, la Fundación Patrimonio Filmico Colombiano, mediante el concepto 30409 del 19 de julio de 2009, manifiesta lo siguiente: *“(…) el valor de los materiales recopilados es eminentemente histórico y cultural, de una parte como fuente documental del transcurrir de la televisión colombiana, pero también del acontecer social, económico y político de Colombia desde 1954. Son igualmente el registro individual donde se plasma una expresión artística, que mediante el uso de un lenguaje y la apropiación de una técnica se constituyen en una manifestación cultural de nuestra nación. Esta particularidad de constituir patrimonio hace que sea imposible de tasar en términos monetarios.”* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 119 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, en relación con el principio de medición, establece que *“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 (...) Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas.”* (Subrayado fuera de texto)

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).

A su vez, el párrafo 375 indica 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).



Así las cosas, de no ser posible aplicar un método de valoración que permita que la medición monetaria del material audiovisual sea confiable, la entidad debe proceder a revelarlo 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 los mismos.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. El terreno entregado por RTVC como aporte a la Fundación Patrimonio Filmico Colombiano que le otorga la calidad de miembro de la misma, no corresponde a una inversión patrimonial, dado que por tratarse de aportes entregados a una entidad que no es de carácter societario, RTVC no recibe un título de participación como acciones o cuotas o partes de interés social. Por tanto, este aporte debe reconocerse mediante un débito a la subcuenta 580809-APORTES EN ENTIDADES NO SOCIETARIAS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y como contrapartida la respectiva cuenta y subcuenta del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, en la cual se encuentra registrado el bien objeto de entrega por parte de RTVC. Así mismo, debe retirar el valor de las cuentas valuativas asociadas al mismo (depreciación, provisión y valorización), si hay lugar a ello.

2. En cuanto a los derechos concedidos a RTVC que le permiten difundir y reproducir el material audiovisual recibido de INRAVISIÓN, se debe tener en cuenta que no cumplen con los criterios para ser reconocidos como activo intangible, dado que están asociados a la prestación del servicio público de radio y televisión, y no generan beneficios económicos futuros para la entidad.

Respecto al material audiovisual, la entidad debe retirarlo de la subcuenta 196090-OTROS BIENES DE ARTE Y CULTURA, dado que de conformidad con el concepto emitido por la Fundación Patrimonio Filmico Colombiano no cuenta con una medición monetaria confiable que permita su reconocimiento en dicha cuenta. Por tanto, debe proceder a revelarlo a través de una medición cuantitativa o cualitativa física en notas a los estados contables, e implementar las medidas que considere pertinentes para ejercer un control administrativo de estos bienes, mediante una relación detallada de los mismos.

En lo relacionado con la validez del concepto emitido por la Fundación Patrimonio Filmico Colombiano, consideramos que por tratarse de un organismo especializado, es la entidad competente para establecer si existe o no una medición monetaria confiable del material audiovisual.

- g. CONCEPTO 20099-134833. Reconocimiento de un automóvil recibido en donación de una empresa particular, para ser entregado como premio a un funcionario de la entidad contable pública

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1637- Propiedades, planta y equipo no explotados. Literal c.

- h. CONCEPTO 20094-127793. Reconocimiento de los inmuebles recibidos por parte de la Empresa de Renovación Urbana-ERU del Instituto de Desarrollo Urbano-IDU y entrega al patrimonio autónomo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16-Propiedades, planta y equipo. Literal j.

- i. CONCEPTO 20098-133968. Depuración contable de cartera de difícil cobro

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. 1475-Deudas de difícil recaudo. Literal g.

- j. CONCEPTO 200912-137458. Reconocimiento de los valores girados por el Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural a FINAGRO, para la ejecución, implementación y otorgamiento de los distintos apoyos, incentivos y demás instrumentos que integren el Programa "Agro, Ingreso Seguro – AIS"

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424- Recursos entregados en administración. Literal r.

5810-Extraordinarios

- a. CONCEPTO 200910-135888. Reconocimiento de faltantes y sobrantes de inventarios

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4810- Extraordinarios. Literal j.



- b. CONCEPTO 200910-135888. Reconocimiento de Inventarios de medicamentos vencidos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4810- Extraordinarios. Literal j.

5815-Ajuste de ejercicios anteriores

- a. CONCEPTO 20093-126826. Reconocimiento de menores o mayores ingresos de vigencias anteriores

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta: 4815-Ajuste de ejercicios anteriores. Literal a.

- b. CONCEPTO 200812-124005. Reconocimiento de reintegro de incapacidades de vigencias anteriores

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4810-Extraordinarios. Literal a.

- c. CONCEPTO 20093-127199. Reconocimiento ajustes depreciación acumulada de Propiedades, Planta y Equipo de ejercicios anteriores

CONCEPTO 20093-127199 del 29-05-09			
Modificado Parcialmente por el concepto 200912-138808 del 05-02-10			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento ajustes depreciación acumulada de Propiedades, Planta y Equipo de ejercicios anteriores

Doctora

LUZ MERY ORTIZ QUINTERO

Contadora

Teledellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-127199, en la cual consulta:

1. Si en periodos anteriores se dejaron de causar gastos por depreciación o si se cometió el error de reconocerlas por menores valores que los reales, ¿Cuál es el registro para ajustar la depreciación acumulada que actualmente aparece en el Balance General y cuál es el registro en el caso contrario, esto es, cuando la depreciación acumulada corresponde al registro erróneo y sobrevalorado de un gasto por depreciación de un periodo anterior?
2. ¿Cuál es el registro contable para ajustar una depreciación acumulada de un activo si esta supera su costo histórico presentándose un valor en libros negativo, teniendo en cuenta que, en algunos casos, tales activos siguen estando al servicio de la entidad y en otros no?
3. Si un activo presenta una depreciación acumulada igual a su costo histórico, siendo nulo su valor en libros, como consecuencia del reconocimiento contable de la depreciación o por ajustes realizados a dicha cuenta en razón de la depuración contable a que se

refiere la Resolución 357 de 2008, ¿pueden valorizarse dichos activos totalmente depreciados?

CONSIDERACIONES

Para responder la primera pregunta planteada, es necesario remitirse al numeral 117 Régimen de Contabilidad Pública (RCP), el cual señala que el reconocimiento de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales “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).

Tratándose de gastos no reconocidos en periodos anteriores o reconocidos por valores que no correspondían a la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES señalando 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 su dinámica indica que se acredita con “1- El valor de los ajustes por mayores valores causados” y se debita con “1- El valor del



reconocimiento de gastos de periodos contables anteriores y 2- El valor de los ajustes por menores valores causados". (Subrayado fuera de texto).

De esta manera, el RCP establece que los gastos no reconocidos en periodos anteriores o que fueron contabilizados erróneamente por mayores o menores valores, deben reconocerse en la vigencia actual, mediante un débito o un crédito, según corresponda, en la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y tratándose de ajustes a la depreciación acumulada de activos, pertenecientes al grupo Propiedades Planta y Equipo, los correspondientes ajustes se reconocen como mayor o menor valor de la cuenta 1685 DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR).

Para responder a la segunda pregunta, esto es, el reconocimiento contable para corregir una depreciación acumulada que supera el costo histórico del activo, es de tenerse en cuenta que, de acuerdo con la normativa establecida en el Régimen de Contabilidad Pública, no es posible que el valor en libros de un activo sea negativo, pues el numeral 4º del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo señala que *"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"*, y el numeral 11 establece 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 periodo contable en el cual se efectúa el cambio"*, por lo cual, es responsabilidad de la entidad contable pública la constante revisión de las vidas útiles y la revelación de la realidad financiera, económica, social y ambiental de las cifras contenidas en los estados contables.

Sin embargo, en caso de presentarse esta situación en una entidad, de acuerdo con los antecedentes citados en la respuesta a la primera pregunta, el reconocimiento contable corresponde a un débito a la cuenta 1685 DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), y un crédito a la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

Ahora bien, si el activo ha cumplido su vida útil y, por ende, no está siendo utilizado por la entidad contable pública, el ajuste para reducir la depreciación acumulada se efectúa hasta hacer nulo su valor en libros y, posteriormente, deben ser objeto de retiro, debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

La depreciación acumulada de los bienes que presentan valores en libros negativos y que continúan prestando su

servicio a la entidad contable pública, debe ajustarse de la misma manera, reconociendo un crédito a la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES hasta concurrencia con el valor en libros del activo sin que ello implique el reconocimiento posterior de gastos por depreciación, pues aunque continúan siendo usados en las actividades de cometido estatal, el activo ya ha agotado la vida útil definida por la entidad contable pública sin que esta fuera objeto de revisión.

En cuanto a su tercera pregunta, en relación con las valorizaciones de los activos totalmente depreciados, la Doctrina Contable Pública, mediante el Concepto 108829 de marzo 5 de 2008, anexo, expresa que *"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 periodos en los cuales se dejó de contabilizar la depreciación"*.

CONCLUSIÓN

De los antecedentes citados se concluye que:

1. Los ajustes a la depreciación acumulada de las Propiedades, Planta y Equipo, deben reconocerse como un mayor o menor valor de la cuenta 1685 DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y un débito o un crédito, según corresponda a la cuenta 5815 AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.
2. Si la depreciación acumulada de un activo que no contribuye al cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, supera su costo histórico, se efectúa el ajuste a que se refiere la primera conclusión de este concepto, hasta alcanzar su valor nulo en libros y se procede a reconocer su retiro en cuentas de orden; si la depreciación acumulada de un activo que continúa prestando servicio a la entidad contable pública, supera su costo histórico haciendo que el valor en libros sea negativo, debe efectuarse el ajuste correspondiente a los gastos de periodos anteriores, hasta que su valor en libros sea igual a cero (0), no siendo posible que se continúe depreciando el costo histórico del activo, pues se ha terminado la vida útil inicialmente definida por la entidad contable pública para tales efectos.
3. La vida útil de las propiedades, planta y equipo debe revisarse anualmente para efectos de calcular su depreciación posterior, de manera que pueda reflejar la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, por lo cual, la Doctrina Contable Pública ha determinado que no se pueden reconocer valorizaciones de los activos totalmente depreciados que continúan contribuyendo al cumplimiento de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública.



d. CONCEPTO 20095-129590. Reconocimiento de costos de ejercicios anteriores

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal s.

e. CONCEPTO 20095-129830. Reconocimiento de excedentes de facturación no registrados por contratos de capitación y atención a vinculados con pago vencido

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4810- Extraordinarios. Literal d.

f. CONCEPTO 20096-130381. Reversión de cuentas por pagar de una vigencia anterior por valores no cobrados por proveedores y contratistas

CONCEPTO 20096-130381 del 18-06-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reversión de cuentas por pagar de una vigencia anterior por valores no cobrados por proveedores y contratistas

Doctora

MARÍA DEL CARMEN VILLALBA PARRA

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20096-130381 en el cual consulta el tratamiento contable para descargar de las cuentas por pagar el valor no cobrado por los proveedores y/o contratistas, en razón a que en el momento de constituir la reserva presupuestal a diciembre 31 de 2008, se contabilizaron unos pasivos por el valor del registro presupuestal sin el respectivo soporte, y las cuentas por pagar que pasaron los proveedores y/o contratistas una vez adquiridos los bienes y prestados los servicios fueron por un menor valor. Al respecto, este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El párrafo 61 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP 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).

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”.*

Asimismo, el párrafo 117, 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):

Por su parte, el párrafo 224 del Régimen de Contabilidad Pública, relativo a las cuentas por pagar, indica que: *“Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...) Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, (...)”.* (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, es oportuno indicarle que desde la perspectiva contable el principio de causación señala que no es viable reconocer los compromisos adquiridos por la entidad contable pública, pendientes de convertirse en obligación. De



tal manera que se constituye en una obligación a partir del momento en que se reciben a satisfacción los bienes y servicios, y se reconocen en el pasivo como Cuentas por Pagar.

El Catálogo General de Cuenta contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, como “el valor a registrar como ajuste a los gastos de la vigencia, por hechos relacionados y no reconocidos en vigencias anteriores, por la corrección de valores originados en errores aritméticos en el registro de gastos en vigencias anteriores y en la aplicación de principios, normas técnicas y procedimientos.

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

Establece la dinámica de la cuenta que se acredita con “1- El valor de los ajustes por mayores valores causados”.

En este orden de ideas, cuando el ajuste se realiza en el mismo periodo contable, el mayor valor reconocido se

corrige reversando los registros; y cuando se trata de un periodo a otro, se efectúa con un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un débito en la cuenta del pasivo que registra la obligación.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que el mayor valor reconocido en el pasivo como cuentas por pagar producto de la contabilización de las reservas presupuestales se corrige reversando los registros realizados, cuando es en el mismo periodo contable. Pero cuando la corrección se va a efectuar en un periodo contable posterior, se reconoce con un crédito a la subcuenta que corresponda de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un débito en la cuenta del pasivo que registra la obligación, partiendo de la base que todas las reservas presupuestales se registraron como gastos.

- g. CONCEPTO 20096-131177. Viabilidad de acreditar la clase 5-Gastos por corrección de errores en la misma vigencia/Corrección de errores de ejercicios anteriores

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 8.1. Literal a.

- h. CONCEPTO 20099-134759. Reconocimiento de erogaciones por concepto de sensibilización a la comunidad, efectuadas por Metro Cali S.A.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4110-No tributarios. Literal b.

- i. CONCEPTO 20099-134432. Reconocimiento de la cancelación de saldos a cargo de la entidad, por concepto de la Tasa Retributiva años 2002 al 2005

CONCEPTO 20099-134432 del 19-10-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la cancelación de saldos a cargo de la entidad, por concepto de la Tasa Retributiva años 2002 al 2005.

Doctora
 ÁNGELA JEANNETTE CONDE BAQUERO
 Contadora
 Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de Rovira Tolima, (Emspurovira) ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134432, en la cual consulta el tratamiento contable que debe aplicar la Empresa de Servicios Públicos Domici-

liarios de Rovira (Tolima), para cancelar los saldos a cargo de la empresa, por concepto de la Tasa Retributiva, de los años 2002 al 2005, los cuales se pagarán en 60 cuotas mensuales, comenzando en noviembre de 2006 y finalizando en octubre de 2011.



Lo anterior, teniendo en cuenta que la empresa no reconoció oportunamente el pasivo por concepto de las tasas retributivas y solo hasta diciembre 31 de 2008 causó en la cuenta por pagar el valor de las 34 cuotas de enero de 2009 a octubre de 2011, afectando el costo de ventas. Sobre el particular, me permito informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, contiene entre los principios de contabilidad 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. (...).” (Subrayado fuera de texto).

También es preciso remitirnos al párrafo 223, numeral 9.1.2.3, del Plan General de Contabilidad Pública que trata sobre las normas técnicas relativas a los pasivos, el cual señala que las cuentas por pagar *“son las obligaciones adquiridas por la entidad contable pública con terceros, relacionadas con sus operaciones en desarrollo de sus funciones de cometido estatal”*.

Así mismo el párrafo 224 indica que *“Las cuentas por pagar deben reconocerse por el valor total adeudado, que se define como la cantidad a pagar en el momento de adquirir la obligación. (...) Las cuentas por pagar se registran en el momento en que se reciba el bien o servicio, o se formalicen los documentos que generan las obligaciones correspondientes, de conformidad con las condiciones contractuales”*. (Subrayado fuera de texto).

La descripción de la cuenta 2440 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR, expresa: *“Representa el valor de las obligaciones a cargo de la entidad contable pública por concepto de impuestos, contribuciones y tasas, originados en las liquidaciones privadas y sus correcciones, liquidaciones oficiales y actos administrativos en firme”*.

De otra parte, el párrafo 295 del Plan General de Contabilidad Pública, define 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 (...). 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”*.

La descripción de 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).

CONCLUSIÓN

Con base en los principios de Causación o Devengo y Asociación, y en las normas técnicas relativas a los pasivos y a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, la tasa retributiva constituye una erogación directamente relacionada con la prestación de los servicios públicos, por lo que la empresa debió reconocer esta tasa en el período contable en el que se generó la obligación, es decir, en los años 2002, 2003, 2004 y 2005, con independencia del acuerdo de pago firmado posteriormente. El registro contable debió efectuarse debitando la subcuenta y cuenta correspondientes, del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando la subcuenta 244024-Tasas, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Ahora bien, dado que la omisión descrita generó un error al no aplicar en debida forma los principios y normas técnicas contenidas en el Régimen de Contabilidad Pública, la empresa debió registrar, al 31 de diciembre de 2008, un ajuste a los gastos de esa vigencia, mediante un débito en la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta, 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y un crédito en la subcuenta 244024-Tasas, de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Como se observa, la empresa utilizó inadecuadamente el costo de ventas para efectuar el ajuste por la omisión en el reconocimiento de la tasa retributiva. Al respecto, es importante precisar que el costo de ventas representa el costo de los servicios vendidos, durante el período contable. En el caso de los servicios públicos, el costo de ventas se configura con el traslado de los costos de producción acumulados en las cuentas del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS. Este tratamiento se sustenta en el hecho de que tratándose de servicios, la producción y venta se dan en forma simultánea.

Con base en lo anterior, y comoquiera que para la presentación de los estados contables de la empresa a diciembre de 2008 no es oportuno efectuar la reclasificación del costo de ventas al gasto, y que el efecto en el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental es el mismo, no procede registro contable alguno.

Finalmente, no está de más señalar que los acuerdos de pago no implican nuevas obligaciones sino el cambio de las condiciones de obligaciones existentes, por lo cual las cuotas pactadas que se paguen, disminuyen el valor de la deuda originalmente constituida.



j. CONCEPTO 20096-130743. Reconocimiento de costos de vigencias anteriores

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.3. Literal d.

k. CONCEPTO 20097-132405. Inviabilidad de ajustar directamente la provisión para deudores disminuyendo la provisión para contingencias sin afectar cuentas de gastos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5304- Provisión para deudores. Literal b.

l. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de gastos de ejercicios anteriores por provisiones, depreciaciones y amortizaciones

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal. Literal j.

m. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de "otros" gastos de ejercicios anteriores

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal. Literal j.

n. CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de la amortización del pasivo pensional de vigencia actual y de vigencias anteriores

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 21. Literal h.

o. CONCEPTO 20098-133711. Reconocimiento de los recursos con destinación específica que entrega el Fondo Financiero Distrital de Salud, a las Empresas Sociales del Estado (ESE) distritales, para la ejecución de proyectos de inversión relacionados con la construcción y dotación de hospitales- Reconocimiento de reintegros. *(Deja sin vigencia parcial los conceptos 112980 de mayo 21 de 2008 y 20095-129418 de junio 26 de 2009)*

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal Literal i.

p. CONCEPTO 200912-138487. Depuración de los saldos a favor por concepto de IVA, de los cuales no es procedente solicitar devolución o compensación

CONCEPTO 200912-138487 del 30-12-09

TÍTULO		1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1 2.1	5815 Ajuste de ejercicios anteriores Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Depuración de los saldos a favor por concepto de IVA, de los cuales no es procedente solicitar devolución o compensación.

Doctora
ELIZABETH CORTÉS ROCHA
Gerente General (e)
Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de la Calera (ESPUCAL)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 200912-138487 mediante la cual solicita un concepto "(...)" sobre el impuesto

al valor agregado IVA, que se encuentra registrado en los estados financieros como un saldo a favor, que analizado desde el punto de vista de las normas tributarias no sería procedente solicitar su devolución y/o compensación", específicamente, "(...)" si el valor reflejado en otros deudores,



podría eliminarse de los estados financieros y efectuar ajustes de ejercicios anteriores (...):

Respecto a los temas consultados, me permito manifestarle:

CONSIDERACIONES

El párrafo 11 del Plan General de Contabilidad Pública señala que *"Las características cualitativas de la información contable pública en su conjunto buscan que ella sea una representación razonable de la realidad económica de las entidades contables públicas"* y el numeral 1.2 de la Resolución 357 de 2008, por 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, determina como uno de los objetivos 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 Nacional de Contabilidad Pública"*. (Subrayado fuera de texto).

Respecto a los activos y pasivos registrados en la contabilidad de la entidad contable pública, que no tienen existencia real, el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, determina que *"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"*, para lo cual deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar, entre otros, que la información contable revele *"Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad"*. (Subrayado fuera de texto).

En ese mismo sentido, el numeral 3.2 de la misma Resolución, refiriéndose a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, expresa que *"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"*, y su 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". (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, es responsabilidad de la entidad contable llevar a cabo la depuración contable en relación con las cifras y demás datos contenidos en los estados contables que no representen su realidad financiera, económica, social y ambiental, para lo cual debe observar sus propios manuales, procedimientos, funciones y políticas contables, así como las normas que le sean aplicables al respectivo caso, para efectos de garantizar que la información contable pública cumpla con las características cualitativas a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública.

Por su parte, el CGC describe la cuenta 5815- AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, señalando 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"*.

CONCLUSIÓN

De los antecedentes se concluye que:

Es responsabilidad de la Empresa de Servicios Públicos Domiciliarios de la Calera (ESPUCAL) garantizar que: las cifras y demás datos contenidos en sus estados contables cumplan con las características cualitativas de la información contable pública. Para este propósito, debe llevar a cabo, todas las veces que sea necesario, la depuración contable a que se refieren las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación.

Cuando los datos contenidos en los estados contables no representen obligaciones, bienes o derechos ciertos de la entidad contable pública, se deben observar sus propios manuales, procedimientos, funciones y políticas contables de la entidad, así como las normas que le sean aplicables al respectivo caso, para efectos de documentar las decisiones relacionadas con la depuración contable pública.

En ese sentido, si no son ciertos los activos registrados como saldos a favor por concepto de IVA, la entidad debe registrar un crédito por los valores determinados como inexistentes, y un débito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.



6. COSTOS DE VENTAS Y DE OPERACIÓN

a. CONCEPTO 20096-130743. Reconocimiento de costos futuros – Metrovivienda

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.3. Literal d.

62-COSTO DE VENTAS DE BIENES

6205-Bienes Producidos

a. CONCEPTO 20099-134791. Reconocimiento del proyecto permanente emprendido por la Universidad de la Amazonía para la elaboración y venta de productos embutidos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1505-Bienes Producidos. Literal a.

6210-Bienes comercializados

CONCEPTO 20096-130743. Reconocimiento del costo de ventas de terrenos- Metrovivienda

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.3. Literal d.

63-COSTO DE VENTAS DE SERVICIOS

6360- Servicios Públicos

a. CONCEPTO 20093-126824. Inviabilidad de reconocer como gasto público social las inversiones con impacto ambiental, realizadas por la Empresa Pública de Alcantarillado de Santander S.A. ESP

CONCEPTO 20093-126824 del 31-03-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	6360	Servicios Públicos
	1.2	75	Servicios Públicos	
Subtema			Inviabilidad de reconocer como gasto público social las inversiones con impacto ambiental, realizadas por la Empresa Pública de Alcantarillado de Santander S.A. ESP	

Doctor

GILBERTO BARRADA AGUDELO

Gerente Departamental Santander

Contraloría General de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20093-126824, en la cual consulta si las inversiones realizadas por la Empresa Pública de Alcantarillado de Santander S.A. ESP, que tienen efectos ambientales, pueden registrarse como gasto público social en la cuenta 5508-Medio ambiente. Lo anterior, teniendo en cuenta que la empresa celebra contratos para el mantenimiento y operación de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales de Río Frio, los cuales son contabilizados en el grupo 63-Costos de ventas, cuenta 6360-Servicios públicos, con la contrapartida en el grupo 75-Costos de producción, cuenta 7540-Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 118 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, define el principio de Asociación, en los siguientes términos: *“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. (...)”* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 295 del PGCP señala que los costos de producción *“Constituyen las erogaciones y cargos, directamente relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, que surgen del desarrollo de funciones de cometido estatal de la entidad*



contable pública, con independencia de que sean suministrados de manera gratuita, o vendidos a precios económicamente no significativos, o a precios de mercado. Igualmente, incluye el costo de los bienes producidos para el uso o consumo interno. Los costos de producción están asociados principalmente con la obtención de los ingresos o parte de ellos, por la venta de bienes o la prestación de servicios individualizables." (Subrayado fuera de texto).

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

Para efectos del traslado del costo de producción al costo de ventas, el párrafo 302 del PGCP, señala: "En el caso de servicios, la producción y el intercambio se dan en forma simultánea; por tanto, una vez acumulados los costos de producción se trasladan al costo de ventas, si el servicio prestado es vendido a un precio económicamente significativo, en términos de la recuperación de los costos o del valor de mercado. Si por el contrario, el servicio prestado es suministrado a la comunidad gratuitamente o a un precio económicamente no significativo, el costo de producción se traslada al gasto en la proporción a los servicios suministrados en tales condiciones." (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, teniendo en cuenta que los costos de producción se acumulan durante el período contable, de acuerdo con el párrafo 304 del PGCP, "la actualización (...) 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".

CONCLUSIÓN

Con base en el principio de Asociación y en las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, las erogaciones incurridas por la Empresa Pública de Alcantarillado de Santander S.A. ESP, en el mantenimiento y operación de la Planta de Tratamiento de Aguas Residuales de Río Frío, se deben reconocer como costos de producción, teniendo en cuenta que están directamente relacionadas con la prestación del servicio de alcantarillado y con la generación del ingreso por su correspondiente prestación. Lo anterior, sin perjuicio de que las erogaciones puedan tener efectos ambientales.

El tratamiento contable consiste en acumular las erogaciones incurridas en las subcuentas y cuentas que correspondan, del grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS y, con el fin de garantizar la acumulación de los costos de producción durante el período contable, efectuar el traslado al costo de ventas, subcuenta 636001-Servicios públicos, de la cuenta 6360-SERVICIOS PÚBLICOS, mediante la utilización de la subcuenta denominada "Traslado de costos (Cr)".

Finalmente, es importante precisar que en razón a los desarrollos en materia de costos propios de las empresas de servicios públicos, la información que se registre en la estructura de cuentas y subcuentas que conforman el grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS, del Catálogo General de Cuentas-CGC, del Régimen de Contabilidad Pública, debe atender la realización de un proceso técnico y consistente de homologación, que permita su verificación.

6390- Otros servicios

- a. CONCEPTO 200911-136659. Reconocimiento de ingresos, gastos y costos asociados a la prestación de servicios de lavandería

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4390- Otros servicios. Literal b.

64-COSTO DE OPERACIÓN DE SERVICIOS

6402- Avances y anticipos entregados

- a. CONCEPTO 200911-136541. Reconocimiento de los costos generados en desarrollo del convenio celebrado por la Dirección General de Sanidad Militar con el Hospital Militar Central para la prestación de servicios de salud

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1420- Avances y anticipos entregados. Literal i.



6420-Juegos de suerte y azar

- a. CONCEPTO 20092-125069. Reconocimiento de las Reservas Técnicas por parte de los operadores de juegos de Loterías, considerando el hecho de que los premios queden en poder del público

CONCEPTO 20092-125069 del 31-03-09 (Se le dio alcance mediante concepto 200912-138777 del 24-12-09)			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	6420 Juegos de suerte y azar
		1.2	2710 Provisión para contingencias
		1.3	2465 Premios por pagar
Subtema		Reconocimiento de las Reservas Técnicas por parte de los operadores de juegos de Loterías, considerando el hecho de que los premios queden en poder del público	

Doctor

HENRY JAÍR GARCÍA GONZÁLEZ

Gerente General

Lotería de Bogotá

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-125069, en la cual solicita aclaración del concepto 20088-117875, emitido por la Contaduría General de la Nación, relacionada con el reconocimiento y registro de las Reservas Técnicas por parte de los operadores de juegos de Loterías, teniendo en cuenta que cuando los premios quedan en poder del público, el registro efectuado se realiza también en la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-Juego de suerte y azar, con contrapartida en las subcuentas correspondientes de la cuenta 2465-Premios por pagar, con lo cual se causa doble vez un mismo hecho económico, lo cual significa que se sobrevaluarían los costos reales de las loterías.

Adicionalmente, la reserva técnica para el pago de premios, que trata el numeral 2º del Acuerdo 10 de 2006, es una reserva de capitalización, con la cual las loterías garantizan que efectivamente tiene sus recursos disponibles para pagar todos los premios que queden en poder del público, por lo cual, no es consecuente, que un ahorro realizado por las Loterías para contar con liquidez se convierta en un costo que castigue los estados financieros de manera negativa. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

En el Considerando del Acuerdo 10 de 2006 expresa que: "el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar en las sesiones del 24 de febrero, 19 de octubre y 23 de noviembre de 2005 y 15 de marzo de 2006 analizó el tema de reservas técnicas y de capitalización con base en la situación financiera de las loterías que presentó la Superintendencia Nacional de Salud, la cual demuestra marchitamiento co-

mercial, insolvencia, iliquidez e insuficiencia patrimonial. Igualmente, la Federación de Departamentos, a través de su representante, se pronunció sobre la Propuesta de acuerdo discutida; así mismo en la sesión del 19 de octubre y 15 de marzo se escuchó la posición de la Federación Colombiana de Loterías, Fedelco, quien manifestó que los operadores están haciendo ingentes esfuerzos para superar la crisis financiera que los aqueja;

Que en sesión del 15 de marzo de 2006 el Consejo Nacional de Juegos de Suerte y Azar determinó las reservas técnicas para el pago de premios y de capitalización". (Subrayado fuera de texto).

Mediante el expediente 20088-117875, del 14 de noviembre de 2008, dirigido a la doctora Martha South Alfonso Achury, Superintendente Delegada para la Generación y Gestión de los Recursos Económicos para la Salud, este Despacho señaló 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 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 lleva a cabo. Es decir, que para el caso de las reservas técnicas que deben constituir los operadores del juego de lotería, éstas representan estimaciones para cubrir futuros costos de operación". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1º, del Título I, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP 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 limitacio-



nes para el desarrollo de sus funciones de cometido estatal, por estar sujeto al principio de legalidad. (Subrayado fuera de texto).

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 Catálogo General de Cuentas-CGC, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, 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".

El mismo texto normativo, 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, (...)".

Señala además que la cuenta 2465-PREMIO POR PAGAR "Representa el valor de las obligaciones contraídas en la explotación del monopolio de juegos de suerte y azar, por concepto de premios no reclamados por el público".

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que las reservas técnicas se crearon con el fin de evitar la insolvencia, iliquidez e insuficiencia patrimonial que presentarían los operadores del juego de lotería, y que el entorno jurídico al que están sometidas las entidades del sector público otorga facultades e impone limitaciones en la obtención y uso de recursos, en el desarrollo de actividades económicas y en los criterios de gestión o producción de bienes y servicios, la entidad debe constituir la reserva técnica, para que de esa forma pueda garantizar los pagos futuros de los premios ofrecidos por el juego, por lo cual, la Lotería de Bogotá debe reconocer un débito a la subcuenta 642007-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.

Cuando los premios queden en poder del público, la entidad deberá reconocer un débito a la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIO POR PAGAR.

Cuando el valor de los premios en poder del público supere el valor de las ventas, la entidad podrá amortizar la

diferencia presentada contra la provisión previamente creada, en ese caso, la entidad deberá reconocer un débito a la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, un débito a la subcuenta 271016-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, por el valor que exceda el total de las ventas, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIO POR PAGAR, por el valor del pasivo real.

En el momento del pago de los premios, la entidad deberá disminuir la obligación, mediante un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIO POR PAGAR, y un crédito a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, subcuenta correspondiente.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones, y teniendo en cuenta que las reservas técnicas fueron creadas con el fin de evitar la insolvencia, iliquidez e insuficiencia patrimonial que presentarían los operadores del juego de lotería, y que el entorno jurídico al que están sometidas las entidades del sector público otorga facultades e impone limitaciones en la obtención y uso de recursos, en el desarrollo de actividades económicas y en los criterios de gestión o producción de bienes y servicios, la entidad debe constituir la reserva técnica, para que de esa forma pueda garantizar los pagos futuros de los premios ofrecidos por el juego, por lo cual, la Lotería de Bogotá debe reconocer un débito a la subcuenta 642007-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.

Cuando los premios queden en poder del público, la entidad deberá reconocer un débito a la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIO POR PAGAR.

Cuando el valor de los premios en poder del público supere el valor de las ventas, la entidad podrá amortizar la diferencia presentada contra la provisión previamente creada, en ese caso, la entidad deberá reconocer un débito a la subcuenta 642001-Pago de premios, de la cuenta 6420-JUEGOS DE SUERTE Y AZAR, un débito a la subcuenta 271016-Reserva técnica para el pago de premios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, por el valor que exceda el total de las ventas, y un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIO POR PAGAR, por el valor del pasivo real.

En el momento del pago de los premios, la entidad deberá disminuir la obligación, mediante un débito a la subcuenta respectiva de la cuenta 2465-PREMIO POR PAGAR, y un crédito a la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, subcuenta correspondiente.



Por lo anterior, este Despacho reitera lo señalado en el expediente 20088-117875, del 14 de noviembre de 2008, dirigido a la doctora Martha South Alfonso Achury, Superintendente

Delegada para la Generación y Gestión de Recursos Económicos para la Salud, de la Superintendencia Nacional de Salud.

- b. CONCEPTO 20097-132835. Reconocimiento por parte de la Lotería de Cundinamarca de los recursos de la participación en el chance

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4340- Juegos de suerte y azar. Literal a.

- c. CONCEPTO 200912-138777. Reconocimiento y amortización de las reservas técnicas para el pago de premios, teniendo en cuenta los siguientes escenarios: 1. El valor de los premios en poder del público es igual al 40% de las ventas brutas. 2. El valor de los premios en poder del público es inferior al 40% de las ventas brutas. 3. El valor de los premios en poder del público supera el 40% de las ventas brutas

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2465-Premios por pagar. Literal b.

7. COSTOS DE PRODUCCIÓN

- a. CONCEPTO 20093-127334. Reconocimiento de las erogaciones generadas en la prestación de servicios de salud, por parte de la Unidad Administrativa Especial de Salud de la Universidad de Córdoba

CONCEPTO 20093-127334 del 21-04-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	7	Costos de Producción
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las erogaciones generadas en la prestación de servicios de salud, por parte de la Unidad Administrativa Especial de Salud de la Universidad de Córdoba	

Doctora
DELICY SÁNCHEZ MARTÍNEZ
Contador Público
Universidad de Córdoba

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-127334, en la cual consulta el tratamiento contable de las erogaciones generadas en la prestación de servicios de salud, por parte de la Unidad Administrativa Especial de Salud de la Universidad de Córdoba, las cuales actualmente se registran en la cuenta de gastos. Es de anotar que el cometido estatal de la Universidad, es la prestación de servicios educativos, y las erogaciones asociadas directamente a esta actividad se registran en la cuenta de costos.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su consulta es pertinente observar el numeral 9.1.4.4 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, que 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.*"

Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las



entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos (...)." (Subrayado fuera de texto).

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 éstas estimadas o estándar, siempre que la entidad contable pública esté en capacidad de calcular, de manera técnica, los costos de producción con anterioridad a su ocurrencia". (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, si la entidad pública produce bienes o presta servicios individualizables, debe reconocer

los costos de producción asociados a tales procesos. Por tanto, la Unidad Administrativa Especial de Salud de la Universidad de Córdoba, debe reconocer las erogaciones asociadas directamente con la prestación del servicio de salud, por tratarse de un servicio individualizable, en las respectivas cuentas y subcuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que la Unidad Administrativa Especial de Salud de la Universidad de Córdoba debe reconocer las erogaciones asociadas directamente con la prestación del servicio de salud, por tratarse de un servicio individualizable, en las respectivas cuentas y subcuentas de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN.

b. CONCEPTO 20092-124867. Reconocimiento de depreciación de bienes asociados a la prestación de servicios individualizables

CONCEPTO 20092-124867 del 18-02-09

CONCEPTO 20092-124867 del 18-02-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	7 Costos de producción
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de depreciación de bienes asociados a la prestación de servicios individualizables

Doctor

HÉCTOR RODRÍGUEZ GONZÁLEZ

Jefe de Contabilidad

U.A.E. AERONÁUTICA CIVIL

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20092-124867, en la cual consulta sobre el tratamiento contable de la depreciación de los bienes asociados a la prestación de servicios individualizables.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al párrafo 296 del numeral 9.1.4.4 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual en relación con el servicio individualizable, dispone que: "(...)es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como: salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables, deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 170 del numeral 9.1.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, establece que "Por regla ge-

neral, el reconocimiento de la depreciación afecta el gasto o costo, según corresponda. No obstante, tratándose de las entidades contables públicas del gobierno general, dicho reconocimiento afecta directamente el patrimonio, excepto para los activos asociados a las actividades de producción de bienes y prestación de servicios individualizables, que debe reconocerse como costo". (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que la U.A.E. Aeronáutica Civil, en el desarrollo de su cometido estatal presta servicios de carácter individualizable, el reconocimiento contable de la depreciación de los bienes asociados a la prestación de los mencionados servicios, corresponde a un débito en la subcuenta Depreciación, de las cuentas pertenecientes al grupo 72-SERVICIOS EDUCATIVOS o a las cuentas 7403-SERVICIOS AERONÁUTICOS, o 7404-SERVICIOS AEROPORTUARIOS, del grupo 74-SERVICIOS DE TRANSPORTE, pertenecientes a la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN y un crédito en la subcuenta que corresponda de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR).



CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que debido a que la U.A.E. Aeronáutica Civil presta servicios susceptibles de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de

prestación para los demás individuos, la depreciación de los bienes que utiliza para la prestación del servicio deberá reconocerse mediante la utilización de las subcuentas y cuentas del grupo 7 -COSTOS DE PRODUCCIÓN.

- c. CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de la depreciación de bienes adquiridos en Leasing financiero, asociados a la prestación de servicios individualizables

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 21. Literal h.

- d. CONCEPTO 200911-136996. Reconocimiento de los bienes resultantes de las actividades de docencia, investigación y extensión

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1505- Bienes producidos. Literal c.

71-PRODUCCIÓN DE BIENES

7104-Semovientes

- a. CONCEPTO 20099-135003. Reconocimiento del aumento del inventario de semovientes por concepto de crías

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. 1505-Bienes Producidos. Literal b.

7129-Productos alimenticios

- a. CONCEPTO 20099-134791. Reconocimiento del proyecto permanente emprendido por la Universidad de la Amazonia para la elaboración y venta de productos embutidos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1505-Bienes Producidos. Literal a.

72-SERVICIOS EDUCATIVOS

- a. CONCEPTO 20094-128052. Reconocimiento de depreciaciones, amortizaciones y provisiones en entidades de Gobierno General (UNAD) que prestan servicios individualizables

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3270- Provisiones, depreciaciones y amortizaciones. Literal a.

- b. CONCEPTO 200910-135172. Reconocimiento de la depreciación de propiedades, planta y equipo asociados a la prestación de servicios individualizables

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1999-Valorizaciones. Literal b.

7208- Educación formal-Superior- Formación profesional

- a. CONCEPTO 20097-132031. Reconocimiento de legalización de avances y anticipos, efectuados para realizar adiciones y mejoras a la propiedad, planta y equipo y/o como mantenimiento de los activos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1670-Equipos de comunicación y computación. Literal c.



75-SERVICIOS PÚBLICOS

- a. CONCEPTO 20093-126824. Inviabilidad de reconocer como gasto público social las inversiones con impacto ambiental, realizadas por la Empresa Pública de Alcantarillado de Santander S.A. ESP

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 6360-Servicios Públicos. Literal a.

7501- Energía

- a. CONCEPTO 200910-135912. Reconocimiento de ingresos y costos por servicio de alumbrado público prestado por INFIBAGUÉ

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 1.3. Literal d.

7502-Acueducto

- a. CONCEPTO 20092-126185. Reconocimiento de recursos naturales renovables por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá

CONCEPTO 20092-126185 del 13-03-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	7502 Acueducto
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de recursos naturales renovables por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL - PGCP
	Tema	1.1	Principios de contabilidad pública / Devengo o Causación
	Subtema	1.1.1	Base para la causación de ingresos en empresas de servicios públicos
3	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL- PGCP PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Subsidios y Contribuciones por parte de las Entidades Contables Públicas Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios
	Subtema		Clasificación de los subsidios y contribuciones en el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental
4	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1202 Inversiones administración de liquidez en títulos participativos
		1.2	4805 Financieros
		1.3	5805 Financieros
Subtema		Reconocimiento de la enajenación de "Certificados de Reducción de Emisiones-CERS"	

Doctor

ERNESTO SALAMANCA FERNÁNDEZ

Auditor

EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCÁNTARILLADO DE BOGOTÁ

Me refiero a su comunicación enviada por correo electrónico, radicada con el expediente número 20092-126185, en la

cual solicita concepto sobre varios temas. Al respecto, me permito atender su consulta en el mismo orden planteado.



SUBTEMA 1.1 TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS RECURSOS NATURALES RENOVABLES

ANTECEDENTES

Indica en su comunicación lo siguiente: *“formalizo mi inquietud con relación al tratamiento contable de los Recursos Naturales Hídricos en empresas donde los mismos son esenciales para la prestación de un servicio público como es el caso del Agua; he auditado los Estados Financieros de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá-EAAB y no se reflejan dentro de los mismos, ni en notas ni mucho menos en cuentas de orden, su importancia económica y financiera del tema en comentario. Lo anterior teniendo como referencia el principio de empresa en marcha, y el hecho de que sin los recursos naturales que permiten la captación, tratamiento y posterior distribución del líquido vital para la vida y el desarrollo económico de la industria y la sociedad en general, el ente auditado EAAB no sería otra cosa distinta a un elefante blanco pudiendo valer mucho más por sus activos biológicos –Páramos, Nacederos, Humedales, Cuencas-, que son insumo sin el cual su objeto social no se llevaría a cabo.*

Si estamos ad portas de un tratado de libre comercio-TLC es importante sentar una posición sobre el líquido vital, sus fuentes y su valor dentro de un servicio y como producto”.

CONSIDERACIONES

El artículo 102 de la Constitución Política establece que *“El territorio, con los bienes públicos que de él forman parte, pertenece a la Nación”.* (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, el artículo 63 dispone que *“Los bienes de uso público, los parques naturales, las tierras comunales de grupos étnicos, las tierras de resguardo, el patrimonio arqueológico de la Nación y los demás bienes que determine la ley son inalienables, imprescriptibles e inembargables”.* (Subrayado fuera de texto).

El artículo 677 del Código Civil indica que *“Los ríos y todas las aguas que corren por cauces naturales son bienes de la Unión, de uso público en los respectivos territorios. (...)”.* (Subrayado fuera de texto).

Respecto de los humedales, en el concepto 61135 de 2008, del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo territorial, concluye que *“4. La Nación es el titular de los humedales, en consecuencia no es viable que se incluyan en la contabilidad de los municipios”.* (Subrayado fuera de texto)

El artículo 1 de la Ley 99 de 1993 formula, entre otros principios generales ambientales, los siguientes: *“(...) 4. Las zonas de páramos, subpáramos, los nacimientos de agua y las zonas de recarga de acuíferos serán objeto de protección especial.*

5. En la utilización de los recursos hídricos, el consumo humano tendrá prioridad sobre cualquier otro uso. (...).

7. El Estado fomentará la incorporación de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos para la prevención, corrección y restauración del deterioro ambiental y para la conservación de los recursos naturales renovables”.

El artículo 47 de la Ley 99 de 1993 expresa lo siguiente: *“CARÁCTER SOCIAL DEL GASTO PÚBLICO AMBIENTAL. Los recursos que por medio de esta Ley se destinan a la preservación y saneamiento ambiental se consideran gasto público social”.*

El artículo 20 del Código de Comercio señala que *“Son mercantiles para todos los efectos legales: (...) 16) Las empresas para el aprovechamiento y explotación mercantil de las fuerzas o recursos de la naturaleza”.*

Los numerales 2 al 5, del artículo 2, del Decreto 1600 de 1994, disponen que *“El Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales -IDEAM- dirigirá y coordinará el Sistema de Información Ambiental. Las actividades de dirección y coordinación implican: (...).*

2. Establecer y promover programas de inventarios, acopio, almacenamiento, análisis y difusión de la información y las variables que se definan como necesarias para disponer de una evaluación y hacer el seguimiento sobre el estado de los recursos naturales renovables y el medio ambiente. (...)

3. Garantizar la disponibilidad y calidad de la información ambiental que se requiera para el logro del desarrollo sostenible del país y suministrar los datos e información que se requieran por parte del MINISTERIO DEL MEDIO AMBIENTE.

4. Implementar para el MINISTERIO DEL MEDIO AMBIENTE el acceso a los bancos de información y bases de datos necesarios para el desarrollo de la política, la normatividad ambiental y las Cuentas Nacionales Ambientales.

5. Establecer y mantener actualizado un banco nacional de datos sobre la oferta y la calidad de los recursos naturales renovables. El banco nacional de datos y de información ambiental se establecerá en coordinación con las Corporaciones, los Institutos de Investigación Ambiental y demás entidades del SINA”. (Subrayado fuera de texto)

La Norma Internacional de Contabilidad Pública-NIC 17-Bienes de Uso, señala que dicho estándar no se aplica a bosques y recursos naturales renovables similares, debido a que

“a) Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e históricos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;

b) Las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a la disposición por venta;



c) Son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y

d) Puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años”.

El párrafo 130 del Régimen de Contabilidad Pública-RCP establece que una de las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones es que *“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).

El párrafo 28 del RCP señala que *“El entorno social exige información sobre aspectos sociales, ambientales, culturales e históricos, entre otros, del sector público. Las decisiones de los entes públicos, y las actividades para satisfacer tales exigencias, pueden implicar hechos y acciones que deben ser reconocidos y medidos bajo criterios distintos a los monetarios. Esto demanda la producción de información sobre bases de medición diferentes a la moneda, como informes de tipo cualitativo, o cuantitativo físico. El SNCP deberá estipular de acuerdo con sus principios, normas y procedimientos, otros criterios de medida para dar cuenta de hechos cualitativos o que no son susceptibles de ser expresados en términos monetarios”*. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 119 define el principio de Medición en los siguientes términos: *“Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocer en función de los eventos y transacciones que los originan, empleando técnicas cuantitativas o cualitativas. (...) Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas”*.

El Principio de Revelación se encuentra definido en el párrafo 122 así: *“(...) 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 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 375 establece 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).

El numeral 22 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994 define: *“SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO. Llamado también servicio público domiciliario de agua potable. Es la distribución municipal de agua apta para el consumo humano, incluida su conexión y medición. También se aplicará esta ley a las actividades complementarias tales como captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte”*. (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 7502-ACUEDUCTO *“Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en el abastecimiento, distribución y comercialización del agua apta para el consumo humano”*. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Como puede deducirse de las consideraciones, los recursos naturales renovables son bienes públicos y por tener esta jerarquía le pertenecen a la Nación, no a una empresa en particular, lo cual no le permite a la EAAB incluirlos en sus activos ni revelarlos en las notas a los estados contables; de lo contrario, esto equivaldría a que las empresas privadas que comercializan agua también incluyeran los recursos hídricos como parte de sus activos y de igual forma las hidroeléctricas, solo para citar algunos ejemplos que evidencian que esto no es concordante con las disposiciones constitucionales y legales respecto de los bienes públicos.

Adicionalmente, me permito indicarle que aun siendo la Nación la titular de estos bienes, no le es dable incorporarlos como activos en el balance, toda vez que una condición esencial para su reconocimiento como tal es la de tener una medición monetaria confiable, de la cual carecen esta clase de bienes. Por lo expuesto, en concordancia con el RCP, debe revelar en las notas a los estados contables la información cuantitativa y cualitativa que aporte en la correcta interpretación de la información, datos que son suministrados por el IDEAM, en tanto que los desembolsos realizados para su protección y conservación se reconocen y revelan como gasto público social, en la estructura de cuentas definida en el Catálogo General de Cuentas.

Así las cosas, el reconocimiento de las erogaciones originadas en la prestación del servicio de agua potable, realizado por cualquier empresa pública de acueducto, implica la acumulación de los costos de producción en la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS.



BLICOS, cuentas 7502-ACUEDUCTO, en las subcuentas correspondientes, fundamentado en que se trata de una actividad económica de prestación de servicios domiciliarios, de manera que los sistemas de costos de cada empresa les deben permitir el registro de las partidas monetarias que correspondan.

SUBTEMA 2.1 BASE PARA LA CAUSACIÓN DE LOS INGRESOS OPERACIONALES

ANTECEDENTES

En su comunicación solicita un pronunciamiento sobre la *“Contabilización de los Ingresos Operacionales con base en estimaciones –Agua Estimada– por la imposibilidad según la ADMINISTRACIÓN DE LA EAAB de registrar el ingreso antes de la Facturación”*.

Sobre el tema consultado, la Contaduría General de la Nación expidió el concepto 20087-116203, que resuelve su inquietud, dirigido a la Dra. Sofía Gutiérrez Pardo, Directora Financiera de Contabilidad, del cual le anexo una copia.

SUBTEMA 3.1 CLASIFICACIÓN DE LOS SUBSIDIOS Y CONTRIBUCIONES EN EL ESTADO DE ACTIVIDAD FINANCIERA, ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL

ANTECEDENTES

Solicita concepto para establecer si *“es correcto contabilizar los Subsidios y Contribuciones dentro de los Ingresos Operacionales Brutos o estarían sobrevalorando el ingreso”*.

CONSIDERACIONES

El párrafo 262 del RCP dispone que *“Para efectos de revelación en los estados contables de la entidad contable pública, las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales. Las operacionales corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública. Las no operacionales comprenden las actividades complementarias, que permiten el adecuado desarrollo de la operación básica o principal, y las actividades vinculadas, que corresponden a las adicionales no relacionadas directamente con la operación básica o principal. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1, Registro de los Ingresos por la Prestación de Servicios, del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Subsidios y Contribuciones por parte de las Entidades Contables Públicas Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios, del Capítulo XV del Manual de Procedimientos, del RCP, dispone lo siguiente: *“Cuando de conformidad con las disposiciones legales, la prestación de los servicios de energía, acueducto, alcantarillado, aseo, gas combustible y telecomunicaciones se dirija a la población subsidiada, el registro se efectúa debitando las*

subcuentas que identifiquen para cada servicio, el valor a cobrar al beneficiario por la prestación y el valor correspondiente al subsidio, de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando las subcuentas y cuentas que correspondan, del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS.

De igual manera, cuando la prestación del servicio se dirija a la población que debe contribuir con el pago de los subsidios, el registro se efectúa debitando las subcuentas que identifiquen para cada servicio, el valor a cobrar al beneficiario por la prestación, de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS y acreditando las subcuentas y cuentas que correspondan, del grupo 43-VENTA DE SERVICIOS. La diferencia se registra en la subcuenta que identifique el tipo de servicio para el cual se destina la contribución, de la cuenta 2430-SUBSIDIOS ASIGNADOS”.

CONCLUSIÓN

Como puede leerse del párrafo 262 y del numeral 1. del procedimiento citado, del Manual de Procedimientos, los ingresos por prestación de servicios deben revelarse en la clasificación de los ingresos operacionales, para efectos de la presentación del estado de actividad, financiera, económica, social y ambiental.

SUBTEMA 4.1 PRESUPUESTO – FLUJO DE CAJA DE TESORERÍA

ANTECEDENTES

En su comunicación pregunta: *“¿Es prudente el manejo de portafolio de inversiones sin flujo de caja de tesorería? ¿Se aduce que el Programa Anual de Caja es suficiente herramienta para la toma de decisiones considerando que el PAC es una herramienta Presupuestal?”*.

CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política establece que *“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará 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”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 24 del artículo 3 del Decreto 4646 de 2006 señala, entre otras funciones del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la de *“Asesorar y asistir a las entidades territoriales en materia de administración pública, especial-*



mente en los temas de eficiencia administrativa y fiscal”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Su pregunta relacionada con la prudencia en el manejo de inversiones sin flujo de caja de tesorería excede las competencias de la Contaduría General de la Nación, por lo cual debe dirigirse al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

SUBTEMA 5.1 ENAJENACIÓN DE CERTIFICADOS DE REDUCCIÓN DE EMISIONES - CERS

ANTECEDENTES

Solicita concepto sobre el tratamiento contable de la enajenación de los CERTIFICADOS DE REDUCCIÓN DE EMISIONES-CERS, en los siguientes términos: *“Un último tema sobre el cual requiero su valiosa colaboración es el tratamiento contable para la enajenación de CERS producto de proyectos MDL Producción Limpia. La EAAB fue objeto de otorgamiento de certificados, los cuales se registraron extemporáneamente, se negociaron electrónicamente a través de subasta y al final del periodo aún continuaban siendo parte de su portafolio de inversiones desconociendo el principio de causación. Aduce la ADMINISTRACIÓN QUE AÚN LOS CERTIFICADOS ESTÁN A SU NOMBRE Y POR ELLO NO APLICA EL PRINCIPIO DE CAUSACIÓN DESCONOCIENDO QUE EL HECHO ECONÓMICO DE TRANSFERENCIA DE DOMINIO DEL BIEN SE DA CON LA ACEPTACIÓN DE LA TRANSACCIÓN ELECTRÓNICA QUE CONFIRMA LA OFERTA VÍA SUBASTA”.*

CONSIDERACIONES

El diccionario de la Real Academia Española define el término “negociación” de la siguiente forma: *“Der. Tratos dirigidos a la conclusión de un convenio o pacto”.* Y el término “venta” como *“Contrato en virtud del cual se transfiere a dominio ajeno una cosa propia por el precio pactado”.*

El artículo 12 de la Ley 964 de 2005 dispone lo siguiente: *“Anotación en cuenta. Se entenderá por anotación en cuenta el registro que se efectúe de los derechos o saldos de los titulares en las cuentas de depósito, el cual será llevado por un depósito centralizado de valores.*

La anotación en cuenta será constitutiva del respectivo derecho. En consecuencia, la creación, emisión o transferencia, los gravámenes y las medidas cautelares a que sean sometidos y cualquier otra afectación de los derechos contenidos en el respectivo valor que circulen mediante

anotación en cuenta se perfeccionarán mediante la anotación en cuenta.

Quien figure en los asientos del registro electrónico es titular del valor al cual se refiera dicho registro y podrá exigir de la entidad emisora que realice en su favor las prestaciones que correspondan al mencionado valor”. (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 117 del RCP 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 periodo”.

La cuenta 4805-FINANCIEROS *“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 cuenta 5805-FINANCIEROS *“Representa el valor de los gastos incurridos por la entidad contable pública originados en el manejo del portafolio de inversiones y en la amortización del descuento en colocación de bonos y títulos, entre otros”.*

CONCLUSIÓN

Con base en lo expresado en la Ley 964 de 2005 y en el principio de devengo, una entidad que solo ha negociado títulos y no ha concluido la operación en una venta real y efectiva que en consecuencia dé lugar a un cambio del titular en los registros electrónicos, debe continuar revelándolos como tal.

Una vez se efectúe la operación de venta, la EAAB debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acredita la subcuenta 120290-Otras inversiones en títulos participativos, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS. Si existe diferencia entre el valor percibido y el valor de la inversión, la diferencia se reconoce y revela en la subcuenta 480588-Utilidad en negociación y venta de inversiones en títulos participativos, de la cuenta 4805-FINANCIEROS o en la subcuenta 580572-Pérdida en negociación y venta de inversiones en títulos participativos, de la cuenta 5805-FINANCIEROS.



- b. CONCEPTO 20094-127498. Reconocimiento por parte de una empresa de servicios públicos domiciliarios, de recursos naturales hídricos y de las actividades encaminadas a su preservación, conservación y mantenimiento

CONCEPTO 20094-127498 del 30-04-09 (Deja sin vigencia Concepto 200812-123834 del 29-01-09)			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	7502 Acueducto 7503 Alcantarillado
	Subtema		Reconocimiento por parte de una empresa de servicios públicos domiciliarios, de recursos naturales hídricos y de las actividades encaminadas a su preservación, conservación y mantenimiento

Doctor

GERARDO RESTREPO JAIMES

Director Financiero de Contabilidad (e)

EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE BOGOTÁ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 13300-2009 del 31 de marzo, radicada con el expediente número 20094-127498, en la cual consulta la utilización de la cuenta 5508-Gasto Público Social-Medio Ambiente para registrar los nacederos, humedales, mantenimiento y protección de las cuencas, estudios de impacto ambiental para la ampliación del Sistema Chingaza, asesorías e intervectoría de los diseños y demás actividades encaminadas a la preservación, conservación, mantenimiento y cuidado, que contribuyen al desarrollo del objeto social de la Empresa. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 102 de la Constitución Política establece que *“El territorio, con los bienes públicos que de él forman parte, pertenece a la Nación”*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 63 dispone que *“Los bienes de uso público, los parques naturales, las tierras comunales de grupos étnicos, las tierras de resguardo, el patrimonio arqueológico de la Nación y los demás bienes que determine la ley son inalienables, imprescriptibles e inembargables”*. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 677 del Código Civil indica que *“Los ríos y todas las aguas que corren por cauces naturales son bienes de la Unión, de uso público en los respectivos territorios. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

Respecto de los humedales, en el concepto 61135 de 2008, del Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, concluye que *“4. La Nación es el titular de los humedales, en consecuencia no es viable que se incluyan en la contabilidad de los municipios”*. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 1 de la Ley 99 de 1993 formula entre otros principios generales ambientales, los siguientes: (...)

“4. Las zonas de páramos, subpáramos, los nacimientos de agua y las zonas de recarga de acuíferos serán objeto de protección especial.

5. En la utilización de los recursos hídricos, el consumo humano tendrá prioridad sobre cualquier otro uso. (...).

7. El Estado fomentará la incorporación de los costos ambientales y el uso de instrumentos económicos para la prevención, corrección y restauración del deterioro ambiental y para la conservación de los recursos naturales renovables”.

El artículo 4 de la misma ley dispone que *“El Sistema Nacional Ambiental –SINA– es el conjunto de orientaciones, normas, actividades, recursos, programas e instituciones que permiten la puesta en marcha de los principios generales ambientales contenidos en esta ley. Estará integrado por los siguientes componentes: (...)*

3. Las entidades del Estado responsables de la política y de la acción ambiental, señaladas en la ley. (...).

5. Las fuentes y recursos económicos para el manejo y la recuperación del medio ambiente.

6. Las entidades públicas, privadas o mixtas que realizan actividades de producción de información, investigación científica y desarrollo tecnológico en el campo ambiental.

El Gobierno Nacional reglamentará la organización y funcionamiento del Sistema Nacional Ambiental –SINA–.

PARÁGRAFO.- *Para todos los efectos la jerarquía en el Sistema Nacional Ambiental –SINA– seguirá el siguiente orden descendente: MINISTERIO DEL MEDIO AMBIENTE, Corporaciones Autónomas Regionales, departamentos y distritos o municipios”*. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 47 de la Ley 99 de 1993 expresa lo siguiente: **“CARÁCTER SOCIAL DEL GASTO PÚBLICO AMBIENTAL.**



Los recursos que por medio de esta Ley se destinan a la preservación y saneamiento ambiental se consideran gas-ta público social". (Subrayado fuera de texto).

Los numerales 2 al 5 del artículo 2 del Decreto 1600 de 1994 disponen que "El Instituto de Hidrología, Meteorología y Estudios Ambientales –IDEAM– dirigirá y coordinará el Sistema de Información Ambiental. Las actividades de dirección y coordinación implican: (...)

6. Establecer y promover programas de inventarios, acopio, almacenamiento, análisis y difusión de la información y las variables que se definan como necesarias para disponer de una evaluación y hacer el seguimiento sobre el estado de los recursos naturales renovables y el medio ambiente(...).
7. Garantizar la disponibilidad y calidad de la información ambiental que se requiera para el logro del desarrollo sostenible del país y suministrar los datos e información que se requieran por parte del MINISTERIO DEL MEDIO AMBIENTE.
8. Implementar para el MINISTERIO DEL MEDIO AMBIENTE el acceso a los bancos de información y bases de datos necesarios para el desarrollo de la política, la normatividad ambiental y las Cuentas Nacionales Ambientales.
9. Establecer y mantener actualizado un banco nacional de datos sobre la oferta y la calidad de los recursos naturales renovables. El banco nacional de datos y de información ambiental se establecerá en coordinación con las Corporaciones, los Institutos de Investigación Ambiental y demás entidades del SINA". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el artículo 20 del Código de Comercio señala que "Son mercantiles para todos los efectos legales: (...)

16) Las empresas para el aprovechamiento y explotación mercantil de las fuerzas o recursos de la naturaleza;".

Ahora bien, el párrafo 16 del Régimen de Contabilidad Pública-RCP define 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". (...). (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 22 del RCP indica que el entorno económico "se caracteriza según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas". (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 23 del RCP señala que "Las entidades que comprenden el Gobierno General desarrollan actividades orientadas hacia la producción y provisión, gratuita o a precios económicamente no significativos, de bienes o ser-

vicios, con fines de redistribución de la renta y la riqueza. (...) 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". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte el párrafo 24 indica 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, (...)".

El párrafo 28 del RCP señala que "El entorno social exige información sobre aspectos sociales, ambientales, culturales e históricos, entre otros, del sector público. Las decisiones de los entes público y las actividades para satisfacer tales exigencias pueden implicar hechos y acciones que deben ser reconocidos y medidos bajo criterios distintos a los monetarios. Esto demanda la producción de información sobre bases de medición diferentes a la moneda, como informes de tipo cualitativo, o cuantitativo físico. El SNCP deberá estipular de acuerdo con sus principios, normas y procedimientos, otros criterios de medida para dar cuenta de hechos cualitativos o que no son susceptibles de ser expresados en términos monetarios". (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 130 del Régimen de Contabilidad Pública-RCP establece que una de las condiciones para el reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones es "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).

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. (...) Para los hechos que no sean susceptibles de ser cuantificados monetariamente se aplicará lo reglamentado por las normas técnicas".

El principio de Revelación se encuentra definido en el párrafo 122 así: "(...) 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 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 375 establece 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).

El numeral 22 del artículo 14 de la Ley 142 de 1994, define: “SERVICIO PÚBLICO DOMICILIARIO DE ACUEDUCTO. Llamado también servicio público domiciliario de agua potable. Es la distribución municipal de agua apta para el consumo humano, incluida su conexión y medición. También se aplicará esta ley a las actividades complementarias tales como captación de agua y su procesamiento, tratamiento, almacenamiento, conducción y transporte”. (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 7502-ACUEDUCTO “Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en el abastecimiento, distribución y comercialización del agua apta para el consumo humano”. (Subrayado fuera de texto).

La cuenta 7503-ALCANTARILLADO “Representa el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la recolección de residuos, principalmente líquidos por medio de tuberías y conductos. También incluye las actividades complementarias de transporte, tratamiento y disposición final de residuos”.

CONCLUSIÓN

Como puede deducirse de las consideraciones, los recursos naturales renovables son bienes públicos y por tener esta jerarquía le pertenecen a la Nación, no a una empresa en particular, lo cual no le permite a la EAAB incluirlos en sus activos ni revelarlos en las notas a los estados contables; adicionalmente, me permito indicarle que aun siendo la

Nación la titular de estos bienes, no le es dable incorporarlos como activos en el balance, toda vez que una condición esencial para su reconocimiento como tal es la de tener una medición monetaria confiable, de la cual carece esta clase de bienes.

Por lo anterior, en concordancia con el RCP, la Nación, representada por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo territorial, debe revelar en las notas a los estados contables la información cuantitativa y cualitativa que aporte en la correcta interpretación de la información, datos que son suministrados por el IDEAM, en tanto que los desembolsos realizados para su protección y conservación se reconocen y revelan como gasto público social, en la estructura de cuentas definida en el Catálogo General de Cuentas, toda vez que es la categoría que le corresponde por formar parte del SINA, y porque sus servicios a la comunidad son ofrecidos en forma gratuita o a precios económicamente no significativos.

Por el contrario, ni la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá ni ninguna empresa de servicios públicos domiciliarios forman parte del SINA, y adicionalmente la EAAB actúa en condiciones de competencia con otras empresas proveedoras de servicios similares, ofreciendo sus servicios a precios significativos y en consecuencia no hay razón para que la erogaciones sean tratadas como gasto público social. Así las cosas, el reconocimiento de las erogaciones originadas en la prestación del servicio de agua potable, realizado por cualquier empresa pública de acueducto, implica la acumulación de los costos de producción en la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, grupo 75-SERVICIOS PÚBLICOS, cuentas 7502-ACUEDUCTO y 7503-ALCANTARILLADO, en las subcuentas correspondientes, fundamentado en que se trata de una actividad económica de prestación de servicios domiciliarios, de manera que los sistemas de costos de cada empresa les deben permitir el registro de las partidas monetarias que correspondan.

De otra parte, dado que en esta consulta se suministró información adicional, este concepto deja sin vigencia el expedido con el número 200812-123834, dirigido al doctor Evelio Benítez Castañeda, Director de Contabilidad.

- c. CONCEPTO 20099-134551. Reconocimiento de ingresos y costos derivados de la prestación de servicios públicos, por parte de la administración central de los municipios, teniendo en cuenta que se contrató con terceros la prestación de tales servicios

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4321- Servicio de acueducto. Literal a.



7503-Alcantarillado

- a. CONCEPTO 20093-126921. Reconocimiento de tasas retributivas que deben pagar las empresas prestadoras del servicio de alcantarillado a las autoridades ambientales por la utilización directa del agua como receptor de vertimientos puntuales

CONCEPTO 20093-126921 del 03-04-09

CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS			
1	TÍTULO	1.	
	Tema	1.1	7503 Alcantarillado
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de tasas retributivas que deben cancelar las empresas prestadoras del servicio de alcantarillado a las autoridades ambientales por la utilización directa del agua como receptor de vertimientos puntuales

Doctor

LUIS EDUARDO PORTILLA FLÓREZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20093-126921, en el cual consulta la forma de contabilizar la tasa retributiva que deben pagar las empresas de alcantarillado por la contaminación en el vertimiento de las aguas servidas, cuando la factura se expide por un período que comprende entre el mes de octubre del año 2008 y el mes de octubre del 2009. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El inciso 1 del artículo 42 de la Ley 99 de 1993 establece que *“La utilización directa o indirecta de la atmósfera, del agua y del suelo, para introducir o arrojar desechos o desperdicios agrícolas, mineros o industriales, aguas negras o servidas de cualquier origen, humos, vapores y sustancias nocivas que sean resultado de actividades antrópicas o propiciadas por el hombre, o actividades económicas o de servicio, sean o no lucrativas, se sujetará al pago de tasas retributivas por las consecuencias nocivas de las actividades expresadas”*.

Asimismo, el inciso 3 del mencionado artículo señala que *“Para la definición de los costos y beneficios de que trata el inciso 2o. del artículo 338 de la Constitución Nacional, sobre cuya base hayan de calcularse las tasas retributivas y compensatorias a las que se refiere el presente artículo, creadas de conformidad con lo dispuesto por el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente, Decreto 2811 de 1974, se aplicará el sistema establecido por el conjunto de las siguientes reglas: (...)”*. (Subrayado fuera texto).

El artículo 164 de la Ley 142 de 1994 establece que *“Con el fin de garantizar el adecuado ordenamiento y protección de las cuencas y fuentes de agua, las fórmulas tarifarias de los servicios de acueducto y alcantarillado incorporarán elementos que garanticen el cubrimiento de los costos de protección de las fuentes de agua y la recolección, trans-*

porte y tratamiento de los residuos líquidos. Igualmente, para el caso del servicio de aseo, las fórmulas tomarán en cuenta, además de los aspectos definidos en el régimen tarifario que establece la presente ley, los costos de disposición final de basuras y rellenos sanitarios”. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el párrafo 295 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, referente a los costos de producción, señala que están constituidos por *“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 296 establece que *“Un servicio individualizable es el susceptible de suministrarse a cada individuo de manera particular, y su utilización reduce la disponibilidad de prestación para los demás individuos, tales como salud, educación y servicios públicos domiciliarios. Las entidades que producen bienes o prestan servicios individualizables deberán reconocer los costos de producción asociados a tales procesos”*. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el párrafo 421 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública expresa que *“(…) 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 artículo 17 de la Resolución 287 de 2004, aclarada por la Resolución 345 de 2005, expedida por la Comisión de



Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, señala que el componente ITO (impuestos y tasas operativas para el servicio de alcantarillado) para el período en el que se aplicará el CPO (costo promedio de operación) corresponderá al valor promedio anual.

De otra parte, el Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimiento del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 7503-ALCANTARILLADO como *“el valor de los costos incurridos por la entidad contable pública, originados en la recolección de residuos, principalmente líquidos por medio de tuberías y conductos. También incluye las actividades complementarias de transporte, tratamiento y disposición final de residuos”*.

También la dinámica de la cuenta establece que esta cuenta se debita con *“1- El valor causado o trasladado por los diferentes conceptos de costo incurridos en la prestación del servicio”*. Y se acredita con *“1- El valor de los costos*

acumulados trasladados al Costo de ventas, a través de la subcuenta 750395-Traslado de Costos (Cr)”.

De lo anotado se infiere que las erogaciones por tasas retributivas que deben pagar las empresas prestadoras del servicio de alcantarillado, a las autoridades ambientales por la utilización directa del agua como receptor de vertimientos puntuales, se constituyen en costos, y por lo tanto se registran en la subcuenta 750308-IMPUESTOS, de la cuenta 7503-ALCANTARILLADO.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que las tasas retributivas se deben reconocer por el valor anual como parte del costo de operación en la prestación del servicio de alcantarillado, y se registran en la subcuenta 750308-IMPUESTOS, de la cuenta 7503-ALCANTARILLADO.

- b. CONCEPTO 20094-127498. Reconocimiento por parte de una empresa de servicios públicos domiciliarios, de recursos naturales hídricos y de las actividades encaminadas a su preservación, conservación y mantenimiento

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 7502- Acueducto. Literal b.

7504-Acueducto

- a. CONCEPTO 20099-134551. Reconocimiento de ingresos y costos derivados de la prestación de servicios públicos por parte de la administración central de los municipios, teniendo en cuenta que se contrató con terceros la prestación de tales servicios

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4321- Servicio de acueducto. Literal a.

76- SERVICIOS HOTELEROS Y DE PROMOCIÓN TURÍSTICA

- a. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento incentivo a empleados por resultados

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5101-Sueldos y salarios. Literal c.

79- OTROS SERVICIOS

- a. CONCEPTO 200911-136659. Reconocimiento de ingresos, gastos y costos asociados a la prestación de servicios de lavandería

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4390- Otros servicios. Literal b.



8. CUENTAS DE ORDEN DEUDORAS

- a. CONCEPTO 20091-124742. Inviabilidad de reconocimiento en el balance de la Contraloría General de la República, de los recursos de cooperación internacional recibidos por "Acuerdos de Contribución", para desarrollo de proyectos

CONCEPTO 20091-124742 del 19-02-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	8 Cuentas de orden deudoras
		1.2	9 Cuentas de orden acreedoras
	Subtema		Inviabilidad de reconocimiento en el balance de la Contraloría General de la República, de los recursos de cooperación internacional recibidos por "Acuerdos de Contribución", para desarrollo de proyectos

Doctor
ROBERTO PABLO HOYOS BOTERO
Contralor General (E)
CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20091-124742, en la cual solicita concepto sobre el tratamiento contable de los recursos económicos concedidos por la Embajada Real de los Países Bajos, para el desarrollo del proyecto "Combatir la corrupción en Colombia a partir del fortalecimiento de la participación ciudadana", en el marco del acuerdo de contribución suscrito por la Contraloría General de la República-CGR para tal fin. Así mismo solicita que sea reconsiderado el concepto emitido sobre este mismo tema a la Auditoría General de la República.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El artículo 3 del Decreto 267 de 2000 define que son objetivos de la Contraloría General de la República, entre otros: "ejercer en representación de la comunidad la vigilancia de la gestión fiscal de la Administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación, evaluar los resultados obtenidos por las diferentes organizaciones y (...) procurar el resarcimiento del patrimonio público".

Para el cumplimiento de sus funciones, gestionó y firmó el Acuerdo de Contribución BOG0106191 con la Embajada Real de los Países Bajos, para canalizar recursos que beneficien a la comunidad en el marco de los siguientes programas de la Embajada "Combatir la corrupción Mediante el Fortalecimiento de la Participación Ciudadana y el Capital Social, y Fortalecimiento del Control fiscal para el Mejoramiento de la Gestión Ambiental en Colombia".

Se estableció en dicho Convenio de Contribución que los recursos serían manejados a través de una entidad fiduciaria y para el efecto se firmó el Contrato de Fiducia Mercantil

de Administración, Contratación y Pagos suscrito entre el Reino de los Países Bajos y la Fiduciaria de Occidente S.A. Así mismo, se estableció en este Convenio que para un desarrollo eficiente de la gestión encomendada a la Fiduciaria se firmaría un Reglamento Operativo con el objeto de "describir la gestión operativa del contrato de Fiducia (...)".

Dicho Reglamento Operativo establece en el numeral 3.2, Etapa de ejecución, que: "La labor relacionada con el giro de los pagos solicitados y la elaboración y suscripción de los contratos requerido por el Programa, de conformidad con las instrucciones precisas que al respecto imparta la Gerencia del Proyecto con arreglo exclusivo al Presupuesto Aprobado por el Fideicomitente (...)".

3.2.1 Solicitud y realización de pagos

La Fiduciaria efectuará los pagos vía transferencia electrónica a las personas naturales o jurídicas que indique la Gerencia del Proyecto, de acuerdo con lo dispuesto en el contrato de Fiducia Mercantil y con arreglo exclusivo al Presupuesto General aprobado por el Fideicomitente. (...)".

El literal g. de este numeral establece que "Para efectos de realizar el primer pago, previsto en los contratos suscritos por LA FIDUCIARIA en nombre y por cuenta de el FIDEICOMITENTE, la Gerencia del Proyecto remitirá posteriormente a la Fiduciaria para su respectivo registro". (Subrayado fuera de texto).

De lo anterior se colige que mediante la figura de Fiducia de administración, la Embajada Real de los Países Bajos entrega unos recursos para que sean administrados en cumplimiento de la gestión encomendada por ella como fideicomitente, direccionada a la ciudadanía como beneficiario final en el marco de sus programas "Combatir la Corrupción mediante el Fortalecimiento de la Participación Ciudadana y el Capital Social" y "Fortalecimiento del Con-



rol Fiscal para el Mejoramiento de la Gestión Ambiental en Colombia”.

Para ratificar lo anterior, es importante tener en cuenta el texto del oficio aclaratorio expedido por la Embajada de los Países Bajos, en el cual se determina que *“Los recursos para el desarrollo de dichas actividades son propiedad del gobierno de los Países Bajos para ser utilizados en el apoyo de actividades de Cooperación Internacional en beneficio de la ciudadanía.*

Los recursos de cooperación para los Acuerdos en mención no ingresan al presupuesto de la Contraloría. Para la administración y pago de dichos recursos la Embajada contrata los servicios de la Fiduciaria de Occidente S.A.

En los Acuerdos de Contribución se establecen las obligaciones y sistemas de control entre las partes para dar cumplimiento a los mismos”. (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

Los recursos desembolsados por el Gobierno de los Países Bajos como resultado del Acuerdo de Contribución firmado con la Contraloría General de la República y los cuales

son administrados a través de una entidad fiduciaria en la modalidad de Fiducia Mercantil, para el desarrollo de programas propios de la Embajada, no deben ser incorporados en las cuentas de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos de la Contraloría General de la República, no obstante que para cumplir con las estipulaciones del Acuerdo de Contribución, y para efectos del control total del proyecto, la CGR pueda utilizar las cuentas de orden de control.

Lo anterior, teniendo en cuenta que si bien la CGR gestionó y firmó el Acuerdo de Contribución, los recursos no se tipifican como una donación, ya que no están dirigidos a beneficiar finalmente a esta entidad ni la Embajada de los Países Bajos se ha desprendido de su propiedad. Por el contrario, se utiliza la experticia de la CGR en el tema para fortalecer programas propios de la Embajada.

En este sentido, ratificamos el concepto expedido a la Auditoría General de la República, en el sentido de que los registros se aplican en el evento de que los recursos que se entreguen a una entidad a título de donación están dirigidos a beneficiar directamente a la entidad que los recibe, lo cual no ocurre en este caso.

81-DERECHOS CONTINGENTES

- a. CONCEPTO 20093-127288. Reconocimiento de contribución por valorización / Cuando la Resolución de notificación no está en firme / Una vez queda en firme el acto administrativo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4110- Recursos recibidos en administración. Literal a.

8120- Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos

- a. CONCEPTO 20097-132612. Inviabilidad de reconocer la prestación de servicios de salud por parte de la ESE Hospital Universitario de Santander, sin la existencia de contratos suscritos con la Secretaría de Salud de Santander

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4312- Servicios de salud. Literal b.

- b. CONCEPTO 200910-135784. Procedimiento contable en el caso de demandas contra los arrendatarios de la Central Cavasa: Reconocimiento de la iniciación de proceso judicial contra deudor en cuentas de orden

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5304- Provisión para deudores. Literal d.

8190-Otros derechos contingentes

- a. CONCEPTO 20092-125799. Reconocimiento de intereses moratorios sometidos a situaciones de incertidumbre.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401- Ingresos No tributarios. Literal b.

- b. CONCEPTO 20094-127672. Reconocimiento de derechos e intereses por contribución a la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada/Reconocimiento de intereses moratorios sometidos a situaciones de incertidumbre

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401-Ingresos no tributarios. Literal c.



- c. CONCEPTO 20095-129147. Reconocimiento de adquisición de bienes mediante contrato de *Leasing* Financiero, en caso de incertidumbre sobre su titularidad por parte de la empresa TIM

CONCEPTO 20095-129147 del 20-05-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	8190	Otros derechos contingentes
		1.2	9190	Otras responsabilidades contingentes
	Subtema		Reconocimiento de adquisición de bienes mediante contrato de <i>Leasing</i> Financiero, en caso de incertidumbre sobre su titularidad por parte de la empresa TIM	

Doctor

GUSTAVO ADOLFO CASTAÑEDA MEZA

Contralor

Contraloría General del Municipio

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129147, en la cual consulta la manera de contabilizar unos equipos adquiridos mediante contrato de *Leasing* Financiero suscrito el 16 de abril de 2008 entre una entidad financiera y la empresa Transporte Integrado de Manizales - TIM S.A., agente gestor del Sistema Estratégico de Transporte Público de la ciudad de Manizales.

Como antecedentes de la consulta y para una mejor comprensión de la situación, se indica que el respectivo contrato fue firmado solidariamente por el representante del TIM S.A. y como avalista el INFIMANIZALES, que la factura proforma se expide a nombre de la empresa, que se han registrado desembolsos como anticipo del contrato de *leasing* ordenados por el gerente, que se han pagado intereses, los cuales se registran en la empresa TIM S.A. como una cuenta por cobrar al sistema, sin ningún registro presupuestal; que se encontraron registros contables en Cuentas de Orden, correspondientes al valor del contrato de *leasing* financiero.

De la misma manera, se presentan la posición de la empresa y la revisoría fiscal y la de la Contraloría Municipal de Manizales, las cuales, con sus argumentos dan mayor claridad sobre el aspecto contable que está en controversia.

La posición de la Contraloría Municipal de Manizales se resume en que dichos bienes se deben contabilizar conforme a lo establecido en la Resolución 355 de 2007, por medio de la cual se adoptó el Plan General de Contabilidad Pública, en el cual está habilitada la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, y crédito a la subcuenta 230709 contratos *leasing*. Igualmente, se sustenta en el concepto 101558 del 11 de octubre de 2007 que expidió la Contaduría General de la Nación y forma parte de la Doctrina Contable Pública. Se sustenta esta posición en la existencia de los documentos fácticos mediante los cuales la empresa TIM S.A. realiza una serie de operaciones y adquiere obligaciones claras, expresas y exigibles en nombre de terceros.

La posición de la empresa TIM S.A. y de la revisoría fiscal se resume así: dado que los equipos adquiridos a través de *leasing* financiero no son propiedad de la empresa sino del sistema que desarrolla el transporte en Manizales, la empresa como ente gestor optó por realizar los registros contables del mencionado *leasing* en cuentas de orden acreedoras y no en cuentas de balance, ya que los equipos no pueden ser y no serán de su propiedad, por no pagar estos con recursos propios sino con recursos provenientes del sistema integrado. De otra parte, se sustenta esta posición en que el decreto que distribuye la tarifa no definió de quién será la propiedad de los equipos a bordo una vez sean cancelados a la *leasing* en el 100%. De la misma manera se indica que presupuestalmente el TIM S.A. no tiene cómo atender la obligación aludida con recursos propios.

Argumenta la empresa que si bien suscribió el contrato de *leasing* en calidad de ente jurídico integrador y gestor de la operación, tiene claro que mientras no exista una modificación del decreto que distribuye la tarifa, no podrá ser propietario de los equipos a bordo, los cuales se pagan por parte de la fiducia constituida para tal fin, con los recursos provenientes de la tarifa que se cobre al usuario del servicio de transporte público colectivo y por lo tanto se haría mal en registrar en el balance un bien y una obligación que no pertenecen a la empresa.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a la consulta formulada y sobre la base de los argumentos presentados por cada entidad, se considera oportuno referenciar algunos aspectos conceptuales y normativos que servirán de sustento a la conclusión que la Contaduría General de la Nación determinará, tomando como principal elemento lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública, teniendo en cuenta lo estipulado en los documentos anexos como la Escritura de Constitución, Decreto 413 de 2008 y el contrato de *leasing*, entre otros.



De acuerdo con el glosario de términos de la Superintendencia Financiera, publicado en la página web www.superfinanciera.gov.co, "el leasing es un contrato mediante el cual una parte entrega a la otra un activo para su uso y goce, a cambio de un canon periódico, durante un plazo convenido, a cuyo vencimiento el bien se restituye a su propietario o se transfiere al usuario, si este último decide ejercer una opción de adquisición que, generalmente, se pacta a su favor".

El Leasing Financiero "es un contrato en virtud del cual, una Compañía de Financiamiento Comercial, denominada la leasing, entrega a una persona natural o jurídica, denominada el locatario, la tenencia de un activo que ha adquirido para el efecto y que este último ha seleccionado para su uso y goce, a cambio del pago periódico de una suma de dinero (canon) durante un plazo pactado y a cuyo vencimiento el locatario tendrá derecho a adquirir el activo por el valor de la opción de adquisición".

Ahora bien, la Escritura Pública de constitución de la Empresa de Transporte Integrado de Manizales S.A. "TIM S.A." establece en el parágrafo 1 del artículo 6°, OBJETO, que corresponde a la Empresa "Ejecutar todos los actos o contratos y solicitar las autorizaciones legales que fuesen necesarias y/o convenientes para el cabal cumplimiento de este. Adicionalmente, podrá adquirir, usufructuar, gravar o limitar, dar o tomar en arrendamiento o a otros títulos toda clase de bienes muebles o inmuebles, y enajenarlos cuando por razones de necesidad o conveniencia fuere aconsejable; tomar dinero en mutuo, dar en garantía sus bienes muebles o inmuebles y celebrar todas las operaciones de crédito que le permitan obtener los fondos u otros activos necesarios para el desarrollo de la empresa, (...)". (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el Contrato de Arrendamiento Financiero *Lea Sing*, en la Cláusula Quinta – Objeto, expresa que "En virtud del presente contrato BBVA LEASING se obliga a entregar a título de Leasing o Arrendamiento Financiero a EL (LOS) LOCATARIO(S) y este a recibir de aquella por el mismo título el (los) bien(es) objeto del presente contrato, descrito(s) en la Cláusula Trigésima quinta, numeral 4 – Datos Generales y en el Anexo de iniciación del plazo. Por su parte, el PROVEEDOR se indica igualmente en el mismo punto".

Desde el punto de vista de la normatividad contable, se considera importante reseñar lo señalado en el párrafo 61 del numeral 2.3 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, en el cual se 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)

Por su parte, 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 141 del numeral 9.1.1, en lo referente a las normas técnicas relativas a los activos, establece 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". (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 202 del numeral 9.1.2, con relación a los pasivos, señala que "Los pasivos corresponden a las obligaciones ciertas o estimadas de la entidad contable pública, derivadas de hechos pasados, de las cuales se prevé que representarán para la entidad un flujo de salida de recursos que incorporan un potencial de servicios o beneficios económicos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal." (Subrayado fuera de texto).



El párrafo 307 del numeral 9.1.5 establece 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”*.

Asimismo, el párrafo 309 del numeral en mención expresa con respecto a los hechos contingentes 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. (...)”*.

De lo expuesto, se colige que si bien es cierto que dentro del objeto social de la Empresa de Transporte Integrado de Manizales S.A. le corresponde la gestión, organización y planeación del servicio de transporte público urbano de pasajeros en el municipio de Manizales, y que el Decreto 413 de 2008 le otorgó al Gestor facultades expresas para iniciar acciones contractuales tendientes a la estructuración del Sistema Integrado de Transporte Público masivo y multimodal de esta ciudad y su área de influencia, y que en virtud de esta se suscribió el Contrato de Arrendamiento Financiero *Leasing*, con cargo a los recursos derivados del porcentaje de participación dentro de la tarifa asignado a Equipos a bordo, igualmente es cierto que jurídicamente es imposible establecer, a partir de los actos administrativos expedidos por las autoridades municipales que sirven de soporte en el proceso de la implementación, a cargo de quién estarán los equipos que se adquieren con los recursos provenientes del sistema, es decir, quién es el titular de estos equipos.

Así las cosas, teniendo en cuenta la incertidumbre con respecto a la titularidad de los bienes, y en aras de garantizar la confiabilidad de la información contable pública y su adecuado registro, se considera prudente que la Empresa TIM S.A. registre a su cargo en cuentas de orden tanto los bienes adquiridos como la obligación financiera, hasta tanto se resuelva la situación jurídica de la titularidad, para lo cual se recomienda que en el menor tiempo posible se lleven a cabo las acciones administrativas que correspondan para lograr esclarecer lo indicado.

Con respecto a la obligación financiera por el Contrato de *Leasing* firmado, se considera que la Empresa no podría reconocerla como una obligación propia, no obstante haberla suscrito en calidad de gestor, por las razones anotadas con relación a los bienes, y teniendo en cuenta que el pago se realiza con los recursos que fueron asignados para tal fin, pero no a la Empresa. Esto con independencia de que el Gestor deba atender los pagos del contrato, mientras el

sistema obtiene los recursos suficientes para ello, lo cual se debe registrar como derechos por cobrar al mismo sistema.

En ese orden de ideas, no es aplicable para este caso el concepto emitido por la Contaduría General de la Nación a la Empresa Ibaguereña de Acueducto y Alcantarillado mediante el expediente 20079-101558 del 11 de octubre de 2007, toda vez que los hechos económicos corresponden a circunstancias distintas, y especialmente porque en ese caso no existe duda respecto a la titularidad de los bienes y de la obligación financiera que se adquiere.

Finalmente, es oportuno indicarle que desde la perspectiva contable el principio de devengo o causación impone la obligatoriedad de registrar contablemente toda transacción u operación que incida en los resultados del período. Asimismo, la esencia financiera, económica y social de los hechos debe primar sobre el requisito de forma o instrumental en el momento del reconocimiento de los eventos y transacciones que los generan.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que teniendo en cuenta la incertidumbre jurídica con respecto a la titularidad de los bienes adquiridos mediante contrato de *leasing* financiero, y en aras de garantizar la confiabilidad de la información contable pública, en aplicación del principio de prudencia, se recomienda que el registro y revelación de la obligación financiera, firmado por la Empresa en calidad de gestor del sistema, se realice en cuentas de orden acreedoras, como responsabilidades contingentes, y que para el efecto puede utilizar la subcuenta 919090-Otras Responsabilidades Contingentes de la cuenta 9190-OTRAS RESPONSABILIDADES CONTINGENTES, debiendo advertir el hecho y especificarse en notas a los estados contables mientras se resuelve el vacío jurídico.

De la misma manera, para tener el control de los bienes adquiridos mediante el contrato de *leasing* financiero, es necesario que mientras se resuelve jurídicamente la titularidad de estos, se revele en cuentas de orden deudoras, como derechos contingentes, para lo cual pueden utilizar la subcuenta 819090-Otros Derechos Contingentes de la cuenta 8190-OTROS DERECHOS CONTINGENTES, revelando el hecho en notas a los estados contables. El valor de esta subcuenta debe ser correlativo con el de la subcuenta que revela la obligación financiera.

Se debe entender que estos registros permanecerán hasta tanto se resuelva la situación jurídica de los bienes y la obligación financiera, determinando la titularidad de los bienes adquiridos y de la obligación financiera, momento en el cual se harán los registros contables que corresponda para su revelación en cuenta de Balance.



d. CONCEPTO 20095-129489. Reconocimiento de intereses de mora por el no pago de las tasas retributivas

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1401-Ingresos no tributarios. Literal d.

e. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de derechos contingentes por cuotas partes pensionales

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal. Literal j

f. CONCEPTO 20097-132685. Reconocimiento por parte de la Contraloría General de la República de las cuotas de auditaje sobre las que las entidades auditadas han interpuesto demandas

CONCEPTO 20097-132685 del 27-08-09

TÍTULO		1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
1	Tema	1.1	8190	Otros derechos contingentes
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de la Contraloría General de la República, de las cuotas de auditaje sobre las que las entidades auditadas han interpuesto demandas	

Doctor

ALDALIVAR SOLANO MOTTA

Contraloría General de la República

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20097-132685, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

La Agencia Nacional de Hidrocarburos-ANH interpuso los recursos de ley contra las Resoluciones números 1197 de 2007 y 1078 de 2008, mediante las cuales la Contraloría General de la República fijó la tarifa fiscal para las vigencias 2007 y 2008. Actualmente se encuentran demandadas ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Con base en lo anterior, y teniendo en cuenta que las demandas sobre las mencionadas resoluciones no se han decidido en forma definitiva, estos valores se registraron en la cuenta 812004-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, en cumplimiento del numeral 2 del capítulo 5 del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública y no en la subcuenta 140161-Cuota de fiscalización y auditaje.

Como resultado de la circularización sobre operaciones recíprocas, la ANH informa que estos valores los reportará en la subcuenta 244014 con corte a junio de 2009.

Por tanto, ¿debe reclasificarse el valor a la subcuenta 140161?

CONSIDERACIONES

La norma técnica de Deudores, Ingresos y Cuentas de Orden, contenida en los numerales 9.1.1.3, 9.1.4.1 y 9.1.5

del Plan General de Contabilidad Pública, respectivamente, establecen:

"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 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. (...).*

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. (Subrayado fuera de texto) (...).

9.1.5 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden

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.*

78

309. *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 probables, eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden deudoras contingentes y eventuales o remotas, tratándose de las cuentas de orden acreedoras contingentes. En ambos casos, dependiendo de la probabilidad de su ocurrencia, determinada con base en la información disponible.*

310. *Las cuentas de orden deudoras contingentes se revelan de acuerdo con los posibles bienes y derechos pro-*

venientes de garantías, pretensiones y reconocimientos económicos. Por su parte, las cuentas de orden acreedoras contingentes se revelan teniendo en cuenta las posibles obligaciones provenientes de garantías, demandas y compromisos contractuales”.

En este sentido, considerando que el ingreso no está en firme, y por tanto no es un derecho claro, expreso y exigible, la entidad deberá reconocer esta situación en cuentas de orden contingentes hasta tanto la jurisdicción de lo contencioso administrativo se pronuncie sobre el tema.

Esto en concordancia con el principio de prudencia, definido en el párrafo 120 del Plan General de Contabilidad Pública, el cual 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 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 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”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Considerando que con base en el principio de Prudencia deben reconocerse únicamente los ingresos realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna, y que la norma técnica de ingresos establece, con respecto a los ingresos no tributarios, que deben reconocerse una vez los actos administrativos hayan quedado en firme, la Contraloría General de la República debe reconocer el derecho en cuentas de orden, subcuenta 819090-Otros derechos contingentes, hasta tanto la jurisdicción de lo contencioso administrativo emita un fallo que determine el derecho claro, expreso y exigible.



83-DEUDORES DE CONTROL

- a. CONCEPTO 20097-132123. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín-ISVIMED de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social- Constitución de Patrimonio Autónomo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2430- Subsidios asignados. Literal a.

- b. CONCEPTO 20097-132123. Reconocimiento por parte del Instituto Social de Vivienda y Hábitat de Medellín-ISVIMED de los Subsidios otorgados para vivienda de interés social- Constitución de Encargo fiduciario

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2430- Subsidios asignados. Literal a.

8310-Bonos, títulos y especies no colocados

- a. CONCEPTO 200812-122022. Reconocimiento de estampillas fuera de circulación

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4806-Ajuste por diferencia en cambio. Literal a.

8315-Activos retirados

- a. CONCEPTO 20091-124701. Depuración contable de Rentas por cobrar de vigencias 2005 y anteriores, por parte de la DIAN

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3105-Capital fiscal. Literal a.

- b. CONCEPTO 20092-126015. Reconocimiento de castigo de cartera en entidades de Gobierno General-Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal. Literal c.

- c. CONCEPTO 200911-136963. Viabilidad de eliminar de las cuentas de orden los registros del proceso de saneamiento contable por el retiro de partidas que no representan derechos exigibles para la entidad

CONCEPTO 200911-136963 del 24-12-09			
1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	8315 Activos retirados Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Viabilidad de eliminar de las cuentas de orden los registros del proceso de saneamiento contable por el retiro de partidas que no representan derechos exigibles para la entidad

Doctor
ÁLVARO PEDRAZA ÁVILA
Instituto de Desarrollo de Arauca (IDEAR)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 200911-136963, en la cual consulta si después de dos años de realizar el saneamiento contable en virtud de la Ley 716 de 2001 se pueden retirar definitivamente de las cuentas de orden aquellos valores de la cartera que fue castigada, y en consecuencia eliminada del grupo 14-DEUDORES, porque

no habían sido cancelados durante aproximadamente 15 años. Adicionalmente, consulta si estos valores se pueden retirar también de las bases de datos de Instituto y devolver a los deudores los títulos valores prescritos, levantar las hipotecas, entregar paz y salvos, sacarlos de la Central de Información (CIFIN) y del *Boletín de Deudores Morosos del Estado (BDME)*, o por el contrario se debe continuar realizando la gestión de cobro. Se atiende su solicitud en los siguientes términos:



CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas, y específicamente en la descripción del grupo 83-DEUDORAS DE CONTROL, expresa que *"En esta denominación se incluyen las cuentas donde se registran las operaciones que la entidad contable pública realiza con terceros, que por su naturaleza no afectan su situación financiera, económica, social y ambiental, así como las que permiten ejercer control administrativo sobre bienes y derechos"*. (Subrayado fuera de texto).

El mismo texto normativo describe la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS como aquella que *"Representa el valor de los bienes retirados del servicio por destrucción o por encontrarse inservibles. Así mismo, registra los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados, los cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso. También registra los derechos retirados por castigo que a criterio de la entidad contable pública requieran ser controlados"*.

El numeral 3 de la Resolución 357 de 2008, *"Por 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"*, respecto de la depuración contable permanente y sostenibilidad, indica que *"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:

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

Por su parte, el párrafo 3 del artículo 2 de la Ley 901 de 2004 dispone las condiciones para que un deudor forme parte del *Boletín de Deudores Morosos del Estado*, así: *"Las entidades estatales para relacionar las acreencias a su favor pendientes de pago deberán permanentemente, en forma semestral, elaborar un boletín de deudores morosos, cuando el valor de las acreencias supere un plazo de seis (6) meses y una cuantía mayor a cinco (5) salarios mínimos legales vigentes. Este boletín deberá contener la identificación plena del deudor moroso, bien sea persona natural o jurídica, la identificación y monto del acto generador de la obligación, su fecha de vencimiento y el término de extinción de la misma"*.

El artículo 3 de la Resolución 531 de 2009, expedida por la Contaduría General de la Nación, que trata sobre el reporte de acreencias a favor del Estado, señala lo siguiente: *"La información que deben reportar las entidades públicas en el Boletín de Deudores Morosos del Estado –BDME corresponde a los siguientes criterios:*

Para todos los efectos del proceso de reporte y consolidación de la información del BDME, las acreencias a favor del Estado serán las que correspondan a los saldos de los derechos reconocidos y revelados en pesos, a una fecha de corte, en las subcuentas de los grupos 13-Rentas por Cobrar y 14-Deudores, del Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, así como los valores revelados en las subcuentas 831535- Rentas por cobrar y 831536-Deudores, de la clase 8-Cuentas de Orden Deudoras, que representan derechos que han sido retirados de las subcuentas de los grupos del activo anteriormente señalados, cuya posibilidad de recuperación es incierta, pero que aún prestan mérito ejecutivo y la entidad los controla en estos conceptos.

En todo caso, las acreencias reportadas en el BDME deben ser ciertas, reconocidas y en firme a favor del Estado, aceptadas por la persona natural o jurídica, y que no estén siendo objeto de discusión en la vía gubernativa, en la jurisdicción ordinaria o contenciosa, ni en proceso de responsabilidad fiscal.

El valor absoluto de los cinco (5) SMLLV de las acreencias reportadas por las entidades públicas será el que corresponda a la sumatoria de la obligación principal y los demás valores accesorios originados como consecuencia de la misma, tales como intereses corrientes, intereses de mora, comisiones, sanciones, entre otros".

CONCLUSIÓN

Los valores de los deudores retirados del Balance General y registrados en la subcuenta 831536-Deudores, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, corresponden, entre otros, a aquellos cuya posibilidad de recuperación es incierta.

No obstante lo anterior, existe la posibilidad de que estos deudores presten mérito ejecutivo, por lo que la entidad



deberá agotar todas las acciones administrativas y jurídicas que correspondan a efectos de lograr su recuperación.

El reporte de los deudores en el *Boletín de Deudores Morosos del Estado* debe atender los criterios dispuestos en la Ley 901 de 2004 y los elementos procedimentales señalados por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 531 de 2009. En consecuencia, existe la posibilidad de que los valores registrados en las cuentas de orden puedan ser objeto de reporte en dicho boletín, siempre que estos presten mérito ejecutivo.

Teniendo en cuenta que el registro contable de hechos, transacciones y operaciones en las cuentas de orden de control

permite, entre otros, ejercer control sobre bienes y derechos, la entidad evaluará desde el punto de vista jurídico y administrativo la pertinencia y conveniencia de que estos valores sean objeto de revelación en estas cuentas de orden.

Respecto de la devolución de los títulos valores prescritos, el levantamiento de las hipotecas relacionadas con los deudores, la entrega de paz y salvos, y el retiro de los deudores de la base de datos de la CIFIN, la Contaduría General de la Nación se abstiene de conceptuar, pues ello desborda las competencias que la Constitución y la Ley 298 de 1996 le han conferido a este organismo regulador de la contabilidad pública.

8333- Facturación glosada en venta de servicios de salud

a. CONCEPTO 20093-126595. Reconocimiento de las glosas en facturación de las ESE

CONCEPTO 20093-126595 del 29-05-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	8333	Facturación glosada en venta de servicios de salud
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las glosas en facturación de las ESE	

Doctor

VICENTE LÓPEZ GÓMEZ

Contador

ESE Hospital San Juan de Dios

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación enviada mediante correo electrónico radicada con el expediente 20093-126595, en la cual manifiesta que *"En este momento los hospitales nos encontramos ante la incertidumbre, acerca del procedimientos y tratamiento contable a seguir con respecto a las glosas, tomando como referencia que es indispensable darle un tratamiento contable y presentación para dar cumplimiento con el Decreto 2193 de julio 8 de 2004 del Ministerio de Protección Social, la Contraloría General de Antioquia, por este periodo, viene realizando auditorías a las diferentes ESE y este es un punto en el cual mayor atención está mereciendo por parte de ellos"*, por lo cual solicita *"una luz del procedimiento, aplicación y tratamiento contable que el tema amerita"*.

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 señala en su artículo 4º 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"*.

En virtud de su facultad constitucional y legal, el Contador General de la Nación expidió la Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación; la Resolución 355 de 2007; por la cual se adopta el Plan General de Contabilidad Pública, y la Resolución 356 del mismo año, por la cual se adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

En ese sentido, el Régimen de Contabilidad Pública está conformado por el Plan General de Contabilidad Pública, el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública; el Plan General de Contabilidad Pública está compuesto por el Marco conceptual y la Estructura y descripciones de las clases, y Manual de Procedimientos, por el Catálogo General de Cuentas, los Procedimientos Contables y los Instructivos Contables.



En cuanto al proceso auditor, la Resolución 5970 de 2008, expedida por la Contraloría General de la República, en relación con los tipos de opinión sobre los estados contables, se refiere a la observación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, por lo cual el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado tanto por las entidades contables públicas, incluyendo a las Empresas Sociales del Estado, como en el desarrollo del proceso auditor, del cual forma parte la Doctrina Contable Pública.

El numeral 73 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) en relación con la normalización y Regulación de la Contabilidad Pública señala que *“El Régimen de contabilidad pública contiene la regulación contable pública de tipo general y específico. La regulación contable pública de tipo general está contenida en el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). La regulación de tipo específico está contenida en el Manual de procedimientos y en la Doctrina Contable Pública”*.

En la regulación de tipo específico, en el numeral 6° del Procedimiento contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones Realizadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS se indica que *“Las glosas deben registrarse en cuentas de orden deudoras de control en el momento en que se presentan. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y se acredita la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). El registro debe efectuarse por el valor de la factura, si la glosa es total, o por el valor de los servicios glosados, si la glosa es parcial”,* y que *“Cuando la entidad contratante acepta la respuesta de rechazo de la glosa por no ser pertinente o, siendo pertinente, se da respuesta satisfactoria y oportuna a las objeciones, la IPS disminuye las cuentas de orden acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR).*

Cuando la institución comete errores en la liquidación de su facturación debe proceder a hacer las reliquidaciones y ajustes contables a que haya lugar, afectando las cuentas de deudores e ingresos, por los mayores o menores valores, según corresponda.

Las glosas no subsanables se registran debitando la subcuenta 580802- Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y acreditando la subcuenta que corresponda de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD. Adicionalmente, se disminuyen las cuentas de orden acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 8333-FACTURACIÓN GLOSADA EN VENTA DE SERVICIOS DE SALUD y debitando la subcuenta 891517-Facturación glosada en venta de servicios de salud, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR), sin perjuicio de los procesos adelantados para establecer Responsabilidades”.

De los antecedentes citados se deduce que el Régimen de Contabilidad Pública, acorde con la normativa vigente, establece el tratamiento contable para el reconocimiento de las glosas que corresponden con los hallazgos del proceso auditor.

El Régimen de Contabilidad Pública se encuentra publicado en la página web de la Contaduría General de la Nación y debe ser aplicado por las Empresas Sociales del Estado, sentido en el cual se da respuesta a la consulta planteada.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con los antecedentes citados, se concluye que el Régimen de Contabilidad Pública, expedido por el Contador General de la Nación, contiene las normas que deben ser observadas por las entidades públicas para reconocer y revelar los hechos financieros, económicos y sociales que forman parte de sus estados contables. La regulación contable pública de tipo específico contiene el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones Realizadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, en el cual se establece el tratamiento contable de las glosas originadas en el proceso auditor.

De acuerdo con el citado Procedimiento, las glosas se reconocen en cuentas de orden de control hasta tanto se subsanen las situaciones que les dieron origen o con la respuesta satisfactoria y oportuna a las objeciones presentadas, si a ello hubiere lugar. Tratándose de glosas no subsanables, como las relacionadas con errores en liquidaciones de facturación, se reconocen afectando las cuentas de deudores e ingresos, por los mayores o menores valores, según corresponda, previa actualización de los registros efectuados en cuentas de orden de control.



8347- Bienes entregados a terceros

- a. CONCEPTO 20098-133324. Reconocimiento por parte de una entidad de gobierno general de maquinaria entregada mediante contrato de comodato, que no se encontraba previamente registrada en la contabilidad

CONCEPTO 20098-133324 del 31-08-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 2.1	8347	Bienes entregados a terceros Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema		Reconocimiento por parte de una entidad de gobierno general de maquinaria entregada mediante contrato de comodato, que no se encontraba previamente registrada en la contabilidad	

Doctora

SONIA MIREYA CABEZAS MORA

Contadora General del Departamento

Departamento de Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133324, en la cual consulta el procedimiento contable para seguir por el Departamento para reconocer una motoniveladora, una volqueta y un buldócer, y su eventual donación "teniendo en cuenta que existen contratos de comodato suscritos en los años 1998 y 1999, actas de entrega de almacén de los bienes entregados al Municipio de Ancyua, en los mismos años además de contar con inventarios realizados en el año 2003 donde se mencionan con un registro fotográfico". Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

De acuerdo con el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo, "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 PRO-

TECCIÓN 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). (Subrayado fuera de texto)".

En cuanto a la restitución de los bienes de uso permanente sin contraprestación, los incisos 2 y 3 del numeral 26 del citado procedimiento señalan que "La entidad que recibe los bienes los incorpora por el valor en libros de la entidad que los restituye, debitando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Adicionalmente, disminuye el valor registrado en las cuentas de orden, para lo cual acredita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta



8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). La depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime”.

El Catálogo General de Cuenta-CGC del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS como “el valor de los bienes entregados a terceros que no implican el traslado del dominio de la propiedad y sobre los cuales se requiere llevar a cabo procesos de seguimiento y control”.

Ahora, como de la consulta se infiere que el Departamento no tiene registrados contablemente los bienes, existiendo los contratos de comodato con otra entidad del gobierno general como es el municipio de Ancuya, debe proceder a su reconocimiento y revelación en cuentas de orden deudoras mientras se toma la decisión de qué hacer con las maquinarias.

En caso de decidirse por la donación debe retirarlas de las cuentas de orden. En caso de que el municipio de Ancuya las devuelva, debe incorporarlas a los estados contables.

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas, se concluye que existiendo los contratos de comodato con otra entidad del gobierno general, el Departamento debe reconocer y revelar en la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS la motoniveladora, la volqueta y el buldócer entregados al municipio de Ancuya como bienes de uso permanente sin contraprestación, hasta tanto se tome la decisión de qué hacer con las maquinarias.

En caso de decidirse por la donación, debe retirarlas de las cuentas de orden. En caso de que el municipio de Ancuya las devuelva, debe incorporarlas atendiendo el procedimiento descrito en el numeral 26 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.

8350- Préstamos aprobados por desembolsar

- a. CONCEPTO 20099-134881. Reconocimiento de los préstamos por desembolsar

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424-Recursos entregados en administración. Literal g.

8361- Responsabilidades en proceso

- a. CONCEPTO 200910-135514. Reconocimiento de procesos administrativos internos para establecer responsabilidades

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1470-Deudores. Literal I.

8390-Otras cuentas deudoras de control

- a. CONCEPTO 20093-127143. Reconocimiento de contrato de permuta de bienes, suscrito entre la Fuerza Aérea Colombiana y la Agencia Logística de las Fuerzas Militares

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1615-Construcciones en curso. Literal c.

- b. CONCEPTO 20091-124562. Reconocimiento de apertura de títulos judiciales de embargos al Ministerio de Educación Nacional, por procesos contra el Fondo de Prestaciones del Magisterio e inviabilidad de reconocerlos en la cuenta 1416-Préstamos Gubernamentales Otorgados

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1470-Otros deudores. Literal e.



c. CONCEPTO 20097-132541. Inviabilidad de efectuar actualizaciones a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación

CONCEPTO 20097-132541 del 06-08-09

1	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1 2.1	8390	Otras cuentas deudoras de control Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema			Inviabilidad de efectuar actualizaciones a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	5808	Otros gastos ordinarios
	Subtema	1.1.1		Reconocimiento de Aportes en clubes sociales

Doctor

GEMAY GIOVANNY CARDONA GIRALDO

Director de Financiamiento

Empresas Públicas de Armenia ESP

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20097-132541, me permito atender su consulta en el sentido en que esta fue formulada:

1. La empresa tiene participación en acciones en mercados de Armenia S.A., en liquidación, las cuales estaban provisionadas en su totalidad. En certificado enviado en julio de 2009 el valor intrínseco de las acciones se establece en un valor negativo. ¿Cuál sería el registro correcto de estas acciones?
2. La empresa adquirió acciones en clubes sociales de la ciudad. Esta inversión no genera utilidad sino gastos. ¿Cómo se deben contabilizar estas inversiones?

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. Inversiones en entidades en liquidación

El numeral 23 del procedimiento para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, 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. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3117-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL o 3243-SUPERÁVIT POR EL MÉTODO DE PARTICIPACIÓN PATRIMONIAL y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS. La diferencia se registra en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN. En caso de haberse registrado provisiones se reclasifica el valor de la provisión debitando la subcuenta 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.

Por su parte, las inversiones que estaban registradas como inversiones patrimoniales en entidades no controladas deben reclasificarse a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación. Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1216-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES EN LIQUIDACIÓN y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS. 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 VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Las inversiones en entidades en liquidación no son objeto de actualización. (Subrayado fuera de texto).

La norma contable es imperativa al señalar que las inversiones patrimoniales en entidades en liquidación no son objeto de actualización, considerando que constituyen recursos que están invertidos en entidades sometidas a un proceso especial, cuyo objeto es la realización de sus activos y pago de sus pasivos.

Ahora, si la entidad 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, y revelar dicha información en notas a los estados contables.

Pregunta 2. Aportes en entidades no societarias

Según lo expresa la consulta, los aportes que realiza la entidad en los clubes sociales no generan rendimientos, y por tanto, no se estaría frente a una participación patrimonial. En

este caso, para efectos de revelar los aportes debe afectar la subcuenta 580809-Aportes en entidades no societarias, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, cuya descripción 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".

CONCLUSIÓN

1. Considerando que el objeto de las entidades que se encuentran en proceso de liquidación es la realización de sus activos y el pago de sus pasivos, las inversiones patrimoniales en dichas entidades no son objeto de actualización.

Por tanto, si la entidad desea controlar las utilidades o pérdidas generadas durante el proceso de liquidación, podrá afectar la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, y revelar dicha información en notas a los estados contables.

2. Los aportes realizados en los clubes sociales deben reconocerse en la subcuenta 580808-Aportes en entidades no societarias de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, considerando que no constituye una inversión patrimonial que genere rendimientos, sino un pago que le permite beneficiarse de los servicios ofrecidos por estos.

d. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de transferencias entre dependencias de la Universidad Nacional

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal. Literal j.

e. CONCEPTO 200910-136231. Reconocimiento por parte de CISA de contratos de compra de activos improductivos correspondientes a cartera e inmuebles que no se encuentran totalmente legalizados

CONCEPTO 200910-136231 del 10-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	8390 Otras cuentas deudoras de control
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento por parte de CISA de contratos de compra de activos improductivos correspondientes a cartera e inmuebles que no se encuentran totalmente legalizados

Doctores

NÉSTOR ANTONIO GRISALES

Jefe de Contabilidad

CARLOS ENRIQUE REYES

Gerente Financiero

Central de Inversiones S.A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-136231, en la cual consulta el registro contable de

los contratos de compra de activos improductivos correspondientes a cartera e inmuebles que no se encuentran totalmente legalizados o con todos los anexos (transferencia del pagaré- Certificado de libertad y tradición); para efecto



de no producir diferencias en sus aplicativos contables (activos) y el aplicativo misional. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

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).

Por su parte, en las normas técnicas relativas a las cuentas de orden en el párrafo 311 del PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, se expresa: *“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 ad-*

ministrativas, 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 el principio de devengo o causación, los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, es decir, cuando surjan los derechos u obligaciones, que para el caso de activos improductivos es la legalización mediante la escritura pública o la transferencia del pagaré.

Entre tanto, para efectos de ejercer control administrativo sobre los contratos de compra de activos se debita la subcuenta 839090- Otras cuentas deudoras de control de la cuenta 8390 Otras cuentas deudoras de control y se acredita la subcuenta 891590- Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915 Deudoras de control por contra (CR).

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.

f. CONCEPTO 200911-136623. Reconocimiento de cuotas partes de pensiones por cobrar atendiendo el Riesgo de incobrabilidad

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1470- Otros deudores. Literal p.

g. CONCEPTO 200912-137449. Reconocimiento de depósitos en custodia por los bienes decomisados por la Fiscalía General de la Nación, hasta tanto se produzcan las decisiones judiciales que determinen su destino

CONCEPTO 200912-137449 del 29-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	8390 Otras cuentas deudoras de control
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de depósitos en custodia por los bienes decomisados por la Fiscalía General de la Nación, hasta tanto se produzcan las decisiones judiciales que determinen su destino

Doctora
LURDÁIS MARÍA MARTÍNEZ CÁRDENAS
Jefe Sección de Contabilidad
Fiscalía General de la Nación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912 – 137449, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

“Los fiscales y funcionarios de policía judicial, al incautar bienes tales como divisas, joyas, metales y piedras preciosas, arte y otros elementos de alto valor, los dejan en depósito en el Banco de la República para su custodia.

Dicho banco emite un COMPROBANTE DE DEPÓSITO EN CUSTODIA, el cual en el detalle del depósito describe que es ‘paquete cerrado que dice contener X elementos’ y precisa que ‘se verifica la cantidad de elementos, pero no su autenticidad’. En cuanto al valor total del depósito, el Banco siempre coloca UN PESO (\$1.00). Un mismo COMPROBANTE DE DEPÓSITO EN CUSTODIA puede contener diversos elementos y diferentes tipos de moneda (dólares, euros, libras, pesos, joyas varias, etc.)



Estos elementos quedan en custodia en el Banco de la República y a disposición del Fiscal o Funcionario judicial de conocimiento, hasta tanto no exista un fallo que determine el destino de los mismos”.

Solicita aclaración respecto al registro contable, al procedimiento por seguir para asignarles valor, si las divisas se deben reexpresar a la TRM y si es necesario crear en Almacén un registro de los comprobantes de depósitos en custodia de bienes que la Fiscalía incauta o se deben registrar estos bienes en forma detallada.

CONSIDERACIONES

La Constitución Política determina las funciones de la Fiscalía General de la Nación, y en tal marco el artículo 250 dice: “(...) 3) *Dirigir y coordinar las funciones de policía judicial que en forma permanente cumple la Policía Nacional y los demás organismos que la ley señale (...)*”.

La Circular Externa Reglamentaria No. DfV 107 de junio 3 de 2005 del Banco de la República, que trata sobre los Depósitos en Custodia, señala: “(...) *el Banco de la República únicamente podría aceptar la constitución de depósitos en custodia en los siguientes casos en los cuales existen normas de derecho positivo que señalan en forma concreta tal circunstancia (...)* b) *A autoridades Judiciales, administrativas o militares en relación con sumas de dinero, divisas, títulos valores y otros bienes de similar naturaleza decomisados en cumplimiento de lo previsto en el Decreto 2272 de 1991 y demás normas que lo modifiquen, complementen o sustituyan”.*

De otra parte, es necesario remitimos al Plan General de Contabilidad Pública, que en su numeral 9.1.5 establece las normas técnicas relativas a las cuentas de orden de control, definidas en el párrafo 311: “*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 ac-*

tividades 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”.

El procedimiento de control interno contable adoptado por la Resolución 357 de 2008, en el punto 1.3 determina: “(...) *En ejercicio de la autoevaluación como fundamento del control interno, los contadores bajo cuya responsabilidad se produce información contable, y los demás servidores públicos de las diferentes áreas que generan hechos, transacciones y operaciones susceptibles de reconocer contablemente, son responsables, en lo que corresponda, por la operatividad eficiente del proceso contable, actividades y tareas a su cargo; por la supervisión continua a la eficacia de los controles integrados; (...)*”.

CONCLUSIÓN

Los comprobantes de depósito en custodia que representan los bienes decomisados por la Fiscalía General de la Nación en desarrollo de sus funciones de policía judicial deben reconocerse en cuentas de orden deudoras de control, por el valor determinado por el Banco de la República, hasta tanto se produzcan las decisiones judiciales que determinen su destino. Para el efecto, se debita la subcuenta 839090-Otras Cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL y se acredita la subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

Además, en notas a los estados contables de carácter específico debe revelarse la naturaleza de los bienes depositados. Comoquiera que el control se realiza sobre Comprobantes de Depósito en Custodia, no es necesario registrar los bienes en forma detallada.

9. CUENTAS DE ORDEN ACREEDORAS

- a. CONCEPTO 20091-124742. Inviabilidad de reconocimiento en el balance de la Contraloría General de la República, de los recursos de cooperación internacional recibidos por “Acuerdos de Contribución”, para desarrollo de proyectos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Clase 8-Cuentas de Orden Deudoras. Literal a.



91-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES

9135-Reservas Presupuestales

- a. CONCEPTO 200911-137242. Viabilidad de reconocer en la cuenta 9135-Reservas presupuestales, las reservas presupuestales constituidas para atender compromisos adquiridos, que al término de la vigencia no se han cumplido, teniendo en cuenta que la entidad se encuentra en el proceso de implementación del aplicativo SIIF Nación II

CONCEPTO 200911-137242 del 15-12-09

CONCEPTO 200911-137242 del 15-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 1.2	9135 08 Reservas presupuestales Reservas presupuestales y cuentas por pagar
	Subtema		Viabilidad de reconocer en la cuenta 9135-Reservas presupuestales, las reservas presupuestales constituidas para atender compromisos adquiridos, que al término de la vigencia no se han cumplido, teniendo en cuenta que la entidad se encuentra en el proceso de implementación del aplicativo SIIF Nación II

Doctor

JOSÉ FERNANDO VELÁSQUEZ LEYTON

Jefe División Financiera

Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario-INPEC

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-137242, en la cual informa que la Entidad "inició el proceso de implementación del aplicativo SIIF Nación II, gracias a la invitación suscrita por el Ministerio de Hacienda, indicando el procedimiento que deben seguir las Entidades fuera de línea, las cuales deben registrar en paralelo en el aplicativo SIIF Nación II su gestión financiera", y en consecuencia consulta si con las reservas presupuestales constituidas originadas en compromisos adquiridos que al finalizar la vigencia no se han cumplido se debe afectar la cuenta 9135-RESERVAS PRESUPUESTALES, con contrapartida en la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

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

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud debemos apoyarnos en la descripción que el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece para la cuenta 9135-RESERVAS PRESUPUESTALES, en los siguientes términos: "Representa el valor de las reservas constituidas por las entidades contables públicas, originadas en compromisos adquiridos que al finalizar la vigencia no se han cumplido, pero que están legalmente contraídos y desarrollan el objeto de la apropiación. Esta

cuenta es de uso exclusivo de las entidades del orden nacional que se enmarcan dentro del ámbito de aplicación del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF". (Subrayado fuera de texto).

La dinámica de esta cuenta señala que se debita con "La cancelación o liberación de las reservas constituidas". Y se acredita con "1- El valor de la constitución de las reservas presupuestales en diciembre 31 de la respectiva vigencia. 2- El valor de las reservas originadas para el pago de anticipos pactados y no desembolsados u otros conceptos, que por su disposición presupuestal deben relacionarse en las cuentas por pagar".

CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto se concluye que el Instituto Nacional Penitenciario y Carcelario-INPEC debe registrar en la cuenta 9135-RESERVAS PRESUPUESTALES las reservas constituidas originadas en compromisos adquiridos y que al término de la vigencia no se han cumplido, teniendo en cuenta que actualmente se encuentra en el proceso de implementación del aplicativo SIIF Nación II, y la entidad debe garantizar una adecuada aplicación de los criterios contables contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública, con independencia del control y registro de estas a través de las cuentas respectivas del grupo 08-RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR, cuando las normas presupuestales lo determinen.



9190-Otras responsabilidades contingentes

- a. CONCEPTO 20095-129147. Reconocimiento de adquisición de bienes mediante contrato de *Leasing* Financiero, en caso de incertidumbre sobre su titularidad por parte de la empresa TIM

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 8190-Otros derechos contingentes. Literal c.

93-ACREEDORES DE CONTROL

9306- Bienes recibidos en custodia

- a. CONCEPTO 20092-126255. Reconocimiento de títulos de depósito judicial

CONCEPTO 20092-126255 del 20-03-09

TÍTULO		1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
1	Tema	1.1	9306	BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de títulos de depósito judicial	

Doctora

MARINA MONTES ÁLVAREZ

Jefe Oficina Asesora Jurídica

Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-126255 en la cual solicita aclaración al concepto 200811-121163 del 29 de enero de 2009, referente a la contabilización de los depósitos judiciales constituidos con ocasión del proceso de cobro coactivo que inició la entidad, respecto de los cuales no ha sido posible su aplicación y su eventual devolución al titular, en caso que en algún momento concurra a reclamarlos. Al respecto me permito informarle:

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; (...)”*.

De lo anotado, se infiere que la entidad en su debido momento debió reconocer el derecho cierto de cobro que originó el proceso de cobro coactivo, y que por lo tanto ya se encuentra revelado en su información contable.

Por su parte, del Párrafo 104 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP del Régimen de Contabilidad Pública, que en relación con las Características Cualitativas de la Información Contable Pública expresa: *“Razonabilidad. La información contable pública es razonable cuando refleja la situación y actividad de la entidad contable pública, de manera ajustada a la realidad”*, se colige que con independencia de que sea un proceso administrativo y no judicial, los títulos de depósito judicial constituyen recursos de terceros hasta cuando no culmine el proceso, permitiéndose a la entidad pagar su acreencia con dichos recursos, y por lo tanto mientras esto no suceda podrán ser controlados en cuentas de orden de control, sobre todo si la custodia de estos está a cargo de la entidad.

Ahora, el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 9306-BIENES RECIBIDO EN CUSTODIA como *“el valor de los bienes de propiedad de terceros recibidos por la entidad contable pública para su salvaguarda o custodia.”*

La contrapartida corresponde a la subcuenta 991502-Bienes Recibidos en Custodia”.

Asimismo, la dinámica de la cuenta establece que esta cuenta se acredita con *“El valor de los bienes recibidos en custodia”*.



En ese orden de ideas, el registro de los valores correspondientes a los títulos de depósito judicial se efectúa en la Subcuenta 930616-PAGARÉS, LETRAS DE CAMBIO Y OTROS de la Cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, con contrapartida a la subcuenta 991502-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (Db), e informar en Notas a los estados contables.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye, que con independencia de que el proceso de cobro

coactivo que realice la entidad sea un proceso administrativo y no judicial, los títulos de depósito judicial constituyen recursos de terceros hasta tanto no culmine el proceso que permita a la entidad pagar su acreencia con dichos recursos. Mientras esto no suceda, dichos recursos podrán ser controlados en cuentas de orden de control, en la Subcuenta 930616-PAGARÉS, LETRAS DE CAMBIO Y OTROS de la Cuenta 9306-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA, con contrapartida a la subcuenta 991502-BIENES RECIBIDOS EN CUSTODIA de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR EL CONTRA (Db), e informar en Notas a los estados contables.

9346-Bienes recibidos de terceros

- a. CONCEPTO 20092-124937. Reconocimiento de la inversión privada en los contratos de concesión de primera y segunda generación, gestionados inicialmente por el INVÍAS y que actualmente administra el INCO

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1711-Bienes de Beneficio y Uso Público e Históricas y Culturales en servicio-Concesiones. Literal a.

- b. CONCEPTO 20094-127635. Reconocimiento de bienes de propiedad de terceros en desarrollo de contratos y convenios interadministrativos – Universidad Nacional

CONCEPTO 20094-127635 del 22-05-09

1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	9346	Bienes recibidos de terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de bienes de propiedad de terceros en desarrollo de contratos y convenios interadministrativos – Universidad Nacional	

2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	4428	Otras Transferencias
		2.1	5120	Impuestos, Contribuciones y tasas
	Subtema		Reconocimiento de la contribución para el ICFES	

Doctora

LUZ MERY CLAVIJO IBAGÓN

Jefe División Nacional de Contabilidad

Universidad Nacional de Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-127635, en la cual consulta los siguientes aspectos:

1. En desarrollo de las actividades misionales de investigación y extensión, la Universidad Nacional ejecuta proyectos a través de contratos y convenios interadministrativos, en los cuales se estipula que debe adquirir bienes devolutivos y de consumo que son entregados a una tercera entidad; es decir, la Universidad actúa como intermediario.

Dado que estos bienes no se adquieren para el uso de la Universidad ni son de su propiedad, pero administrativamente deben ingresar al almacén, ¿cuál sería la afectación contable por realizar?

2. La Ley 30 de 1992 establece que las entidades de educación superior deberán transferir al ICFES el dos por ciento (2%) de los aportes que por cualquier concepto reciban del presupuesto nacional. Este porcentaje es girado directamente al ICFES por el Ministerio de Educación Nacional; por lo tanto, debe registrarse contablemente como una



operación de enlace sin situación de fondos entre entidades públicas, ya que no existe flujo de efectivo.

Sin embargo, la homologación efectuada por la Contaduría General de la Nación mediante la Carta Circular 72 de 2006, eliminó del Catálogo General de Cuentas la subcuenta 572206-CONTRIBUCIÓN PARA EL ICFES. Si se utiliza la subcuenta 572290-OTRAS OPERACIONES DE ENLACE SIN SITUACIÓN DE FONDOS, el valor superaría el 5% de la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO, sobrepasando la restricción establecida por la Contaduría General de la Nación.

Actualmente la Universidad viene registrando este concepto en la subcuenta 512026-CONTRIBUCIONES. ¿Cuál es la subcuenta adecuada para registrar esta operación? ¿O es posible la creación de una subcuenta en la cuenta 5722-OPERACIONES SIN FLUJO DE EFECTIVO?

CONSIDERACIONES

1. Contratos y convenios interadministrativos

para dar respuesta a su consulta, es pertinente observar la cláusula primera del Contrato No. 2007S4654 75-864-2007 derivado del convenio No. 057/07 IICA-MADR, suscrito entre el Instituto Interamericano de Cooperación para la Agricultura-IICA, Fondo Nacional de Fomento Hortofrutícola y la Universidad Nacional de Colombia, en la cual dicha Universidad actúa como entidad ejecutora, donde se establece que *"EL EJECUTOR se obliga a ejecutar el proyecto 'Obtención de un anticuerpo policlonal para detección por ELISA del espectro de variantes del virus PYV (virus del amarillamiento de las venas de hoja de papa)' (...)"*.

La cláusula cuarta, en lo relacionado con las obligaciones del ejecutor señala, entre otras, las siguientes: *"B) Utilizar los recursos que le transfieren el IICA y el FONDO, en concordancia con lo establecido en el documento del proyecto. C) Aportar al desarrollo de este contrato los recursos de contrapartida a que hace referencia el documento del proyecto, el cual hace parte integral del presente contrato. D) Abrir una cuenta corriente de conformidad con la CLÁUSULA OCTAVA del presente contrato. E) Llevar un sistema de contabilidad con los soportes de rigor que permita verificar el movimiento de los recursos de financiamiento. (...) H) Aportar el personal comprometido en el documento del proyecto, las instalaciones y los equipos con destino al proyecto. (...) K) Utilizar los bienes adquiridos con recursos de cofinanciación con fines relacionados con la ejecución del proyecto. (...) N) Solicitar, recibir y gestionar los aportes de contrapartida que deben hacer EL EJECUTOR, UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA, FEDERACIÓN COLOMBIANA DE PRODUCTORES DE PAPA-FEDEPAPA (...)"*.

A su vez, la cláusula décima sexta, en lo referente a la propiedad intelectual, indica que *"(...) La propiedad de los*

resultados y publicaciones y, en general, de todos los resultados y productos previstos en el contrato y los derivados de estos, financiados total o parcialmente con los recursos objeto de este contrato, son de la NACIÓN-MINISTERIO DE AGRICULTURA Y DESARROLLO RURAL, EL FONDO y del EJECUTOR, a prorrata de su participación en la financiación o en la ejecución del proyecto".

La cláusula décima séptima, respecto a la propiedad de los bienes que se adquieran con los recursos del contrato, expresa que *"Los bienes que se adquieren con los recursos de cofinanciación del MADR le pertenecen a la Nación Colombiana-Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y corresponde a este determinar el uso que se debe dar a los mismos una vez se liquide el contrato (...). Los bienes que se adquieran con los recursos de cofinanciación de EL FONDO le pertenecen a EL FONDO. PARÁGRAFO: Los bienes adquiridos con los recursos de contrapartida serán distribuidos de común acuerdo entre quienes aportaron recursos"*.

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN en el siguiente sentido: *"Representa el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración"*.

En ese orden de ideas, los recursos de cofinanciación y de contrapartida entregados por otras entidades a la Universidad Nacional de Colombia, en su calidad de entidad ejecutora del contrato interadministrativo, se registran en la cuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, habilitando códigos auxiliares a partir del séptimo dígito para identificar el concepto específico.

Así mismo, en la medida que ejecute el objeto del convenio, debitará la cuenta 245301-EN ADMINISTRACIÓN de la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN y como contrapartida la subcuenta de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

Respecto al reconocimiento de los bienes adquiridos con los recursos de cofinanciación recibidos por la Universidad Nacional, se debe tener en cuenta que, de conformidad con las cláusulas del contrato interadministrativo, pertenecen a la Nación-Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y al Fondo Nacional de Fomento Hortifrutícola, razón por la cual son objeto de control por parte de la Universidad en cuentas de orden, debitando 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-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db), hasta tanto la Universidad Nacional realice la entrega parcial o total de los bienes.



En lo referente a los bienes adquiridos con los recursos de contrapartida, teniendo en cuenta que se deben distribuir de común acuerdo entre quienes aportaron los recursos, es decir, entre la Universidad Nacional, la Universidad Militar y FEDEPAPA, son objeto de control por parte de la Universidad Nacional en las cuentas de orden citadas en el párrafo anterior hasta tanto se defina su propiedad.

Ahora bien, en caso de establecer que los bienes son propiedad de la Universidad Nacional, esta debe incorporarlos en la cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, previo su retiro de las cuentas de orden.

En lo relacionado con la incorporación de los bienes al almacén, teniendo en cuenta que para el caso de los adquiridos con recursos de cofinanciación no pertenecen a la Universidad Nacional y para el caso de los bienes adquiridos con recursos de contrapartida aún no se ha definido su propiedad, el ingreso o salida de estos bienes del almacén, no implica un registro en cuentas de activos, toda vez que son objeto de un control administrativo en cuentas de orden.

2. Contribución para el ICFES

El literal d) del artículo 43 de la Ley 30 de 1992 establece como recursos del ICFES, entre otros, el siguiente: *“El dos por ciento (2%) de los aportes que por cualquier concepto reciban del presupuesto nacional las instituciones de Educación Superior, tanto estatales u oficiales como privadas y de economía solidaria. El Ministerio de Hacienda con cargo al presupuesto nacional apropiará las partidas que por este concepto deben efectuar las instituciones de Educación Superior estatales u oficiales”*.

En virtud de este mandato legal, la Universidad Nacional debe realizar el pago de la contribución al ICFES con cargo a los recursos que recibe del Presupuesto Nacional. Por tanto, dado que se trata de una operación con flujo de efectivo, la Universidad Nacional debe proceder a realizar los siguientes registros contables:

a. Causación de las Transferencias

La Universidad debita la subcuenta 141314-OTRAS TRANSFERENCIAS de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS, por el valor de los recursos que recibe del Ministerio de Educación Nacional por concepto de transferencias.

Lo anterior teniendo en cuenta que este registro genera una correlativa entre la Universidad y el Ministerio de Educación Nacional, la cual es objeto de reporte en el formulario de operaciones recíprocas.

b. Causación del Gasto de la Contribución

La Universidad registra el gasto correspondiente por concepto de la contribución, debitando la subcuenta

512026-CONTRIBUCIONES de la cuenta 5120-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS y como contrapartida la subcuenta 244023-CONTRIBUCIONES de la cuenta 2440-IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS POR PAGAR.

Lo anterior teniendo en cuenta que este registro genera una correlativa entre la Universidad y el ICFES, la cual es objeto de reporte en el formulario de operaciones recíprocas.

c. Recaudo de la Transferencia y cancelación del pasivo

Una vez la Universidad reciba los recursos, debita la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, teniendo en cuenta que no recibe el 100% de la transferencia causada, dado que el Ministerio de Educación Nacional descuenta el 2% para que la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-DGCPN le gire al ICFES los recursos de la contribución. Así mismo, debita la subcuenta 244023-CONTRIBUCIONES y como contrapartida acredita el deudor constituido en la subcuenta 141314-OTRAS TRANSFERENCIAS de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que

1. De conformidad con lo establecido en las cláusulas del contrato interadministrativo, los bienes adquiridos con los recursos de cofinanciación recibidos por la Universidad Nacional pertenecen a la Nación-Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural y al Fondo Nacional de Fomento Hortifrutícola, razón por la cual son objeto de control por parte de la Universidad en cuentas de orden, debitando 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-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (Db) hasta tanto la Universidad Nacional realice la entrega parcial o total de los bienes.

En lo referente a los bienes adquiridos con recursos de contrapartida, teniendo en cuenta que se deben distribuir de común acuerdo entre quienes aportaron los recursos, es decir, entre la Universidad Nacional, la Universidad Militar y FEDEPAPA, son objeto de control por parte de la Universidad Nacional en las cuentas de orden citadas en el párrafo anterior hasta tanto se defina su propiedad.

Ahora bien, en caso de establecer que los bienes son propiedad de la Universidad Nacional, esta debe incorporarlos en la cuenta correspondiente del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, previo su retiro de las cuentas de orden.

En lo relacionado con la incorporación de los bienes al almacén, teniendo en cuenta que para el caso de los adquiri-



dos con recursos de cofinanciación no pertenecen a la Universidad Nacional y para el caso de los bienes adquiridos con recursos de contrapartida aún no se ha definido su propiedad, el ingreso o salida de estos bienes del almacén no implica un registro en cuentas de activos, toda vez que son objeto de un control administrativo en cuentas de orden.

2. Para el registro contable de la contribución al ICFES, la Universidad Nacional debe realizar los registros contables indicados en el numeral 2 de las consideraciones de esta consulta.

c. CONCEPTO 20099-135084. Reconocimiento de bienes recibidos de particulares para su uso o explotación

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 3. Literal gg.

9390-Otras cuentas acreedoras de control

a. CONCEPTO 20091-124182. Reconocimiento de terrenos sin certificado de libertad y tradición, ni información adicional (bienes cuya propiedad está en discusión)

CONCEPTO 20091-124182 del 06-02-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9390 Otras cuentas acreedoras de control
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de terrenos sin certificado de libertad y tradición, ni información adicional (bienes cuya propiedad está en discusión)

Coronel

GUSTAVO ARMANDO VARGAS JIMÉNEZ

Director Financiero

EJÉRCITO NACIONAL

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20091-124182, en la cual consulta sobre el reconocimiento contable de un lote de terrero del cual no se cuenta con el certificado de libertad y tradición para certificar la propiedad del bien.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, debemos remitirnos al párrafo 165 del numeral 9.1.1.5 Propiedades, planta y equipo, el cual dispone 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 27 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en relación con los bienes pendientes de legalizar, establece que *“corresponden a las propiedades, planta y equipo de la entidad contable pública cuya propiedad no ha sido formalizada”*. (Subrayado fuera de texto).

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”.

El párrafo 307 del numeral 9.1.5 del Plan General de Contabilidad Pública, en relación con las cuentas de orden deudoras y acreedoras establece que *“Representan la estimación de hechos o circunstancias que pueden afectar la situación financiera, económica, social y ambiental de la*



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

El párrafo 311 del mismo numeral dispone 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).

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta el informe de situación del predio, anexo a su comunicación, se deduce que para el mencionado bien no se cuenta con el documento soporte idóneo para demostrar la propiedad, por falta de información, este debe ser reconocido contablemente en la subcuenta 939090-Otras Cuentas Acreedoras de Control de la cuenta 9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y como contrapartida la subcuenta 991590- Otras

cuentas acreedoras de control de la cuenta 9915-ACREEDORAS POR CONTRA, mientras se obtiene la información amplia y suficiente con la cual se pueda demostrar que el bien pertenece a la entidad contable pública, caso en el cual será incorporado a las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que al no contarse con el documento soporte idóneo para demostrar la propiedad, la cual está en discusión, su reconocimiento contable corresponde a la subcuenta 939090-Otras Cuentas Acreedoras de Control de la cuenta 9390- OTRAS CUENTAS ACREEDORAS DE CONTROL, y como contrapartida la subcuenta 991590- Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9915-ACREEDORAS POR CONTRA. Este registro deberá mantenerse hasta tanto se obtenga la información amplia y suficiente con la cual se pueda demostrar que el bien pertenece a la entidad contable pública, caso en el cual será incorporado a las subcuentas y cuentas correspondientes del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO.

b. CONCEPTO 20097-132244. Reconocimiento de contratos pendientes de ejecución

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal. Literal j.

c. CONCEPTO 20098-133854. Viabilidad de reconocer las operaciones de contratos de prestación de servicios o adquisición de bienes en cuentas de orden, adicional al registro efectuado en cuentas de balance

CONCEPTO 20098-133854 del 10-09-09			
1	TÍTULO	1. 2.	MARCO CONCEPTUAL- PGCP CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1 2.1	9390 Normas técnicas relativas a las cuentas de orden Otras cuentas acreedoras de control
	Subtema		Viabilidad de reconocer las operaciones de contratos de prestación de servicios o adquisición de bienes en cuentas de orden, adicional al registro efectuado en cuentas de balance

Doctor
RAÚL JIMÉNEZ AMOROCHO
Contador
Fiscalía General de la Nación Seccional Bucaramanga

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133854, en la cual consulta si las operaciones de contratos de prestación de servicios o adquisición de bienes deben ser registradas en cuentas de orden adicional al registro efectuado en las cuentas del balance. Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

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 (...). (Subrayado fuera de texto).

“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).

Así las cosas, y dado que la ejecución de los contratos de bienes y servicios se revela en el balance general, 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 efectuar el registro 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 con su respectiva contrapartida en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que teniendo en cuenta que la ejecución de los contratos de bienes y servicios se revela en el balance general, 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 con su respectiva contrapartida en la subcuenta 991590-Otras cuentas acreedoras de control de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA.

10. CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA

- a. CONCEPTO 20093-126594. Obligatoriedad de cumplir las Resoluciones 669 de 2008 y 141 de 2009, expedidas por la Contaduría General de la Nación, para el reconocimiento del decreto de liquidación del PGN en Artesanías de Colombia

CONCEPTO 20093-126594 del 6-05-09

CONCEPTO 20093-126594 del 6-05-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	0 CUENTAS DE PRESUPUESTO Y TESORERÍA
	Subtema	1.1.1	Obligatoriedad de cumplir las Resoluciones 669 de 2008 y 141 de 2009, expedidas por la Contaduría General de la Nación, para el reconocimiento del decreto de liquidación del PGN en Artesanías de Colombia

Doctora

MARTHA ORTIZ PERALTA

Profesional Subgerencia Administrativa

Artesanías de Colombia S.A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-126594, mediante la cual hace referencia a la naturaleza jurídica de la entidad Artesanías de Colombia S.A., como Sociedad de Economía Mixta adscrita al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, que no forma parte del Presupuesto General de la Nación-PGN, de conformidad con lo dispuesto en el Decreto 111 de 1996, comentando además que la entidad maneja recursos del PGN y otros que

provienen de convenios con entidades públicas y privadas y que la entidad ha reportado en cuentas cero la totalidad de los recursos públicos y privados.

Por lo expuesto consulta sobre la aplicación de la Resolución 669 de 2008, por parte de la empresa Artesanías de Colombia S.A., así como también se le aclare si a partir de esta nueva normatividad se utilizan las cuentas de la clase cero únicamente para el reporte de operaciones relacionadas con recursos del Presupuesto General de la Nación.



CONSIDERACIONES

Para absolver el interrogante formulado es necesario referenciar la normatividad aplicable al asunto materia de análisis.

De otra parte, el artículo 1º de la Resolución 141 de 2009, mediante la cual se modifica la vigencia de la Resolución 669 de 2008 y se precisa su ámbito de aplicación, establece que *“La Resolución 669 de 2008 debe ser aplicada por las entidades contables públicas que forman parte del Presupuesto General de la Nación-PGN, de conformidad con lo señalado en el artículo 3º del Estatuto Orgánico del Presupuesto, contenido en el Decreto 111 de 1996 y la Ley Anual de Presupuesto”*.

Así mismo, el artículo 4º de dicha resolución define que *“Para las entidades contables públicas que llevan a cabo el proceso contable de manera parcial a través del SIF Nación, en razón a que ejecutan recursos provenientes del Presupuesto General de la Nación, debe entenderse que el proceso contable contiene todas las operaciones contables que realiza la entidad, tanto a través de este sistema como por fuera del mismo. En este sentido, se deben adoptar los procesos administrativos y técnicos que sean necesarios para garantizar que la totalidad de la información financiera, económica, social y ambiental se incorpore al proceso contable y se revele en los estados, informes y reportes contables que deban presentarse a la Contaduría General de la Nación y demás usuarios que los requieran. Para ello, las entidades deben incluir en sus sistemas de gestión contable la información del SIF Nación producto de las transacciones ejecutadas en el Sistema”*.

Con la expedición de la Resolución 141 de 2009 se le dio alcance a la Resolución 669 de 2008 en cuanto a la utilización de las cuentas creadas en ella, las cuales deberán ser utilizadas por las entidades contables públicas que forman

parte del Presupuesto General de la Nación y para el caso de entidades como Artesanías de Colombia que llevan a cabo el proceso contable de manera parcial a través del SIF Nación, deberán adoptar los procesos administrativos que garanticen la inclusión de la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales sucedidos en la entidad.

Adicionalmente, es importante precisar que con la expedición de dichas normas no se modificó el ámbito de aplicación ni los propósitos de las cuentas que forman parte de la clase 0-PRESUPUESTO Y TESORERÍA, pues en ellas únicamente se modifica el manual de procedimientos contables en lo referente al reconocimiento y revelación contable del Decreto de liquidación y de los Ingresos del Presupuesto General de la Nación.

CONCLUSIÓN

Las cuentas contables creadas mediante Resolución 669 de 2008 deberán ser utilizadas por las entidades contables públicas que forman parte del Presupuesto General de la Nación; y para el caso de entidades como Artesanías de Colombia, que llevan a cabo el proceso contable de manera parcial a través del SIF Nación, deberán adoptar los procesos administrativos que garanticen la inclusión de la totalidad de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales sucedidos en la entidad de acuerdo con lo establecido en la Resolución 141 de 2009.

Con la expedición de dichas normas no se modificó el ámbito de aplicación ni los propósitos de las cuentas que forman parte de la clase 0-PRESUPUESTO Y TESORERÍA, pues en ellas únicamente se modifica el manual de procedimientos contables en lo referente al reconocimiento y revelación contable del Decreto de liquidación y de los Ingresos del Presupuesto General de la Nación.

02-PRESUPUESTO DE INGRESOS Y TESORERÍA

0231- Ejecución en títulos, bienes, compensaciones y otros (cr).

- a. CONCEPTO 20095-129384. Reconocimiento de ingresos por cancelación de reservas en las cuentas de presupuesto y tesorería

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.6. Literal a.

0243- Recaudos de ingresos no aforados (Db)

- a. CONCEPTO 20095-129383. Reconocimiento contable y presupuestal de ingresos por indemnizaciones

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4810- Extraordinarios. Literal c.



03-PRESUPUESTO DE GASTOS DE FUNCIONAMIENTO

0326- Otros gastos de funcionamiento aprobados

- a. CONCEPTO 200911-136543. Reconocimiento de las cuentas por pagar y de las reservas presupuestales en las cuentas de presupuesto y tesorería

CONCEPTO 200911-136543 del 17-12-09				
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	0326	Otros gastos de funcionamiento aprobados
		1.2	0830	Reservas presupuestales constituidas
		1.3	0850	Cuentas por pagar constituidas (Cr)
		1.4	0855	Cuentas por pagar pendientes de cancelar (Db)
Subtema		Reconocimiento de las cuentas por pagar y de las reservas presupuestales en las cuentas de presupuesto y tesorería.		

Doctora

MARTHA LUCÍA SALAZAR LÓPEZ

Contralora Municipal (E)

Contraloría Municipal de Dosquebradas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136543, en la cual consulta el tratamiento contable de las cuentas por pagar y las reservas presupuestales en las cuentas de presupuesto y tesorería. Al respecto, este Despacho se permite informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. Registro de cuentas por pagar presupuestales

El párrafo 330 del Plan General de Contabilidad Pública establece que *“Las cuentas de presupuesto de gastos se revelan atendiendo las etapas del proceso presupuestal y los criterios de la vigencia con la cual se relaciona la apropiación. (...)”*.

El párrafo 332 de la norma contable señala que *“(...) Las obligaciones de la vigencia anterior se constituyen en cuentas por pagar y se revelan en las etapas de constituidas y canceladas”*.

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS (CR) como *“el valor de las obligaciones, incluidos los anticipos no desembolsados, adquiridas con el presupuesto de la vigencia anterior, que se encuentran pendientes de pago y se constituyen al inicio de la vigencia de conformidad con las normas legales vigentes”*. (Subrayado fuera de texto).

2. Registro de reservas presupuestales

En cuanto al tratamiento contable de las reservas presupuestales, la Contaduría General de la Nación ya se pronunció mediante

el Expediente 20097-132312 de agosto 3 de 2009, dirigido a la doctora Tania Cumplido Garavito, del cual anexo fotocopia.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones se concluye:

1. Registro de cuentas por pagar presupuestales

Considerando que las cuentas por pagar presupuestales corresponden a obligaciones contraídas por la entidad contable pública que se encuentran pendientes de pago a 31 de diciembre, se debe utilizar la cuenta 0850-CUENTAS POR PAGAR CONSTITUIDAS (CR), con contrapartida en la cuenta 0855-CUENTAS POR PAGAR PENDIENTES DE CANCELAR (DB), en la vigencia en curso.

En consecuencia, no deben registrarse en los grupos de cuentas que registren la ejecución del presupuesto de gastos de la vigencia fiscal actual, por funcionamiento, servicio de la deuda e inversión.

2. Registro de reservas presupuestales

En relación con las reservas presupuestales, la Contaduría General de la Nación ya se pronunció mediante el Expediente 20097-132312 de agosto 3 de 2009, dirigido a la doctora Tania Cumplido Garavito, en el cual se concluyó que *“(...) existe la posibilidad de registrar las reservas presupuestales constituidas en dos grupos de cuentas: cuando implica la incorporación de los compromisos al presupuesto de la vigencia fiscal y simultáneamente los recursos para atenderlos, y la otra cuando se pagan con cargo a un programa anual mensualizado de caja separado del presupuesto de la vigencia fiscal en curso, y con cargo al presupuesto de la vigencia anterior”*.



Desde la perspectiva del gasto, si las reservas constituidas corresponden a gastos de funcionamiento que la entidad contable pública constituyó con base en lo dispuesto en el concepto emitido por la Dirección de Apoyo Fiscal, y que fueron adicionados al presupuesto de la vigencia en curso, se utiliza la subcuenta 032605-RESERVAS PRESUPUESTALES de la cuenta 0326-OTROS GASTOS DE FUNCIONAMIENTO APROBADOS, para su reconocimiento y registro, y en los grupos 05-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN APROBADO, 06-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN EJECUTADOS, y 07-PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN PAGADOS, las reservas presupuestales que

corresponden a gastos de inversión para cada uno de los sectores económicos.

Cuando las reservas constituidas se van a pagar con cargo a un programa anual mensualizado de caja separado del presupuesto de la vigencia fiscal en curso, y con cargo al presupuesto de la vigencia anterior, no requiere adicionar los compromisos al presupuesto de gastos ni los recursos al presupuesto de ingresos de la vigencia en curso; su reconocimiento y registro se hará utilizando la cuenta 0830-RESERVAS PRESUPUESTALES CONSTITUIDAS".

05- PRESUPUESTO DE GASTOS DE INVERSIÓN APROBADOS

0563- Sector medio ambiente – por ejecutar (Db)

- a. CONCEPTO 200911-137382. Reconocimiento de los compromisos anulados durante la ejecución del presupuesto de gastos de inversión

CONCEPTO 200911-137382 del 22-12-09			
1	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	0563 Sector medio ambiente – por ejecutar (Db)
		1.2	0638 Sector medio ambiente-compromisos (DB)
	Subtema		Reconocimiento de los compromisos anulados durante la ejecución del presupuesto de gastos de inversión

Doctora
DIANA ANDRADE BOLAÑOS
Contadora DTSO
Parques Nacionales Naturales

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200911-137382, en el cual consulta las cuentas para utilizar para ajustar los saldos negativos de la subcuenta 056318-Administración, atención, control y organización institucional para la gestión del Estado, de la cuenta 0563-SECTOR MEDIO AMBIENTE – POR EJECUTAR (DB) y la subcuenta 063818-Administración, atención, control y organización institucional para la gestión del Estado, de la cuenta 0638- SECTOR MEDIO AMBIENTE-COMPROMISOS (DB), originados en la anulación de compromisos.

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

CONSIDERACIONES

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública dispuso en la dinámica para las cuentas del grupo 05 que identifican los GASTOS DE INVERSIÓN POR EJECUTAR (DB) que se debi-

tan con "3- El valor de los compromisos que se anulan durante la ejecución del presupuesto de gastos de inversión, con crédito a las subcuentas de los respectivos sectores o cuentas que identifican la etapa de GASTOS DE INVERSIÓN EJECUTADOS – COMPROMISOS (DB)".

La misma norma contable establece en la dinámica para las cuentas del grupo 06 que identifican los GASTOS DE INVERSIÓN EJECUTADOS-COMPROMISOS (DB), que se acredita con "2- El valor de los compromisos que se anulan durante la ejecución del presupuesto de gastos de inversión, con débito a las subcuentas de los respectivos sectores o cuentas que identifican la etapa de GASTOS DE INVERSIÓN POR EJECUTAR (DB)".

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, se concluye que los compromisos anulados durante la ejecución del presupuesto de gastos de inversión se reconocen y revelan con un crédito en la subcuenta 063818-Administración, atención, control y organización institucional para



la gestión del Estado, de la cuenta 0638- SECTOR MEDIO AMBIENTE-COMPROMISOS (DB), y un débito a la sub-cuenta 056318-Administración, atención, control y organización institucional para la gestión del Estado, de la cuenta

0563-SECTOR MEDIO AMBIENTE – POR EJECUTAR (DB), para reversar el monto en que se afecten las apropiaciones incorporadas en el presupuesto aprobado.

b. CONCEPTO

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 0563- Sector medio ambiente – por ejecutar (Db). Literal a.

06- PRESUPUESTO DE GASTO DE INVERSIÓN EJECUTADOS

0638- Sector medio ambiente-compromisos (DB)

a. CONCEPTO 200911-137382. Reconocimiento de los compromisos anulados durante la ejecución del presupuesto de gastos de inversión

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 0563- Sector medio ambiente – por ejecutar (Db). Literal a.

08-RESERVAS PRESUPUESTALES Y CUENTAS POR PAGAR

a. CONCEPTO 200911-137242. Viabilidad de reconocer en la cuenta 9135-Reservas presupuestales, las reservas presupuestales constituidas para atender compromisos adquiridos, que al término de la vigencia no se han cumplido, teniendo en cuenta que la entidad se encuentra en el proceso de implementación del aplicativo SIIF Nación II

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 9135-Reservas Presupuestales. Literal a.

0830- Reservas presupuestales constituidas

a. CONCEPTO 200911-136543. Reconocimiento de las cuentas por pagar y de las reservas presupuestales en las cuentas de presupuesto y tesorería

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 0326- Otros gastos de funcionamiento aprobados. Literal a.

0850- Cuentas por pagar constituidas (Cr)

a. CONCEPTO 200911-136543. Reconocimiento de las cuentas por pagar y de las reservas presupuestales en las cuentas de presupuesto y tesorería

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 0326- Otros gastos de funcionamiento aprobados. Literal a.

0855- Cuentas por pagar pendientes de cancelar (Db)

a. CONCEPTO 20095-129746. Reconocimiento por parte de COLCIENCIAS de convenios de Fondos de Administración de Becarios, suscritos con entidades nacionales e internacionales

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424-Recursos entregados en administración. Literal c.

b. CONCEPTO 200911-136543. Reconocimiento de las cuentas por pagar y de las reservas presupuestales en las cuentas de presupuesto y tesorería

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 0326- Otros gastos de funcionamiento aprobados. Literal a.



- c. CONCEPTO 20097-132331. Reconocimiento por parte del DAPRE de convenio suscrito con FONDOPAZ, Acción Social y la Federación Nacional de Cafeteros, para coordinar acciones y adelantar proyectos enmarcados dentro del desarrollo social, que generen condiciones para el logro y mantenimiento de la paz, con las comunidades objeto de las acciones enmarcadas dentro del convenio

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424- Recursos entregados en administración. Literal t.

A large, stylized, grey letter 'C' with a white outline, positioned on the left side of the page. The background features a complex, abstract pattern of overlapping, semi-transparent geometric shapes and lines in various shades of grey, creating a sense of depth and movement.

CAPÍTULO IV

Procedimientos
de Contabilidad
Pública y de Control
Interno Contable



PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LAS ETAPAS DE RECONOCIMIENTO Y REVELACIÓN DE LOS HECHOS FINANCIEROS, ECONÓMICOS, SOCIALES Y AMBIENTALES

1. INVERSIONES E INSTRUMENTOS DERIVADOS CON FINES DE COBERTURA DE ACTIVOS

- a. CONCEPTO 20093-127320. Reconocimiento de pérdidas en la actualización de inversiones en títulos TES, teniendo en cuenta que según el Decreto 1525 de 2008, las entidades estatales no pueden registrar pérdida por concepto de capital

CONCEPTO 20093-127320 del 27-04-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
		1.2	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	Subtema		Reconocimiento de pérdidas en la actualización de inversiones en títulos TES, teniendo en cuenta que según el Decreto 1525 de 2008, las entidades estatales no pueden registrar pérdida por concepto de capital

Doctora

DORIS MARGARITA MOJICA JAIMES

Profesional Universitario

Secretaría de Hacienda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20093-127320, mediante la cual plantea varios interrogantes en relación con el registro contable de Inversión en Títulos TES. Particularmente pregunta sobre la actualización de inversión efectuada en Títulos TES; metodología a utilizar; cálculo de la provisión y registro de pérdida. Al respecto me permito informarle:

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”*.

El capítulo IV del Decreto 1525 de 2008, por el cual se dictan normas relacionadas con la inversión de recursos de las entidades estatales, trata el tema en relación con las entidades territoriales y las entidades descentralizadas del orden territorial con participación pública superior al cincuenta por ciento.

El artículo 49 establece que: *“En desarrollo de lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley 819 de 2003, las entidades a que*

hace referencia el presente capítulo deberán invertir sus excedentes de liquidez, así:

1. 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,
2. En certificados de depósito 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 o en entidades con regímenes especiales contempladas en la parte décima del Estatuto Orgánico del Sistema Financiero.

Parágrafo 1º. Para efectos de las inversiones a que hace referencia el numeral ii) en lo concerniente a los establecimientos bancarios, dichos establecimientos deberán contar con la siguiente calificación de riesgo, según el plazo de la inversión, así: (...)

Igualmente, las entidades territoriales y sus descentralizadas, podrán invertir los recursos a que se refiere el presente parágrafo, en carteras colectivas del mercado monetario o abiertas sin pacto de permanencia, en ambos casos siempre y cuando la sociedad fiduciaria administradora de las mismas, cuente con la calificación prevista en el presente



parágrafo y cumpla, como administrador de la cartera colectiva con el régimen de inversión previsto en el inciso único y el parágrafo 1º del presente artículo”.

Por su parte, el artículo 57 señala que: “Las entidades estatales a que se refiere el presente decreto que requieran liquidez podrán ofrecer los títulos, en primera opción, a la DGCPN del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, (...). Para tales efectos, la DGCPN del Ministerio de Hacienda y Crédito Público 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. (...)”

Este ofrecimiento (...)

Cuando las entidades estatales a que se refiere el presente decreto requieran vender la respectiva inversión en valores, no podrán registrar pérdidas por concepto de capital y las negociaciones deberán efectuarse en condiciones de mercado. No obstante, los recursos manejados a través de carteras colectivas, se sujetarán a las disposiciones propias de este tipo de instrumentos.” (Subrayado fuera de texto)

Finalmente establece el artículo 61 que “las inversiones a que se refiere el presente decreto deberán estar valoradas y contabilizadas a precio de mercado.” (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 1203-Inversiones con fines de política en títulos de deuda como “el valor de los recursos colocados por la entidad contable pública en títulos valores cuyo rendimiento se encuentra predeterminado en sus condiciones contractuales, los cuales son adquiridos forzosamente o mediante convenios de suscripción. También incluye las inversiones adquiridas con el propósito serio y la capacidad legal, contractual, financiera y operativa de mantenerlas hasta el vencimiento de su plazo de maduración o redención, o cuando menos durante un año, a partir de su adquisición.”

Establecen las dinámicas de esta cuenta que se debita entre otros conceptos por: “1- El valor de las inversiones adquiridas a cualquier título, y 2- El mayor valor generado como consecuencia de la actualización con base en la TIR.” y que se acredita por “1- El valor de las ventas, cesiones o redenciones, totales o parciales de los títulos; 2- El castigo, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos; 3- El valor de la cancelación de los intereses, y 4- La reclasificación a Inversiones administración de liquidez.” (Subrayado fuera de texto).

También el Manual de Procedimientos contiene el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertu-

ra de activos. El numeral 4 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 (1) un 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 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.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 5 trata sobre el reconocimiento de estas inversiones y establece que: “Las inversiones con fines de política deben reconocerse por su costo histórico. Para el efecto, se debita la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA 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.

Las inversiones con fines de política no serán objeto de reconocimiento de rendimientos, ajustes por diferencia en cambio, amortización de primas, descuentos y otros conceptos. Los rendimientos recibidos en efectivo reducen el valor de la inversión, para lo cual se debita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1203-INVERSIONES CON FINES DE POLÍTICA EN TÍTULOS DE DEUDA.” (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la actualización, el numeral 6 de este procedimiento señala 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.

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 identi-



fique 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.

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. En este caso se debita la subcuenta 530233-Inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 5302-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES y se acredita la subcuenta 128033-Inversiones con fines de política en títulos de deuda, de la cuenta 1280-PROVISIÓN PARA PROTECCIÓN DE INVERSIONES (CR). "

El Manual de Procedimientos también contiene 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, en el cual se orienta los registros que deben efectuar las entidades contables públicas, bien sea que se trate de un derecho o una obligación por tales conceptos.

CONCLUSIÓN

Con base en el sustento normativo enunciado en las consideraciones, las entidades territoriales deben invertir sus excedentes de liquidez de acuerdo con lo dispuesto en el Capítulo IV del Decreto 1525 de 2008, en el cual se establece que

cuando la entidad requiera vender la respectiva inversión, las negociaciones deben efectuarse en condiciones de mercado y por tanto valorarse a precios de mercado y las mismas no podrán registrar pérdidas por concepto de capital.

Para efectos de la actualización debe aplicarse las metodologías adoptadas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables, que estén vigentes al momento de la actualización.

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.

En tanto que 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.

De otra parte, y teniendo en cuenta que la entidad inició una demanda ejecutiva en contra de la firma PROBOLSA S.A. y dado el proceso de liquidación que empezó dicha entidad el 5 de noviembre de 2008 ante la Notaría 13 de Cali, debe dar cumplimiento a lo definido en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Procesos Judiciales, Laudos Arbitrales, Conciliaciones Extrajudiciales y Embargos Decretados y Ejecutados sobre las Cuentas Bancarias, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

- b. CONCEPTO 20092-125007. Reconocimiento de pérdidas en la actualización de portafolios de inversión, teniendo en cuenta que según el Decreto 1525 de 2008, las entidades estatales no pueden registrar pérdida por concepto de capital

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.6. Literal a.



c. CONCEPTO 20092-125321. Metodología de actualización de operaciones swaps

CONCEPTO 20092-125321 del 25-02-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Metodología de actualización de operaciones swaps

Doctora

TATIANA GONZÁLEZ TORRES

Contraloría Delegada para Investigaciones, Juicios Fiscales y Jurisdicción Coactiva

Contraloría General de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación 2009EE7705 radicada con el expediente número 20092-125321, en la cual consulta sobre cuál es la metodología aplicable de actualización de operaciones swap.

Para el efecto cita los párrafos normativos del Régimen de Contabilidad Pública 138 y 145, señalando que: “De su lectura, no es fácil establecer la metodología específica que deben aplicar dichas entidades para el cálculo del **valor razonable**, que permita actualizar en libros el registro de estas inversiones a una fecha de corte, toda vez que, de acuerdo con las características de las mismas, sus tasas y precios no responden a las condiciones de mercado”, lo anterior haciendo referencia a “La metodología vigente entre agosto de 2007 y abril de 2008, para la actualización del valor en libros de inversiones en Tes Renta Fija y Renta variable (UVR) adquiridas mediante **operaciones Swaps (por intercambio de títulos)**, que deben aplicar las Corporaciones Autónomas Regionales, (...)”.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta me refiero a las normas vigentes en cada fecha que relaciona en su comunicación:

De acuerdo con la Resolución 222 del 5 de julio de 2006, mediante la cual se adoptó el Régimen de Contabilidad Pública se incorporó como base de valuación el valor razonable, el cual está definido en las normas internacionales de conformidad como se incluyó el texto en la norma pública colombiana, el cual se encuentra en el párrafo 138, e indica lo siguiente:

“Valor Razonable. Se define como el precio que se pagaría por un activo o el importe por el que se cancelaría un pasivo en una transacción realizada entre partes interesadas, conocedoras y que actúan en condiciones de independencia mutua. Este valor puede determinarse en un mercado

activo o por medio de una metodología que tase dicho valor.” (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 143 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.” (Subrayado fuera de texto).

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 párrafo 145 dispone que: “Los instrumentos derivados para administrar liquidez deben reconocerse y actualizarse al valor razonable. Por su parte, los instrumentos derivados con fines de cobertura de activos serán objeto de reconocimiento y actualización, empleando metodologías de reconocido valor técnico.” (Subrayado fuera de texto).

Mediante Resolución 356 de septiembre 5 de 2007, se adoptó el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual incluye en el Capítulo I el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Inversiones e Instrumentos Derivados con Fines de Cobertura de Activos.

En el inciso tercero del numeral 1) Inversiones de administración de liquidez, de este procedimiento se indica que: “Los instrumentos derivados son operaciones que se



realizan mediante contrato y representan para la entidad derechos u obligaciones dependiendo, entre otras circunstancias, del comportamiento en el mercado de las tasas de cambio, las tasas de interés, los índices bursátiles o cualquier otro subyacente pactado, los cuales se liquidarán en fecha futura acordada. (...)."

En el inciso tercero del numeral 2) Reconocimiento de inversiones de administración de liquidez, dispone lo siguiente: "Por su parte, las inversiones de administración de liquidez en instrumentos derivados se reconocen con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera para esta clase de instrumentos, debitando la subcuenta 120401-Derechos en contratos derivados y acreditando la subcuenta 120402-Obligaciones en contratos derivados (Cr), de la cuenta 1204-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN INSTRUMENTOS DERIVADOS." (Subrayado fuera de texto).

El inciso octavo del numeral 3) Actualización de inversiones de administración de liquidez, establece que: "**En los instrumentos derivados con fines de administración de liquidez, tanto el derecho como la obligación se actualizan con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera para esta clase de instrumentos.** Si como resultado de la actualización el derecho se incrementa en mayor proporción que la obligación, se debita la subcuenta 120401-Derechos en contratos derivados y se acredita la subcuenta 120402-Obligaciones en contratos derivados (Cr), de la cuenta 1204-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LI-

QUIDEZ EN INSTRUMENTOS DERIVADOS. La diferencia se registra como ingreso en la subcuenta 480580-Utilidad en la valoración de derivados, de la cuenta 4805-FINANCIEROS, previa disminución del gasto por la pérdida, si existiere." (Subrayado y negrilla fuera de texto).

CONCLUSIÓN

Con fundamento en las consideraciones me permito indicarle que:

- a) El valor razonable aplica para la actualización de inversiones y derivados con fines de administración de liquidez, con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera.
- b) La actualización con base en metodologías de reconocido valor técnico, aplica para los derivados con fines de cobertura de activos.

Así las cosas, teniendo en cuenta el caso que cita en su comunicación, la base de actualización corresponde al valor razonable y la forma metodológica para su actualización debe ser consultada en el Capítulo XVIII. Valoración y Contabilización de Derivados, de la Circular Básica Contable y Financiera (Circular Externa 100 de 1995), de la Superintendencia Financiera, cuyo texto se encuentra en el siguiente link: <http://www.superfinanciera.gov.co/Normativa/NormasyReglamentaciones/cir100/cap18derivados.doc>.



- d. CONCEPTO 20098-133903. Inviabilidad de hacer comparables las cifras reveladas en la cuenta 1201-Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda, con el valor nominal de los títulos representativos de la inversión

CONCEPTO 20098-133903 del 13-10-09

1-2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento relativo a las etapas de reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de hacer comparables las cifras reveladas en la cuenta 1201-Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda, con el valor nominal de los títulos representativos de la inversión.
		1.1.2	Reconocimiento de las acciones adquiridas por la Universidad de Antioquia en el Parque Tecnológico de Antioquia

3	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1409 Servicios de salud
		1.2	1470 Otros deudores
		1.3	1413 Transferencias por cobrar
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de servicios de salud prestados por la Universidad de Antioquia
	1.2.1	Reconocimiento de cuotas partes de pensiones pendientes de cobro	
	1.3.1	Reconocimiento de la participación en pensiones, bonos pensionales, cesantías y aportes ordinarios por valores presupuestados y no pagados	

Doctora

MARTHA MARULANDA RENDÓN

Jefe Sección de Contabilidad

Universidad de Antioquia

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20098-133903, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

En desarrollo de la auditoría gubernamental con enfoque integral realizada por la Contraloría General a la Universidad de Antioquia para la vigencia fiscal 2008, se evidenciaron las siguientes situaciones que generan incertidumbre acerca del procedimiento a seguir para cada caso:

1.1 Diferencia por valor de \$75.910.996, entre lo reportado en la cuenta 1201-Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda en el libro mayor 31 de diciembre de 2008 por \$6.751.396.354 y los títulos emitidos por las empresas receptoras de la inversión por \$6.675.485.358.

1.2 Al comparar el saldo de la cuenta 1202-Inversiones administración de liquidez en títulos participativos del libro mayor a 31 de diciembre de 2008 y, lo reportado en los títulos y certificaciones emitidas por las empresas receptoras de la inversión, se detectó una diferencia, derivada de comparar registros contables por el costo de adquisición (Valor pagado) y el valor nominal de las acciones contenido en el certificado expedido por el Parque Tecnológico de Antioquia.

2.1 Al revisar las subcuentas 140990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud y 147090- Otros deudores, se estableció que las mismas presentaron valores superiores al 5% del total de la respectiva cuenta, incumpliendo lo señalado sobre la materia en la Resolución 356 de 2007 de la Contraloría General de la Nación.

Al respecto la Universidad precisa que en la subcuenta 140990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud registra lo relacionado con la prestación de servicios de laboratorio clínico, odontológicos, nutrición y dietética.

En la subcuenta 147090-Otros deudores, el valor más significativo obedece a la suscripción de un acuerdo de pago con el Departamento de Antioquia, cuyo monto a diciembre 31 de 2008 ascendía a \$9.024.360.640. Inicialmente, las partes conciliaron en treinta y tres mil millones de pesos el valor de la deuda por concepto de cuotas partes jubilatorias, participación en pensiones y bonos pensionales, de acuerdo con el artículo 131 de la Ley 100 de 1993; participación en el pasivo de cesantías, aportes ordinarios y aportes especiales. El acuerdo también incluyó el pago de aportes ordinarios derivados de la Ley 30 de 1992.



Sobre el particular, la Universidad requiere la creación de estos conceptos dentro del ámbito de aplicación de su plan de cuentas.

CONSIDERACIONES

1.1 Inversiones Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda

El numeral 2 del procedimiento relativo a las etapas de reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, del Régimen de Contabilidad Pública, señala con respecto al reconocimiento de inversiones de administración de liquidez que: “Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben reconocerse por su costo histórico (...).”

Las inversiones de administración de liquidez no serán objeto de reconocimiento de rendimientos o dividendos por cobrar, ajustes por diferencia en cambio, amortización de primas, descuentos y otros conceptos. Los rendimientos recibidos en efectivo reducen el valor de la inversión, para lo cual se debita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA (...).” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 3 del procedimiento en comento, en relación con los criterios de actualización de inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos, establece que: “(...) 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.”

Si el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es mayor que el registrado de la inversión, la diferencia se registra debitando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA (...), y acreditando la subcuenta 480584-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez 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, la diferencia se registra debitando la subcuenta 580568-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda (...), de la cuenta 5805-FINANCIEROS, y acreditando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINI-

STRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA (...), previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere.” (Subrayado fuera de texto).

1.2 Inversiones-Inversiones administración de liquidez en títulos participativos

De acuerdo con conversaciones telefónicas sostenidas con la doctora Martha Marulanda, se estableció que los aportes accionarios realizados por la Universidad en el Parque Tecnológico de Antioquia fueron realizados con el propósito de llevar a cabo proyectos de investigación. De igual forma, tales inversiones se mantendrán permanentemente y sin intención de negociación en el corto plazo.

En ese orden de ideas, el párrafo 144 del Plan General de Contabilidad, 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).

Por su parte, el numeral 18 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de inversiones define las inversiones patrimoniales en entidades no controladas como aquellas que “(...) 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 (...).” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 19 del referido procedimiento, indica 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.”

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 INSTITU-



CIONES 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. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 20 define 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.

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 ó 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN. La disminución de la valorización constituida se registra debitando la subcuenta respectiva, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN ó 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).

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).

2.1 Deudores - Otros deudores

El párrafo 11, relativo al marco conceptual del Plan General de Contabilidad pública-PGCP señala: “Las características cualitativas de la información contable pública en su conjunto buscan que ella sea una representación razonable de la realidad económica de las entidades contables públicas. En la medida que incluye todas las transacciones,

hechos y operaciones medidas en términos cualitativos o cuantitativos, atendiendo a los principios, normas técnicas y procedimientos, se asume con la certeza que revela la situación, actividad y capacidad para prestar servicios de una entidad contable pública en una fecha o durante un período determinado.” (Subrayado fuera de texto).

El párrafo 152 del PGCP indica: “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”.

El párrafo 153 expresa: “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.” (Subrayado fuera de texto).

En el caso de la actividad complementaria del servicio de salud prestada por la Universidad, es conveniente tener en cuenta lo señalado en el Catálogo General de Cuentas con respecto a la descripción de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD: “Representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en la prestación del servicio de salud a los usuarios, en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

Según lo conversado telefónicamente con la doctora Martha Marulanda, se estableció que los servicios de salud registrados en la subcuenta 140990-Otras cuentas por cobrar servicios de salud, obedecen a la prestación de servicios a particulares por parte de laboratorios y consultorios especializados de la Universidad.

De otra parte, la partida más significativa registrada en la subcuenta 147090-Otros deudores, corresponde al acuerdo de pago suscrito entre la Universidad y la Gobernación de Antioquia por cuotas partes pensionales cuyo reconocimiento debe realizarse en la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES. Así mismo, se incluyen conceptos tales como: participación en pensiones y bonos pensionales, de acuerdo con el artículo 131 de la Ley 100 de 1993, participación en el pasivo de cesantías, aportes ordinarios correspondientes a valores presupuestados y no pagados y aportes especializados por decisiones de ordenanzas desde 1998 hasta 2002, los cuales, dadas sus características, deben registrarse como transferencias. Al respecto, el CGC define la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR como la 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.

CONCLUSIÓN

1.1 Inversiones - Inversiones administración de liquidez en títulos de deuda

En atención a las consideraciones expuestas, las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda se reconocen por su costo histórico y son objeto de actualización periódica de acuerdo con la metodología establecida por la Superintendencia Financiera. Si el valor obtenido en dicha actualización es superior al registrado en la inversión, la diferencia corresponderá a un mayor valor de la misma, reconociendo como contrapartida el ingreso por utilidad por valoración de las inversiones, por el contrario, si el monto es inferior se registrará un menor valor de la inversión y el correspondiente gasto por pérdida por valoración de inversiones.

En consecuencia, las cifras reveladas en la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA no son comparables con el valor nominal de los títulos representativos de la inversión.

1.2 Inversiones-Inversiones administración de liquidez en títulos participativos

De las normas expuestas se concluye que las acciones adquiridas por la Universidad de Antioquia en el Parque Tecnológico de Antioquia corresponden a una inversión patrimonial en entidades no controladas, y por consiguiente deben ser reclasificadas de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS a la subcuenta 120755-Sociedades de economía mixta, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

De igual forma, se debe aplicar lo establecido en el numeral 20 del procedimiento contable de reconocimiento y revelación de inversiones, por la actualización de inversiones patrimoniales en entidades no controladas.

De otra parte, teniendo en cuenta que por regla general las inversiones se registran al costo, es factible que el valor de la inversión difiera del valor nominal de los títulos adquiridos, cuando estos se adquieran por un mayor o menor valor respecto del nominal.

2.1 Deudores - Otros deudores

Con relación a los servicios prestados por la Universidad de Antioquia, registrados en la subcuenta 140990- Otras cuentas por cobrar servicios de salud, se colige que por tratarse de actividades realizadas por consultorios y facultades especializadas de la universidad que benefician a personas no vinculadas a la misma, se deben registrar en la subcuenta 140907- Servicios de salud-Particulares, de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD.

De otra parte, dado que el valor más significativo registrado en la subcuenta 147090-Otros deudores corresponde al acuerdo de pago suscrito entre la Universidad y la Gobernación de Antioquia, y que este obedece a la refinanciación y/o reestructuración de la obligación, modificando las condiciones originalmente pactadas se debe realizar su reclasificación a las subcuentas que revelen razonablemente la realidad económica de la entidad contable pública. Para el efecto, los valores adeudados por concepto de cuotas partes se deben reconocer en la subcuenta 147008-Cuotas partes de pensiones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, mientras que el registro de la participación en pensiones, bonos pensionales, cesantías y aportes ordinarios por valores presupuestados y no pagados se debe efectuar en la subcuenta 141314-Otras transferencias, de la cuenta 1413-TRANSFERENCIAS POR COBRAR

- e. CONCEPTO 20098-133903. Reconocimiento de las acciones adquiridas por la Universidad de Antioquia en el Parque Tecnológico de Antioquia

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 1. Literal d.

- f. CONCEPTO 20099-134152. Reconocimiento de las acciones que posee la EMRU EIC, en Metrocali S.A.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2425-Otros deudores. Literal e.



- g. CONCEPTO 20099-134742. Reconocimiento de la inversión inicial realizada por INFITULUÁ en fideicomiso de inversión con garantía de unas acciones de la Central de Transportes de Popayán, y posterior reconocimiento de la cesión de las acciones por parte de la fiduciaria a INFITULUÁ como resultado de hacerse efectiva la garantía otorgada por la inversión realizada

CONCEPTO 20099-134742 del 03 -11-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1-2	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones en instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la inversión inicial realizada por INFITULUÁ en fideicomiso de inversión con garantía de unas acciones de la Central de Transportes de Popayán, y posterior reconocimiento de la cesión de las acciones por parte de la fiduciaria a INFITULUÁ como resultado de hacerse efectiva la garantía otorgada por la inversión realizada

Doctora

SILVIA STELLA HERNÁNDEZ ARANGO

Contadora

Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Tuluá - INFITULUÁ

ANTECEDENTES

Me permito atender su comunicación radicada con el expediente 20099-134742, en la cual consulta el registro contable de las acciones en la central de transportes de la ciudad de Popayán, teniendo en cuenta que:

1. En 2007 INFITULUÁ realizó una inversión en un fideicomiso por \$10.000 millones con garantía de unas acciones de la Central de Transportes de Popayán inicialmente constituida como una Sociedad de Economía Mixta con capital público inferior al 50%.
2. Como consecuencia de las condiciones pactadas en el negocio se originó la cesión o traspaso de dichas acciones por parte de la fiduciaria a INFITULUÁ, otorgándole una participación superior al 50%, ante lo cual la Central de Transportes pasó a ser una Sociedad Anónima Oficial donde el 100% del patrimonio es de carácter público y según estudio de valuación las acciones recibidas tienen un valor intrínseco de \$15.202.340.417,0.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta sobre el tema debemos separar los dos hechos así:

1. Registros de la inversión inicial

Con la adquisición de la inversión en el fideicomiso, debió procederse de conformidad con lo establecido en los numerales 1 y 2 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones en instrumentos derivados con fines de cobertura de activos, del manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública – RCP, que contemplan:

“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.

Los títulos de deuda le otorgan al titular la calidad de acreedor y su rentabilidad se encuentra predeterminada. Por su parte, los títulos participativos le otorgan al titular la calidad de copropietario e incorporan derechos sobre los resultados obtenidos por la entidad emisora (...)

Las inversiones de administración de liquidez en títulos (...) participativos deben reconocerse por su costo histórico. Para el efecto, se debita la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta (...) 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, (...) y se acredita la subcuenta respectiva, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS”. (Subrayado fuera de texto).

Posterior a la adquisición, la inversión ha debido actualizarse, por lo menos el último día de cada mes, de conformidad con lo contemplado en el numeral 3 del procedimiento citado que establece:

“Las inversiones de administración de liquidez en títulos (...) 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.

Si el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es mayor que el registrado de la inversión, la diferencia se registra debitando la subcuenta que identifi-



que el título adquirido, de la cuenta (...) 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda, y acreditando la subcuenta (...) 480585-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos participativos, 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, la diferencia se registra debitando la subcuenta (...) 580569 - Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos participativos, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, y acreditando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta (...) 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere”.

2. Registros originados por la cesión de las acciones

Con la cesión o transferencia de las acciones por parte de la fiduciaria a INFITULUÁ, como resultado de hacerse efectiva la garantía otorgada por la inversión realizada, se debió definir, si la intención es mantener las acciones con el propósito de ejercer o compartir el control en la administración del Terminal, o si el propósito es no ejercer dicho control con independencia de poseer más del 50% del total del Capital.

Si la intención es ejercer control, el hecho de que INFITULUÁ haya recibido más del 50% del total de las acciones emitidas por el Terminal de transportes, lo constituyó en el accionista principal y por ende en inversionista controlante, de acuerdo con el numeral 8 del procedimiento anteriormente mencionado, que establece:

“Las inversiones patrimoniales en entidades controladas comprenden las inversiones realizadas con la intención de ejercer control (...)”

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).

Siendo este el caso, para efectuar el reconocimiento es importante establecer en la fecha en que se efectuó la cesión, el valor de la inversión en el fideicomiso, porque ese es el costo de adquisición a tener en cuenta para el reconocimiento de las acciones recibidas y conocer el valor intrínseco de las acciones para la misma fecha, con el propósito de aplicar lo enunciado en el numeral 9 del 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 – RCP, que determina lo siguiente:

“Las inversiones patrimoniales en entidades controladas deben reconocerse por su costo de adquisición (...). Para el efecto, se debita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS y se acredita (...) 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 (...) 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” (Subrayado fuera de texto).

En adelante, procede efectuar la actualización de la inversión, conforme a lo establecido en el procedimiento para las inversiones patrimoniales en entidades controladas, es decir, aplicar el método de participación patrimonial.

Ahora bien, si no se tiene la intención de ejercer control, lo que procede contablemente es efectuar una reclasificación del valor de la inversión, debidamente actualizado en la fecha de la transacción, de la subcuenta 120204-Derechos en fondos de valores y fiducias de inversión, a la subcuenta 120756-Sociedades públicas, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS y continuar actualizándola conforme a la metodología contemplada en el Manual de Procedimientos del RCP, para las inversiones patrimoniales en entidades no controladas.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expresado en las consideraciones anteriores se concluye:

1. La adquisición de la inversión en el fideicomiso de inversión se debió reconocer y revelar en la subcuenta 120204-Derechos en fondos de valores y fiducias de



inversión, de la cuenta 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, y posteriormente ha debido actualizarse, por lo menos el último día de cada mes, con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables.

2. Con la cesión o transferencia de las acciones por parte de la fiduciaria a INFITULUÁ, como resultado de hacerse efectiva la garantía otorgada por la inversión realizada, debió definirse cuál es la intención del Instituto frente a las acciones recibidas.

Si la intención es ejercer control del Terminal, se debe conocer el valor de adquisición de las acciones, con el objeto de compararlo frente al costo histórico (Constituido por el valor actualizado de la inversión en el fideicomiso), y así poder determinar el valor por el cual se reconocerá la inversión en la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS. Si el costo de adquisición es igual o inferior al valor intrínseco de las acciones se reconocen por el costo histórico. En el caso de que el valor

de adquisición sea superior al valor intrínseco de las acciones se reconocerán por el valor intrínseco y la diferencia se registrará como un crédito mercantil en la subcuenta 197001-Crédito mercantil, de la cuenta 1970-INTANGIBLES.

En adelante, se procederá a actualizar la inversión por el método de participación patrimonial contemplado 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 RCP.

Si no se tiene la intención de ejercer control, lo que procede contablemente es efectuar una reclasificación del valor de la inversión, debidamente actualizado en la fecha de la transacción, de la subcuenta 120204-Derechos en fondos de valores y fiducias de inversión, a la subcuenta 120756-Sociedades públicas de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS y continuar actualizándola conforme a la metodología contemplada en el Manual de Procedimientos del RCP, para las inversiones patrimoniales en entidades no controladas.

- h. CONCEPTO 200910-135421. Retiro del balance de Inversiones patrimoniales que no cumplen con el criterio de que el capital esté representado en acciones o cuotas o partes de interés social

CONCEPTO 200910-135421 del 19-11-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Retiro del balance de Inversiones patrimoniales que no cumplen con el criterio de que el capital esté representado en acciones o cuotas o partes de interés social
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas de contabilidad pública/Costo histórico/Costo reexpresado
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de la reversión de los ajustes por inflación contra el patrimonio

Doctor
 ORLANDO PRIETO HERRERA
 Director de Contabilidad
 Municipio de Villavicencio

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135421, en la cual consulta el procedimiento contable a seguir, teniendo en cuenta que desde el año 1999, el Municipio de Villavicencio tiene registrada en la subcuenta 120831-Empresas Industriales y Comerciales del Estado Societarias, la inversión en la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio la cual fue actualizada en los años 2002, 2003 y 2005, por el método de participación patrimonial.

Informa la Entidad que la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio ha certificado mediante varias comunicaciones que el Municipio no posee ninguna inversión en esa Entidad.

Además, solicita que se le informe si es viable revertir el registro de los ajustes por inflación contra el patrimonio, ya que estos valores fueron contabilizados en el año 2004 sin existir un valor detallado.

Al respecto me permito manifestarle lo siguiente:



CONSIDERACIONES

1.1 Reversión de las Inversiones Patrimoniales

El artículo 1º del Acuerdo número 032 de 1995 del Concejo Municipal de Villavicencio, señala: "A partir del dos (2) de enero de 1996 transfórmese el establecimiento público denominado Empresas Públicas de Villavicencio E.P.V. en una Empresa Industrial y Comercial del Estado del Orden Municipal denominada Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio ESP".

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". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 7 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 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 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).

1.2. Reversión ajustes por inflación

El párrafo 133 del Plan General de Contabilidad Pública establece que "(...). Los criterios de actualización son: costo reexpresado, valor presente neto, costo de reposición, valor de realización y valor razonable".

Tratándose del costo reexpresado, el párrafo 134 del mismo texto normativo define que dicho criterio de actualización "Está constituido por el costo histórico actualizado a valor corriente, mediante el reconocimiento de cambios de valor, ocasionados por la exposición a fenómenos económi-

cos exógenos. Son aceptados como índices específicos de reexpresión la tasa representativa del mercado (TRM), los pactos de ajuste, la unidad de valor real (UVR) o cualquier otra modalidad admitida formalmente. (...)" (Subrayado fuera de texto)

CONCLUSIÓN

1.1 Reversión de Inversiones Patrimoniales

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que con el Régimen de Contabilidad Pública, el criterio para el reconocimiento de las inversiones patrimoniales es que el capital esté representado en acciones o cuotas o partes de interés social. En tal sentido y teniendo en cuenta el acto mediante el cual Empresas Públicas de Villavicencio E.P.V., se transformó en Empresa Industrial y Comercial del Estado, los valores registrados en la subcuenta 120831-Empresas industriales y comerciales del Estado Societarias, de la cuenta 1208-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES CONTROLADAS, no constituyen inversiones patrimoniales.

En consecuencia, deben retirarse del balance acreditando el valor de la inversión y debitando las provisiones constituidas, el superávit por el método de participación, utilizando como contrapartida la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL y en el evento que existan saldos por valorización, deben acreditarse con cargo al respectivo superávit. Este registro debió efectuarse con la entrada en vigencia del Régimen de Contabilidad Pública.

1.2 Reversión ajustes por inflación

El Plan General de Contabilidad Pública sólo acepta para el costo reexpresado, como criterio de actualización, índices específicos de reexpresión.

Teniendo en cuenta que el sistema de ajustes por inflación fue eliminado para todas las entidades del sector público, mediante las resoluciones 351 y 364 de 2001, no es correcto que la entidad efectuara los ajustes por inflación en el año 2004 mediante la aplicación del Porcentaje de Ajuste del Año Gravable (PAAG), en consecuencia debe proceder la reversión correspondiente.

i. CONCEPTO 20096-131657. Reconocimiento de variaciones patrimoniales originadas en resultados en entidades controladas

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1636-Propiedades, planta y equipo en mantenimiento. Literal a.

j. CONCEPTO 20097-132541. Inviabilidad de efectuar actualizaciones a inversiones patrimoniales en entidades en liquidación

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 8390-Otras cuentas deudoras de control. Literal c.



- k. CONCEPTO 20097-132179. Inviabilidad de reconocer como inversión patrimonial los aportes efectuados para la creación y fortalecimiento patrimonial en empresas no societarias

CONCEPTO 20097-132179 del 10-08-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer como inversión patrimonial los aportes efectuados para la creación y fortalecimiento patrimonial en empresas no societarias

Doctor
ANDRÉS CAMACHO CARDOZO
Secretario de Hacienda Municipal
Municipio de Neiva

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132179 en la cual consulta sobre el registro contable de las inversiones que el Municipio ha efectuado en las Empresas Públicas de Neiva, teniendo en cuenta la comunicación de hallazgo en desarrollo de la auditoría gubernamental con enfoque integral, modalidad regular a la gestión fiscal de la vigencia 2008, adelantada por la Contraloría Municipal de Neiva.

Lo anterior, teniendo en cuenta que de acuerdo con su comunicación, la entidad *“fue creada mediante el Acuerdo No. 025 de 1959, transformada en Empresa Industrial y Comercial del Estado del Municipio de Neiva, de conformidad con el Acuerdo 011 de 1987 y finalmente con la expedición del Decreto 286 del 14 de septiembre de 1997, se transforma con el nombre de Empresas Públicas Municipales de Neiva - Empresa de Servicios Públicos E.S.P de carácter oficial, del orden municipal con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente”*.

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).

Con base en la anterior definición, los aportes para la creación y fortalecimiento de empresas no societarias no se constituyen en inversiones patrimoniales. En consecuencia, los saldos que persisten por dicho concepto deben retirarse del balance, para lo cual mediante la Circular Externa 62 de 2006, se expidió el procedimiento para la reversión de las inversiones patrimoniales en empresas no societarias, el cual establece que la entidad contable pública deberá *“Acreditar el valor de la inversión y debitar las provisiones constituidas, el superávit por el método de participación y el pasivo contingente, utilizando como contrapartida la cuenta de capital fiscal de los grupos 31-Hacienda pública o 32-Patrimonio institucional, según corresponda*.

En el evento de que existan saldos por valorización, deben acreditarse con cargo al respectivo superávit”.

Asimismo, señala la Circular que se entiende por Empresa no societaria aquellos organismos creados por Ley en



el orden nacional, y en el orden departamental, distrital y municipal, por Ordenanza o Acuerdo o, autorizados por estos, cuyo capital no está representado en acciones, cuotas o partes de interés social.

Teniendo en cuenta las fechas de los informes de Auditoría Gubernamental, y la época en que se expidió la Circular Externa, el Municipio en su momento debió reversar dicho registro contra el patrimonio como se ordenó.

En este orden ideas, los valores registrados como inversiones patrimoniales deben retirarse del balance acreditando el valor de la inversión y debitar las provisiones constituidas, el superávit por el método de participación y el pasivo contingente, utilizando como contrapartida la cuenta de capital fiscal de los grupos 31-Hacienda pública o 32-Patrimonio institucional, según corresponda, y en el evento de que existan saldos por valorización, deben acreditarse con cargo al respectivo superávit.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que el criterio para el reconocimiento de inversiones patrimoniales es que el capital esté representado en acciones o cuotas o partes de interés social, razón por la cual, los aportes efectuados para la creación y fortalecimiento patrimonial en empresas no societarias, no constituyen inversiones patrimoniales.

Así las cosas, los valores registrados como inversiones patrimoniales deben retirarse del balance acreditando el valor de la inversión y debitar las provisiones constituidas, el superávit por el método de participación y el pasivo contingente, utilizando como contrapartida la cuenta de capital fiscal de los grupos 31-Hacienda pública o 32-Patrimonio institucional, según corresponda, y en el evento de que existan saldos por valorización, deben acreditarse con cargo al respectivo superávit.

l. CONCEPTO 20097-132658. Criterios para el reconocimiento de Inversiones e Instrumentos Derivados de Corto Plazo

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.2. Literal g.

m. CONCEPTO 20097-132658. Mecanismos y herramientas que permitan evaluar la situación real de los Estados Financieros, dada la inexistencia de provisiones para las inversiones financieras

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.2. Literal g.

n. CONCEPTO 200910-135635. Inadmisibilidad como objeto de estabilidad jurídica al Artículo 1 de la Resolución 145 de 2008, Capítulo VII Reconocimiento y revelación de los activos y Capítulo VIII: Numeral 8 de la Resolución 356 de 2007 para ECOPEPETROL S. A

CONCEPTO 200910-135635 del 01-12-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Inadmisibilidad como objeto de estabilidad jurídica al Artículo 1 de la Resolución 145 de 2008, Capítulo VII Reconocimiento y revelación de los activos y Capítulo VIII: Numeral 8 de la Resolución 356 de 2007 para ECOPEPETROL S. A

Doctora

YERLITZA CÁRDENAS ROJAS

Directora de Productividad y Competitividad

Secretaría Técnica - Comité de Estabilidad Jurídica

Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

ANTECEDENTES

En atención a su comunicación 200910-135635 mediante la cual solicita concepto respecto a la admisibilidad como obje-

to de estabilidad jurídica al Artículo 1 de la Resolución 145 de 2008, Capítulo VII Reconocimiento y revelación de los activos y Capítulo VIII: Numeral 8 de la Resolución 356 de 2007 para ECOPEPETROL S. A. al respecto me permito informarle:



CONSIDERACIONES

El artículo 354 de la Constitución Política señala: “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 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”.

Por otra parte la Ley 963 de 2005 por la cual se instaura una ley de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia, señala en el Artículo 1º. “CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA. Se establecen los contratos de estabilidad jurídica con la finalidad de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional.

Mediante estos contratos, el Estado garantiza a los inversionistas que los suscriban, que si durante su vigencia se modifica en forma adversa a estos alguna de las normas que haya sido identificada en los contratos como determinante de la inversión, los inversionistas tendrán derecho a que se les continúen aplicando dichas normas por el término de duración del contrato respectivo. (Subrayado fuera de texto).

Para todos los efectos, por modificación se entiende cualquier cambio en el texto de la norma efectuado por el Legislador si se trata de una ley, por el Ejecutivo o la entidad autónoma respectiva si se trata de un acto administrativo del orden nacional, o un cambio en la interpretación vinculante de la misma realizada por autoridad administrativa competente”.

El artículo 3º de la citada ley define: “NORMAS E INTERPRETACIONES OBJETO DE LOS CONTRATOS DE ESTABILIDAD JURÍDICA. En los contratos de estabilidad jurídica deberán indicarse de manera expresa y taxativa las normas y sus interpretaciones vinculantes realizadas por vía administrativa, que sean consideradas determinantes de la inversión.

Podrán ser objeto de los contratos de estabilidad jurídica los artículos, incisos, ordinales, numerales, literales y párrafos específicos de leyes, decretos o actos administrati-

vos de carácter general, concretamente determinados, así como las interpretaciones administrativas vinculantes efectuadas por los organismos y entidades de los sectores central y descentralizado por servicios que integran la rama ejecutiva del poder público en el orden nacional, a los que se refiere el artículo 38 de la Ley 489 de 1998 (...).”.

En cuanto al artículo 11 la Ley 963 señala: “LIMITACIONES A LOS CONTRATOS DE ESTABILIDAD. Los contratos de estabilidad deben estar en armonía con los derechos, garantías y deberes consagrados en la Constitución Política y respetar los tratados internacionales ratificados por el Estado colombiano.

No se podrá conceder la estabilidad prevista en la presente ley sobre normas relativas a: el régimen de seguridad social; la obligación de declarar y pagar los tributos o inversiones forzosas que el Gobierno Nacional decreta bajo estados de excepción; los impuestos indirectos; la regulación prudencial del sector financiero y el régimen tarifario de los servicios públicos (...).”.

De otra parte las normas que expide la Contaduría General de la Nación-CGN, son para regular el tratamiento contable de situaciones especiales que generan otras normas, decretos, leyes y como consecuencia la CGN tendrá que reglamentar al respecto.

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, el Contador General de la Nación dadas las permanentes exigencias del medio, entre otras las relacionadas con la modernización financiera pública y la armonización de criterios con las normas internacionales de contabilidad pública, es necesaria e indispensable la continua evaluación del marco normativo, que soportado en el Sistema Nacional de Contabilidad Pública permite que los procesos de regulación y normalización cumplan con los propósitos para él establecidos.

En ese orden de ideas el Contador General de la Nación no se puede comprometer a dar estabilidad jurídica al artículo 1º de la Resolución 145 de 2008, Capítulo VII Reconocimiento y Revelación de los activos y Capítulo VIII Numeral 8 de la Resolución 356 de 2007 por los 20 años que solicitan de permanencia. (Subrayado fuera de texto).

A raíz de la expedición de la Ley 963 de 2005 que trata de la estabilidad jurídica de los inversionistas en Colombia, los cambios que se pueden generar con la implementación de las normas internacionales, la CGN debe modificar las normas y los procedimientos expedidos y por lo tanto no puede garantizar que no se modificarán las normas que fueron determinantes en los contratos suscritos de estabilidad jurídica.



- o. CONCEPTO 200910-135782. Aplicabilidad del procedimiento para el reconocimiento y revelación de las inversiones del RCP, frente a lo preceptuado por la Superintendencia Financiera a través de la Circular Externa 030 de 2009

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.1. Literal b.

- p. CONCEPTO 200910-135911. Retiro del balance de inversiones patrimoniales que no cumplen con el criterio de que el capital esté representado en acciones o cuotas o partes de interés social- Aportes realizados por el Municipio de Palmira a entidades sin ánimo de lucro

CONCEPTO 200910-135911 del 04-12-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Retiro del balance de Inversiones patrimoniales que no cumplen con el criterio de que el capital esté representado en acciones o cuotas o partes de interés social- Aportes realizados por el Municipio de Palmira a entidades sin ánimo de lucro

Doctora
 DIANA ROCÍO RÍOS GRIJALBA
 Contadora
 Municipio de Palmira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135911, en la cual consulta sobre el tratamiento contable del aporte realizado por el Municipio de Palmira en CORPOCUENCAS, RECREAR PALMIRA y PARQUESOFT, entidades sin ánimo de lucro en las cuales no existe un porcentaje de participación ni un valor intrínseco de acciones. Es de anotar que este aporte se registró en la subcuenta 120751-Entidades Privadas, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

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 numeral 7 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 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).

Así las cosas, el criterio para el reconocimiento de inversiones patrimoniales es que el capital esté representado en acciones o cuotas o partes de interés social, razón por lo cual, los aportes efectuados por el municipio para la creación o el fortalecimiento de las entidades sin ánimo de lucro CORPOCUENCAS, RECREAR PALMIRA y PARQUESOFT no deben reconocerse como inversiones patrimoniales, puesto que no representan acciones o cuotas partes de interés social que generen un derecho para el municipio.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que el criterio para el reconocimiento de las inversiones patrimoniales es que el capital esté representado en acciones o cuotas o partes de interés social. En tal sentido, los valores registrados en la subcuenta 120751-Entidades Privadas, de la cuenta 1207-INVERSIONES PATRIMONIALES EN ENTIDADES NO CONTROLADAS, no constituyen inversiones patrimoniales. En consecuencia, deben retirarse del balance acreditando el valor de la inversión y debitando las provisiones constituidas, si hay lugar a ello. La diferencia



se registra en la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL.

En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta correspondiente de la cuenta

3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la cuenta que corresponda de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

- q. CONCEPTO 200910-136057. Reconocimiento de los rendimientos financieros de inversiones en CDT y bonos en moneda nacional del Fondo de Estabilización de Precios administrado por FEDEPALMA

CONCEPTO 200910-136057 del 10-12-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las inversiones e instrumentos derivados con fines de cobertura de activos
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los rendimientos financieros de inversiones en CDT y bonos en moneda nacional del Fondo de Estabilización de Precios administrado por FEDEPALMA

Doctor
 FABIO ZULUAGA ÁLVAREZ
 Apoderado de FEDEPALMA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-136057, en la cual consulta el tratamiento contable de los rendimientos financieros de las inversiones en CDT y de los bonos en moneda nacional registrados en la contabilidad del Fondo de Estabilización de Precios para el Palmiste, el Aceite de Palma y sus Fracciones-FEP, administrado por FEDEPALMA.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El 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 del Régimen de Contabilidad Pública, establece que "Las inversiones de administración de liquidez no serán objeto de reconocimiento de rendimientos o dividendos por cobrar, ajustes por diferencia en cambio, amortización de primas, descuentos y otros conceptos. Los rendimientos recibidos en efectivo reducen el valor de la inversión, para lo cual se debita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL o la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y se acredita 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". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 3 del citado procedimiento, en lo relacionado con la actualización de las inversiones, indica que *"Las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda y participativos deben actualizarse con base en las metodologías expedidas por la Superintendencia Financiera, para las inversiones negociables. Las metodologías aplicables deben ser las vigentes al momento de la actualización.*

Si el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es mayor que el registrado de la inversión, la diferencia se registra debitando 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 acreditando la subcuenta 480584-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda o 480585-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos participativos, 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, la diferencia se registra debitando la subcuenta 580568-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda o 580569-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos participativos, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, y acreditando la subcuenta que identifique el título adquiri-



do, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA o 1202-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS PARTICIPATIVOS, según corresponda, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere”.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con las consideraciones expuestas se concluye que las inversiones de administración de liquidez no son objeto de reconocimiento de rendimientos, por cuanto dichos rendimientos hacen parte de las variables que se consideran al aplicar la metodología de actualización. En el caso de los CDT y bonos, por ser títulos de deuda, si el valor obtenido como resultado de la aplicación de la metodología es mayor que el valor registrado de la inversión, la diferencia se reconoce debitando la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA y como contrapartida la subcuenta 480584-Utilidad por valoración de las inversiones de administración de liquidez 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, la diferencia se reconoce debitando la subcuenta 580568-Pérdida por valoración de las inversiones de administración de liquidez en títulos de deuda, de la cuenta 5805-FINANCIEROS, y como contrapartida la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, previa disminución del ingreso por la utilidad, si existiere

Así mismo, se debe tener en cuenta que los rendimientos que la entidad reciba en efectivo reducen el valor de la inversión y por tanto, se reconocen contablemente debitado la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida la subcuenta que identifique el título adquirido, de la cuenta 1201-INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA.

2. PORCENTAJE Y SOBRETASA AMBIENTAL AL IMPUESTO PREDIAL A FAVOR DE LAS CORPORACIONES AUTÓNOMAS REGIONALES Y ÁREAS METROPOLITANAS

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina

3. HECHOS RELACIONADOS CON LAS PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

a. CONCEPTO 20094-127559. Obligatoriedad de efectuar avalúo técnico de bienes

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1650-Redes, líneas y cables. Literal b.

b. CONCEPTO 20094-127772. Reconocimiento de depreciación, por parte de entidades que reciben bienes en comodato

CONCEPTO 20094-127772 del 21-04-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de depreciación, por parte de entidades que reciben bienes en comodato

Doctora

GLADYS OMAIRA SANTANA MARTÍNEZ

Jefe de Contabilidad Departamental

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-127772, en la cual consulta si los bienes muebles e

inmuebles que se entreguen en comodato deben seguirse depreciando, o lo debe hacer la entidad que los recibe. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:



CONSIDERACIONES

Con respecto a los bienes entregados en comodato, la Contaduría General de la Nación se ha pronunciado mediante el Expediente 20072-87078 de marzo 1º de 2007, del cual anexo fotocopia, en los siguientes términos "(...) los bienes de uso permanente entregados entre entidades contables públicas, amparados en contratos de comodato, se registran como propiedades, planta y equipo, (...)".

Por su parte, 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".

De lo anotado, se infiere que la entidad que recibe los bienes 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 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.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones expuestas, se concluye que los bienes de uso permanente entregados entre entidades contables públicas, amparados en contratos de comodato, se registran como propiedades, planta y equipo.

La entidad que recibe los bienes 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 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.



- c. CONCEPTO 20094-127765. Inviabilidad de efectuar el cálculo y registro de la depreciación bienes pendientes de legalizar, sobre los cuales la entidad no ha establecido el derecho de dominio o propiedad y su costo real

CONCEPTO 20094-127765 del 27-04-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de efectuar el cálculo y registro de la depreciación bienes pendientes de legalizar, sobre los cuales la entidad no ha establecido el derecho de dominio o propiedad y su costo real

Subteniente

MANUEL ADRIÁN CASTILLO GONZÁLEZ

Jefe Grupo Contaduría General (E)

Dirección Administrativa y Financiera

Policía Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-127765, en la cual consulta si es conveniente adelantar el cálculo y registro de la depreciación de los bienes pendientes de legalizar, toda vez que son bienes que la Policía Nacional no ha podido establecer el derecho de dominio o propiedad y que en muchos casos no se conoce el costo real de los mismos. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.5 de las normas técnicas relativas a las propiedades, planta y equipo, 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"*.

El numeral 27 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 los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala 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)

Lo anterior significa que si la entidad tiene bienes pendientes de legalizar, sobre los cuales no se presenta discusión alguna sobre su propiedad, debe reconocerlos en las subcuentas denominadas "pendientes de legalizar" de las cuentas que correspondan a la naturaleza de cada bien, hasta tanto se adelanten los trámites jurídicos y administrativos necesarios dentro del proceso de titularización para formalizar su propiedad y se reclasifiquen a las subcuentas que revelen la naturaleza de los mismos.

En relación con la depreciación de los bienes pendientes de legalizar, el numeral 9.1.1.5 de las normas técnicas relativas a las propiedades, planta y equipo, del Plan General de Contabilidad Pública señala que *"La depreciación debe reconocerse mediante la distribución racional y sistemática del costo de los bienes, durante su vida útil estimada, con el fin de asociar la contribución de estos activos al desarrollo de sus funciones de cometido estatal. La determinación de la depreciación debe efectuarse 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"*.

En ese sentido, el numeral 16 del Capítulo III, del Título II, del procedimiento para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo expresa que *"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, 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.

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.

De otra parte, en relación con los bienes que utiliza la entidad para el desarrollo de su cometido estatal, y sobre los cuales no se ha podido establecer su propiedad, 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.

Por lo cual, la entidad debe realizar periódicamente tomas físicas de inventarios y conciliaciones de la información con los saldos registrados en la contabilidad, a fin de que la información contable muestre razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental, y 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, una vez realizados los inventarios físicos, la entidad debe verificar que existen los saldos reconocidos en la contabilidad en el Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 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.

En consecuencia, los bienes identificados por parte de la entidad y sobre los cuales no se encuentran documentos que acrediten su propiedad, deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, y un crédito a la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, hasta tanto se establezca la propiedad del bien, y se inicie el proceso de titularización del mismo.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, si la entidad posee bienes pendientes de legalizar, sobre los cuales no se presenta discusión alguna acerca de su propiedad, debe reconocerlos en las subcuentas denominadas "pendientes de legalizar" de las cuentas que correspondan a la naturaleza de cada bien, hasta tanto se adelanten los trámites jurídicos y administrativos necesarios dentro del proceso de titularización para formalizar su propiedad y se reclasifiquen a las subcuentas que revelen la naturaleza de los mismos.

Ahora, 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.

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 registros en 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.

La entidad debe verificar que existen los saldos reconocidos en la contabilidad en el Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, 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.

En consecuencia, los bienes identificados por parte de la entidad y sobre los cuales no se encuentran documentos que acrediten su propiedad, deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 839090-Otras cuentas deudoras de control, de la cuenta 8390-OTRAS CUENTAS DEUDORAS DE CONTROL, y un crédito a la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA, subcuenta 891590-Otras cuentas deudoras de control, hasta tanto se establezca la propiedad del bien, y se inicie el proceso de titularización del mismo.



- d. CONCEPTO 20092-126204. Reconocimiento de desvalorizaciones de bienes muebles e inmuebles, teniendo en cuenta el reporte de información contable pública a través de CHIP

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1695- Provisiones para protección de Propiedades, Planta y Equipo (Cr). Literal b.

- e. CONCEPTO 20094-127990. Inviabilidad de utilizar la cuenta 1637-Propiedades, planta y equipo no explotados, para el reconocimiento de bienes inservibles

CONCEPTO 20094-127990 del 07-05-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de utilizar la cuenta 1637-Propiedades, planta y equipo no explotados, para el reconocimiento de bienes inservibles
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5808 Otros gastos ordinarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de fallos desfavorables en única instancia que generan una obligación cierta para la entidad, y de los cuales no se constituyó oportunamente el pasivo estimado

Doctora

LURDAIS MARÍA MARTÍNEZ CÁRDENAS

Jefe Sección de Contabilidad

Fiscalía General de la Nación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-127990, en la cual consulta los siguientes aspectos:

1. Para efectos del registro contable de los bienes nuevos que ingresan a la entidad se utiliza la cuenta 1635-BIENES MUEBLES EN BODEGA y para el registro de los bienes en mantenimiento e inservibles se utiliza la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO. La Contraloría General de la República en desarrollo del proceso de auditoría que adelanta en la entidad, respecto al registro contable de los bienes inservibles, ha solicitado que se lleve a cabo en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS. Por tanto, se consulta si para el control y registro de los bienes inservibles se debe emplear la cuenta 1637.
2. La entidad no reconoció el pasivo estimado de las sentencias con fallo desfavorable en única instancia al considerar que no existía riesgo probable para la misma, como sí sucede en el caso de las sentencias desfavorables en primera instancia sobre las cuales sí reconoce el pasivo estimado. Por lo anterior, cuando se presenta fallo desfavorable en única instancia, se realiza la causación de la cuenta por pagar a favor del demandante

debitando directamente la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS.

Una vez analizado el procedimiento para el registro de las sentencias y procesos judiciales, no consideramos procedente seguir utilizando la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, cuando dicha contingencia no fue reconocida con oportunidad. Por lo expuesto, se consulta cuál es la cuenta contable que se debe afectar en este caso.

CONSIDERACIONES

1. BIENES INSERVIBLES

Para dar respuesta a su inquietud es pertinente observar lo establecido en el Catálogo General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, donde se describe la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO, en el siguiente sentido: "*Representa el valor de las propiedades, planta y equipo que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo específico*".

A su vez, describe la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS en el siguiente sentido:



“Representa el valor de los bienes muebles e inmuebles de propiedad de la entidad contable pública que por características o circunstancias especiales, no son objeto de uso o explotación en desarrollo de las funciones de cometido estatal”.

En este sentido, en la cuenta 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO se registran los bienes que se encuentran en mantenimiento preventivo o correctivo, los cuales una vez surtido el proceso de reparación se llevan nuevamente al servicio por encontrarse en condiciones de utilización.

Por su parte, en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, se registran los bienes que, estando en condiciones de uso por alguna circunstancia específica, no están siendo utilizados en desarrollo del cometido estatal de la entidad.

Respecto a los bienes inservibles, el numeral 23 del capítulo III Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública indica que *“Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. 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 que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.*

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). (Subrayado fuera de texto).

En este orden de ideas, los bienes inservibles se retiran de las cuentas del activo eliminando el costo histórico del bien, el valor de las cuentas valuativas asociadas al mismo (depreciación, provisión y valorización, si hay lugar a ello) y, en caso de presentarse una diferencia, se registra en la subcuenta 580802-PÉRDIDA EN RETIRO DE ACTIVOS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. Ahora bien,

luego de realizar el retiro de los bienes debe procederse a su registro en cuentas de orden, hasta tanto la entidad determine su destinación final, como se indica en el procedimiento citado.

De tal manera que no es procedente que los bienes inservibles se registren en las cuentas 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO o en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, dado que las características de estos bienes no corresponden con la descripción de las cuentas enunciadas, sino que se trata de bienes que por no estar en condiciones de uso, se registran en cuentas de orden, una vez se expida el acto administrativo que autorice su retiro de las cuentas de balance.

2. LITIGIOS Y DEMANDAS

El párrafo 120 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública define el Principio Contable de Prudencia en el siguiente sentido: *“En relación con los ingresos, deben contabilizarse únicamente los realizados durante el período contable y no los potenciales o sometidos a condición alguna. 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 previsible o pérdidas eventuales, cuyo origen se presente en el período actual o en períodos anteriores”.* (Subrayado fuera de texto).

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 que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública 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-Cíviles, 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.

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real. En este sentido, la entidad verifica el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

a) Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, registra un débito a la subcuenta 271005-Litigios o 271015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005- Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580812-Sentencias o 580813- Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.”. (Subrayado fuera de texto).

En este sentido, cuando la entidad pública sea notificada de una demanda en su contra con pretensiones económicas, debe reconocer la misma en cuentas de orden de control acreedoras.

Posteriormente, si como resultado de la evaluación del riesgo, por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina la probabilidad de que se derive una obligación, reconoce el pasivo estimado con la respectiva provisión.

Con la sentencia definitiva condenatoria, la entidad procede a la constitución del pasivo real, para lo cual verifica el valor del pasivo estimado con el valor de la sentencia. En caso de presentarse diferencia debe proceder a la contabilización del ajuste afectando las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental, de conformidad con lo establecido en el citado procedimiento contable.

Por tanto, para el caso de los fallos desfavorables en única instancia que generan una obligación cierta para la en-

tididad y de los cuales no se constituyó oportunamente el pasivo estimado, se debe proceder a reconocer el pasivo real debitando la subcuenta 580812-SENTENCIAS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y como contrapartida la subcuenta 246002-SENTENCIAS de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

En lo sucesivo y frente a los demás procesos que se adelantan en contra de la entidad y de los cuales aún no sea notificado un fallo definitivo, se deben adelantar las acciones administrativas pertinentes para aplicar lo establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, en lo relacionado con el reconocimiento de las obligaciones.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que:

1. Los bienes inservibles por no encontrarse en condiciones de utilización deben ser retirados de los activos, para lo cual la entidad debe proceder a realizar los registros contables indicados en el numeral 23 del capítulo III Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, citado en las consideraciones de esta consulta.

De tal manera que no es procedente que los bienes inservibles se registren en las cuentas 1636-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO EN MANTENIMIENTO o en la cuenta 1637-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO NO EXPLOTADOS, dado que las características de estos bienes no corresponden con la descripción de las cuentas enunciadas, sino que se trata de bienes que por no estar en condiciones de uso, se registran en cuentas de orden, una vez se expida el acto administrativo que autorice su retiro de las cuentas de balance.

2. Respecto a los fallos desfavorables en única instancia que generan una obligación cierta para la entidad y de los cuales no se constituyó oportunamente el pasivo estimado, se debe proceder a reconocer el pasivo real debitando la subcuenta 580812-SENTENCIAS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS y como contrapartida la subcuenta 246002-SENTENCIAS de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

En lo sucesivo y frente a los demás procesos que se adelantan en contra de la entidad y de los cuales aún no sea notificado un fallo definitivo, se deben adelantar las acciones administrativas pertinentes para aplicar lo establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, en lo relacionado con el reconocimiento de las obligaciones.



f. CONCEPTO 20091-124374. Reconocimiento de bienes dados de baja, totalmente depreciados, que no se encuentran en servicio

CONCEPTO 20091-124374 DEL 16-01-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de bienes dados de baja, totalmente depreciados, que no se encuentran en servicio.
2	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL-PGCP
	Tema	1.1	Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	Subtema	1.1.1	Soporte contable para reclasificación a cuentas de orden de los bienes que no se encuentran en servicio, y están totalmente depreciados
3	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL-PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas relativas a los activos/Deudores
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer provisión de deudores en entidades de Gobierno General-Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada.

Doctor

MEDARDO RODRÍGUEZ BECERRA

Asesor Recursos Físicos y Financieros

SUPERINTENDENCIA DE VIGILANCIA Y SEGURIDAD PRIVADA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con fecha 9 de diciembre de 2008 en el despacho del Subcontador General de la Nación, en la cual consulta los siguientes temas:

1. ¿Cuál es el procedimiento contable para dar de baja activos que no están en servicio y en los libros de contabilidad se reflejan como totalmente depreciados?
2. ¿Cuál debe ser el soporte contable para trasladar los bienes que no están en servicio y en los libros de contabilidad se reflejan como totalmente depreciados de las cuentas de balance a cuentas de orden y retirarlos definitivamente de los estados contables?
3. ¿Debe la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada aplicar lo establecido en el párrafo 156 del numeral 9.1.1.3 relacionado con la no aplicación de provisión para los deudores?

CONSIDERACIONES

Para atender el punto 1) de su consulta, debemos remitirnos al Catálogo General de Cuentas-CGC del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el cual establece que la cuenta 8315-ACTIVOS TOTALMENTE DEPRECIADOS, AGOTADOS O AMORTIZADOS "Representa el valor de los bienes totalmente depreciados, agotados o amortizados los

cuales han sido retirados del servicio por no encontrarse en condiciones de uso.

La contrapartida corresponde a la subcuenta 891506-Activos Totalmente Depreciados, Agotados o Amortizados".

El numeral 23 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo establece que "Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. 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 que corres-



ponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. (Subrayado fuera de texto).

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (CR)."

Respecto al punto 2) de su consulta, el párrafo 337 del numeral 9.2.1 del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con los soportes de contabilidad dispone 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, archivar y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos".* (Subrayado fuera de texto).

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

Así las cosas, en caso de que la entidad decida dar de baja los activos totalmente depreciados, agotados o amortizados, corresponde al Representante Legal expedir el acto administrativo respectivo y este será el documento soporte del registro contable de la operación.

En cuanto al punto 3) de su consulta, el párrafo 156 del numeral 9.1.1.3 del Régimen de Contabilidad Pública dispone que *"El reconocimiento de la provisión de deudores afecta el gasto. Los deudores de las entidades de gobierno general que no estén asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables no son objeto de provisión. En este caso, cuando el derecho se*

extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago se afectará directamente el patrimonio". (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que los deudores no fueron generados en la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, la Superintendencia en su condición de entidad perteneciente al gobierno general, no debe realizar la provisión de los deudores por concepto de multas.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. El procedimiento contable para dar de baja activos que no están en servicio pero que en los libros de contabilidad se reflejan como totalmente depreciados, se refiere a 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 a la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS. En caso de que la entidad haya registrado valorizaciones, debitará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditará la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.
2. Cuando una entidad contable pública decida dar de baja los activos totalmente depreciados, agotados o amortizados, el documento soporte del registro contable de la operación corresponde al acto administrativo respectivo que expida el Representante Legal.
3. La Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, en su condición de entidad perteneciente al gobierno general, y teniendo en cuenta que los deudores no fueron generados en la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, no está obligada a realizar la provisión de los deudores por concepto de multas.

- g. CONCEPTO 200812-123631. Inviabilidad de reconocer como propiedades de inversión, los bienes destinados a administración, o terrenos no alquilados de la Central Mayorista CAVASA

Ver: I. **Ámbito de Aplicación. Literal e.**

- h. CONCEPTO 20092-125374. Incidencia de avalúos técnicos que superen el valor en libros, en el cálculo de la depreciación

Ver: IV. **Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal q.**



- i. CONCEPTO 20092-125374. Aplicación de estándares internacionales para el reconocimiento de Propiedades, Planta y Equipo

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal q.

- j. CONCEPTO 20095-129519. Actualización de bienes de uso permanente sin contraprestación/Entidad encargada de realizar los avalúos/Actualización de los registros realizados en cuentas de orden

CONCEPTO 20095-129519 del 29-05-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Actualización de bienes de uso permanente sin contraprestación/Entidad encargada de realizar los avalúos/Actualización de los registros realizados en cuentas de orden

Doctora
SHIRLEY BOCANEGRA LÓPEZ

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20095-129519, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

1. ¿A qué entidad le corresponde elaborar los avalúos a las edificaciones recibidas para el uso permanente sin contraprestación?
2. En caso de que la entidad que debiera efectuar los avalúos fuera la que tiene el registro en la 164028, ¿la entidad que tiene el registro en cuentas de orden deberá igualmente asumir estos valores que resulten de los avalúos?
3. En caso de que la entidad que debiera efectuar los avalúos fuera la que tiene el registro en las cuentas de orden, ¿la entidad que tiene la 164028 deberá igualmente asumir estos valores que resulten de los avalúos?

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su inquietud es pertinente observar los numerales 18 y 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:

“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.

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.

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 contra-



prestación 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". (Subrayado fuera de texto).

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 ni el reconocimiento de contraprestación alguna. Cuando la 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, el cual puede ser el valor en libros o el establecido mediante avalúo técnico.

En el evento de que los bienes pierdan capacidad operacional, se realicen adiciones o mejoras, se adelante su actualización 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 proceda a actualizar el valor registrado en cuentas de orden.

Por tanto, se colige que la entidad que tiene reconocido el bien recibido en uso permanente sin contraprestación es la responsable de adelantar las actualizaciones correspondientes, dado que hacen parte de sus propiedades, planta y equipo, contribuyen al desarrollo de las funciones de cometido estatal, y por tanto deben ser objeto de actualización, mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización.

CONCLUSIÓN

Considerando que los bienes recibidos por entidades de gobierno general para el uso permanente sin contraprestación de otra entidad de gobierno general hacen parte de las propiedades, planta y equipo, será la entidad que los tiene reconocidos en dicho grupo la responsable de adelantar las actualizaciones correspondientes, mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización, atendiendo lo dispuesto en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

En este sentido, cuando adelante la actualización de los bienes deberá informar a la entidad propietaria de los mismos para que proceda a actualizar el valor registrado en cuentas de orden.



- k. CONCEPTO 20095-129820. Reconocimiento de los bienes inservibles que no se pueden rematar por martillo o vender directamente, cuando aún tienen valor en libros

CONCEPTO 20095-129820 del 26-06-09

1	UNIDAD	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los bienes inservibles que no se pueden rematar por martillo o vender directamente, cuando aún tienen valor en libros.

Doctor

PEDRO ANTONIO RAMÍREZ ORTIZ

Coordinador Grupo de Almacén e Inventarios

Superintendencia Financiera de Colombia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129820, en la cual nos informa que la entidad tiene establecido que los bienes inservibles o que no están en condiciones de uso se rematen a través del martillo del Banco Popular o de manera directa, previo el lleno de los requisitos establecidos en las normas legales vigentes, en la Circular Básica Administrativa y en el Decreto 4444 de 2008. Por lo anterior, consulta el procedimiento que debe llevar a cabo la entidad con los bienes inservibles que no se pueden rematar por martillo o vender directamente, cuando aún contablemente tienen un valor en libros.

CONSIDERACIONES

Respecto al tratamiento contable de los bienes inservibles, es pertinente observar lo establecido en el numeral 23 del capítulo III Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública, el cual indica que *“Los bienes inservibles, los destruidos total o parcialmente y los bienes perdidos se retiran de los activos debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien retirado, del grupo 16- PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. La diferencia se registra en la subcuenta 580802-Pérdida en retiro de activos, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, si corresponde a bienes inservibles, o la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS, si corresponde a bienes destruidos o perdidos. En caso de haberse registrado valoraciones, 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.*

El control de los bienes inservibles o destruidos total o parcialmente se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 831510-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS y acreditando la subcuenta 891506-Activos retirados, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).” (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, los bienes declarados como inservibles, mediante la expedición del respectivo acto administrativo por parte de la entidad, deben retirarse de las cuentas del activo eliminando el costo histórico del bien, el valor de las cuentas valuativas asociadas al mismo (depreciación, provisión y valorización, si hay lugar a ello) y, en caso de presentarse una diferencia, registrarla en la subcuenta 580802-PÉRDIDA EN RETIRO DE ACTIVOS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Así mismo, son objeto de control en cuentas de orden deudoras, hasta tanto se determine su destinación final como es la donación, el remate, venta o destrucción de los mismos, de conformidad con la normatividad vigente y los procedimientos administrativos establecidos en el Manual de Políticas y Procedimientos de la entidad.

Ahora bien, si en cumplimiento de estos procedimientos administrativos y la normatividad aplicable a la entidad, es posible rematar o vender los bienes inservibles, se debe retirar el valor contabilizado en las cuentas de orden deudoras de control.

El valor recibido producto del remate o venta del bien, se reconoce contablemente debitando la subcuenta 147090-OTROS DEUDORES de la cuenta 1470-DEUDORES y como contrapartida la subcuenta 481008-RECUPERACIONES de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS. Es de anotar que este registro es independiente del realizado en cuentas de orden, y que no necesariamente coincide con el valor registrado en dichas cuentas.

En lo relacionado con el procedimiento que debe llevar a cabo la entidad, cuando no es posible rematar o vender directamente los bienes inservibles, el artículo 2º de la Ley 87



de 1993 establece como objetivos del Sistema del Control Interno, entre otros, el siguiente: “a) Proteger los recursos de la organización; buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten; (...)”.

El artículo 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*”.

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, como es el remate o venta de los bienes inservibles, y el procedimiento que debe llevar a cabo cuando no sea posible adelantar estos procesos.

CONCLUSIÓN

Los bienes declarados como inservibles, mediante la expedición del respectivo acto administrativo por parte de la entidad, deben retirarse de las cuentas del activo eliminando el costo histórico del bien, el valor de las cuentas valuativas asociadas al mismo (depreciación, provisión y valorización, si hay lugar a ello) y, en caso de presentarse una diferencia, se registra en la subcuenta 580802-PÉR-

DIDA EN RETIRO DE ACTIVOS de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

Así mismo, son objeto de control en cuentas de orden deudoras, hasta tanto se determine su destinación final como es la donación, el remate, venta o destrucción de los mismos, de conformidad con la normatividad vigente y los procedimientos administrativos establecidos en el Manual de Políticas y Procedimientos de la entidad.

Ahora bien, si en cumplimiento de estos procedimientos administrativos y la normatividad aplicable a la entidad, es posible rematar o vender los bienes inservibles, se debe retirar el valor contabilizado en las cuentas de orden deudoras de control.

Del mismo modo, el valor recibido producto del remate o venta del bien, se reconoce como un ingreso extraordinario realizando el registro contable indicado en las consideraciones de esta consulta. Es de anotar que este registro es independiente del realizado en cuentas de orden, y que no necesariamente coincide con el valor registrado en dichas cuentas.

En lo referente al procedimiento que debe llevar a cabo la entidad, cuando no sea posible rematar o vender directamente los bienes inservibles, teniendo en cuenta que en desarrollo del Sistema de Control Interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, deberá implementar las políticas y procedimientos para realizar el remate o venta de estos bienes y el procedimiento que debe llevar a cabo cuando no sea posible adelantar estos procesos.

I. CONCEPTO 20099-135110. Reconocimiento de bienes inservibles

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2905- Recaudos a favor de terceros. Literal d.

m. CONCEPTO 20099-134682. Reconocimiento de la actualización de bienes de un mismo grupo contable

CONCEPTO 20099-134682 del 26-10-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo.
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la actualización de bienes de un mismo grupo contable

Doctor

JUAN JOSÉ PÉREZ ACEVEDO

Subdirector Administrativo y Financiero

Instituto Nacional de Cancerología ESE

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134682, en la cual consulta si es procedente concluir del concepto 20095-129854, que en el momento en que se

requiera efectuar la actualización de un determinado bien también se deben actualizar los bienes restantes del mismo grupo, excluyendo los siguientes bienes: a) Los bienes muebles cuyo costo histórico individualmente considerado sea inferior a 35 SMLLV y b) los bienes que tengan menos



de tres años de puesta en utilización. Lo anterior, por cuanto la entidad estima hacer la actualización de los bienes que forman parte de la subcuenta 166001-Equipo de investigación. Al respecto me permito informarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El numeral 18 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo establece que *“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”*.

Lo anterior implica que si la entidad procede a realizar la actualización de un bien que forma parte de la subcuenta 166001-Equipo de investigación, debe efectuar la actualización de los demás bienes que forman parte de la misma clasificación, es decir, que pertenecen a dicha subcuenta.

En lo relacionado con los bienes muebles, el numeral 21 del procedimiento citado indica 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”*.

Así las cosas, si la entidad lo considera pertinente podrá establecer como política contable que los bienes cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes, no sean objeto de actualización.

Respecto a los bienes que tengan menos de tres años de puesta en utilización, reiteramos el concepto 20095-129854

de julio 31 de 2004, en el cual se estableció que *“La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con una periodicidad de tres años, a partir de la última efectuada. Sin embargo, si antes de cumplirse el 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, por factores como ubicación, estado, capacidad productiva, obsolescencia y deterioro, debe adelantarse una nueva actualización”*.

Por tanto, cuando se adquieran bienes, la primera actualización se realizará contados tres años a partir de su puesta en utilización, o antes de cumplirse el plazo si experimenta cambios significativos, según lo citado en el párrafo anterior”. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye que cuando la entidad realice la actualización de un determinado bien de la subcuenta 166001-Equipo de investigación, debe efectuar la actualización de los bienes que forman parte de la misma clasificación en cumplimiento de lo establecido en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de Hechos Relacionados con las Propiedades, Planta y Equipo. No obstante, puede adoptar como política exceptuar de la actualización, los bienes cuyo costo histórico, individualmente considerado, sea inferior a treinta y cinco (35) salarios mínimos mensuales legales vigentes y los bienes que lleven menos de tres años de estar al servicio, siempre que no experimenten cambios significativos que puedan modificar su valor antes de esta fecha.

n. CONCEPTO 20098-133589. Reconocimiento de un convenio interadministrativo de comodato o préstamo de uso, suscrito entre la Contraloría Departamental y la Auditoría General de la República

CONCEPTO 20098-133589 del 27-10-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de un convenio interadministrativo de comodato o préstamo de uso, suscrito entre la Contraloría Departamental y la Auditoría General de la República.

Doctor
HERNANDO MORENO SANABRIA
Contralor Departamental del Guaviare
Contraloría Departamental del Guaviare

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133589, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. Con base en una observación planteada por la Auditoría General de la República, solicita se determine si es competencia de la Contraloría Departamental del Guaviare llevar el control y registro de las medidas cautelares que se han



practicado dentro de los procesos de responsabilidad fiscal, de acuerdo con lo establecido por la Contaduría General de la Nación el 1º de agosto de 2003, mediante concepto 20032-5591.

2. Consulta el registro contable para el adecuado reconocimiento de un convenio interadministrativo de comodato o préstamo de uso, suscrito entre la Contraloría Departamental y la Auditoría General de la República.

3. Solicita además, se indique cuál es el valor real al que se refiere la norma para la adquisición de pólizas para el amparo de la propiedad, planta y equipo.

CONSIDERACIONES

1.1. Procesos de Responsabilidad Fiscal- Recursos embargados

El artículo 354 de la Constitución Política establece que *"Habrà un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevarà la contabilidad general de la Nación y consolidarà 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 establece: *"i) Emitir conceptos y absolver consultas relacionadas con la interpretación y aplicación de las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación; j) La Contaduría General de la Nación, será la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las normas contables y sobre los demás temas que son objeto de su función normativa".*

De otra parte, con relación al proceso de responsabilidad fiscal, la Ley 42 de 1993, sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen, en el artículo 75 indica: *"La investigación es la etapa de instrucción dentro del proceso que adelantan los organismos de control fiscal, (...)".*

Parágrafo-Durante la etapa de investigación se pueden decretar medidas cautelares sobre los bienes de las personas presuntamente responsables de un faltante de recursos del Estado. El presunto responsable podrá solicitar el desembargo de sus bienes u ofrecer como garantía para que este no se decrete póliza de seguros por el valor del faltante." (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, la Ley 610 de 2000 por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de com-

petencia de las Contralorías, señala en su artículo 12: *"MEDIDAS CAUTELARES. En cualquier momento del proceso de responsabilidad fiscal se podrán decretar medidas cautelares sobre los bienes de la persona presuntamente responsable de un detrimento al patrimonio público, por un monto suficiente para amparar el pago del posible desmedro al erario, sin que el funcionario que las ordene tenga que prestar caución. Este último responderá por los perjuicios que se causen en el evento de haber obrado con temeridad o mala fe."* (Subrayado fuera de texto).

2.1. Propiedades, Planta y Equipo- Bienes de uso permanente sin contraprestación

Respecto a su consulta sobre el registro contable de los contratos de comodato, es necesario citar la normativa relacionada con la clasificación de la Contraloría Departamental del Guaviare como una entidad de gobierno general.

El artículo 2º de la Ley 330 de 1996, por la cual se desarrolla parcialmente el artículo 308 de la Constitución Política y se dictan otras disposiciones relativas a las Contralorías Departamentales establece que *"las Contralorías Departamentales son organismos de carácter técnico, dotadas de autonomía administrativa, presupuestal y contractual"*. (Subrayado fuera de texto)

Por su parte, los párrafos 22, 23 y 24 del Plan General de Contabilidad Pública con relación al entorno económico establecen que: *"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.” (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, los numerales 25 y 26 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Régimen de Contabilidad Pública, que pueden ser consultados en la página www.contaduria.gov.co, indican los registros contables a realizar para la entrega, recibo y restitución de este tipo de bienes, diferenciando entre entidades de gobierno general y empresas públicas.

2.2. Propiedades, Planta y Equipo- Pólizas de seguro

El artículo 107 de la Ley 42 de 1993 que reglamenta la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen, indica: *“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”.*

Por su parte, el literal a) del artículo 2º de la Ley 87 de 1993, mediante la cual se establecen normas para el ejercicio de control interno en las entidades y organismos del Estado, señala los objetivos del sistema de control interno, entre otros: *“Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten”.* (Subrayado fuera de texto).

El literal e) del artículo 4º, de la referida Ley determina entre otros, como elemento para el sistema de control interno la *“Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos”*, lo cual estará bajo la responsabilidad de sus directivos. (Subrayado fuera de texto).

CONCLUSIÓN

1.1. Procesos de Responsabilidad Fiscal- Recursos embargados

En primera instancia es conveniente precisar que el tratamiento contable definido por la Contaduría General de la Nación en el concepto 20032-5591 del 1º de agosto de 2003, obedece al reconocimiento, registro y revelación de los fallos con responsabilidad fiscal, que deben realizar las entidades contables públicas que resulten afectadas con el detrimento patrimonial y no la Contraloría General de la República. Dicho tratamiento se encuentra vigente en el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Ahora bien, dado que la instauración de medidas cautelares está inmersa en el desarrollo de los procesos de responsabilidad fiscal, no es competencia de este Despacho conceptuar sobre la facultad que tiene la Contraloría Departamental del Guaviare de custodiar los recursos embargados dentro de los procesos de responsabilidad fiscal.

Una vez la Contraloría Departamental del Guaviare, por intermedio de quien corresponda, establezca el procedimiento y los responsables del recaudo de salarios embargados como medida cautelar durante el proceso de responsabilidad fiscal, la Contaduría General de la Nación se pronunciará sobre el tratamiento contable para el reconocimiento de dicha operación, en los términos señalados constitucional y legalmente.

2.1. Propiedades, Planta y Equipo- Bienes de uso permanente sin contraprestación

Teniendo en cuenta la naturaleza jurídica determinada en la Ley 330 de 1996 y las características definidas en el Plan General de Contabilidad Pública para las entidades de gobierno general y las empresas públicas, la Contraloría Departamental del Guaviare forma parte de las entidades del Gobierno General, toda vez que no actúa en condiciones de mercado, y sus recursos provienen del presupuesto público. En consecuencia, debe atender las normas establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública para el reconocimiento y revelación de sus operaciones.

Dadas las características de la Contraloría Departamental del Guaviare se concluye que se trata de una entidad de gobierno general que recibe de otra entidad contable pública de gobierno general, como es el caso de la Auditoría General de la República, bienes para usarlos permanentemente sin que exista contraprestación alguna ni el traslado de la propiedad, mediante la suscripción de un contrato de comodato o préstamo de uso.

De acuerdo con lo establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Régimen de Contabilidad Pública, una vez recibidos los equipos de cómputo, la Contraloría debió reconocer la operación debitando la subcuenta 167007-Equipos de comunicación y computación de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMUNICACIÓN Y COMPUTACIÓN y, acreditando la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO.

Por su parte, la Auditoría General de la República al hacer entrega de los bienes debió registrar un débito en las subcuentas respectivas, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y, un crédito en la 167002-Equipo de computación, de la cuenta 1670-EQUIPOS DE COMU-



NICACIÓN Y COMPUTACIÓN. Si se presentó diferencia, debió registrarla en la subcuenta respectiva de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL. En caso de haberse registrado valorizaciones, debió registrarla en la subcuenta correspondiente, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y acreditó la subcuenta respectiva, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

Así mismo, el control de los bienes de uso permanente y sin contraprestación entregados, se registra en las cuentas de orden deudoras debitando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditando la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR).

2.2. Propiedades, Planta y Equipo- Pólizas de seguro

Respecto al valor que se debe tener en cuenta al momento de adquirir una póliza para el amparo de las Propiedades, Planta y Equipo, me permito informarle que no es competencia de la Contaduría General de la Nación determinarlo. En consecuencia, la entidad contable pública, de conformidad con lo establecido en la Ley 87 de 2003 debe diseñar e implementar, el sistema de control interno, el cual debe ser transversal en el desarrollo de las funciones de cometido estatal y por lo tanto, a cargo de sus directivos está la responsabilidad de velar por la adecuada administración, control y protección de los recursos.

- o. CONCEPTO 200910-135574. Reconocimiento contable del traslado de bienes entre entidades contables públicas de gobierno general y empresas

CONCEPTO 200910-135574 del 29-10-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable del traslado de bienes entre entidades contables públicas de gobierno general y empresas

Doctor
JORGE ALEJANDRO RODRÍGUEZ REINA
Contador
Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Yopal

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135574, en la cual consulta el registro contable del traslado de bienes entre entidades contables públicas, teniendo en cuenta que la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Yopal decidió transferir al Municipio de Yopal, las redes de acueducto y alcantarillado mediante un convenio interadministrativo de cesión de bienes. También solicita se le informe si el documento anexo a la consulta, sirve como soporte contable y jurídico de la cesión de los bienes. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

1.1. Traslado de bienes entre entidades contables públicas

Para responder su consulta, es oportuno indicarle que el numeral 24 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, contenido en el Manual de Pro-

cedimientos del Régimen de Contabilidad Pública define el tratamiento contable que debe darse en lo relacionado con el traslado de bienes entre entidades contables públicas.

1.2. Soportes de contabilidad

En relación con los documentos soporte de los registros contables, la Contaduría General de la Nación se pronunció al respecto en el numeral 2 del Expediente 20096-130743 de julio 7 de 2009, dirigido al doctor Ernesto Salamanca Fernández, Auditor Metrovivienda EIC, Contraloría de Bogotá, del cual anexo fotocopia.

CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto en las consideraciones, se concluye:

1.1. Traslados de bienes entre entidades contables públicas

Teniendo en cuenta que el traslado de bienes entre entidades contables públicas implica la transferencia de la propiedad, con base en el procedimiento contable para



el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Yopal, por ser la entidad que entrega los bienes, 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 que identifique la naturaleza del bien trasladado dentro de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. En caso de presentarse diferencia esta se registra debitando la subcuenta 580808-Bienes y derechos trasladados por las empresas a otras entidades contables públicas, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, puesto que se trata de una empresa pública. En caso de haberse registrado valorizaciones, se debita la subcuenta que corresponda de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN y se acredita la subcuenta que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

El Municipio de Yopal 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.

1.2. Soportes de contabilidad

Con respecto al documento soporte de los registros contables con ocasión del traslado de las redes de acueducto y alcantarillado de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Yopal al Municipio de Yopal, la Contaduría General de la Nación, ya se pronunció mediante el Expediente 20096-130743 de julio 7 de 2009, del cual anexo fotocopia, en el sentido de que las entidades, conocedoras de su operatividad, deben implementar los procedimientos administrativos de acuerdo a sus necesidades, a través de los manuales de procedimientos, mediante los cuales determinen los documentos soportes requeridos para garantizar la razonabilidad, objetividad y verificabilidad de los saldos registrados en la contabilidad en aplicación del Sistema de Control Interno Contable de la entidad, estableciendo adicionalmente los requisitos internos que requieran para el cumplimiento de la finalidad propuesta. Así las cosas, la entidad es autónoma en determinar cuáles son los documentos más idóneos de acuerdo con las normas jurídicas que permitan soportar los registros en la contabilidad y faciliten los procesos de control interno y externo.

- p. CONCEPTO 200910-135218. Reconocimiento como activos, de vehículos utilizados por el Ministerio de Relaciones Exteriores-MRE a cuyo nombre están las tarjetas de propiedad, y adquiridos por el Fondo Rotatorio del Ministerio de Relaciones Exteriores-FRMRE, a cuyo nombre están los documentos de compra.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 16-Propiedades, planta y equipo. Literal d.

- q. CONCEPTO 20099-134152. Efecto del IVA descontable en la determinación del costo histórico de propiedades, planta y equipo para el cálculo de la depreciación.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2425-Otros deudores. Literal e.

- r. CONCEPTO 200910-135300. Determinación de la vida útil de los activos.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.4. Literal b.

- s. CONCEPTO 20096-131657. Reconocimiento de bienes en mantenimiento e inservibles.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1636- Propiedades, planta y equipo en mantenimiento. Literal a.

- t. CONCEPTO 20096-130695. Inviabilidad de modificar la alícuota de depreciación, por razones de operatividad del sistema de gestión de información.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.2. Literal a.



u. CONCEPTO 20097-132164. Reconocimiento de bienes de uso permanente sin contraprestación, y de las adecuaciones al mismo

CONCEPTO 20097-132164 del 31-07-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de bienes de uso permanente sin contraprestación, y de las adecuaciones al mismo

Doctora

MARÍA DEL SOCORRO MARTÍNEZ PINTO

Profesional Especializado

Comisión de Regulación de Telecomunicaciones-CRT

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132164, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:

Manifiesta en su consulta que *“Como quiera que nuestra Entidad viene utilizando un bien que es propiedad del Ministerio de Comercio, (...) Las adecuaciones practicadas en las instalaciones se registraron en su momento y se vienen amortizando en la cuenta 1915, Obras y Mejoras en Propiedad Ajena. Desde este punto de vista, se está reconociendo plenamente en el Balance la utilización de un bien propiedad de un tercero y las erogaciones efectuadas para su mejoramiento. De igual manera, (...) los bienes recibidos en comodato, como es el caso que nos ocupa, se registraban en cuentas de orden, reconociendo de esta forma las Obligaciones Contingentes derivadas de la utilización de un bien de un tercero”*.

Por lo anterior, solicita una mayor ilustración sobre la necesidad de registrar en el Balance General los bienes recibidos de terceros, toda vez que, de una parte se han reconocido las mejoras en propiedad ajena, y de otra, se puede registrar en cuentas de orden el valor estimado del bien recibido en comodato.

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.5 de las normas técnicas relativas a los activos del Marco Conceptual 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 comer-*

ciales, 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).

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 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).

El numeral 1° del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, referente al procedimiento contable para el reconocimiento de los 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, 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”.



El numeral 25 del mismo texto normativo expresa 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 perma-

nente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO”.

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que tanto la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones-CRT como el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo se catalogan como entidades de gobierno general, y el bien recibido está siendo utilizado en forma permanente por parte de la CRT, sin que exista una contraprestación a favor del Ministerio, la CRT debe reconocer los bienes recibidos como propiedades, planta y equipo, y en consecuencia el valor correspondiente a las adecuaciones debe reconocerse como un mayor valor del bien, afectando la subcuenta respectiva de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Así las cosas, le corresponde a la entidad, con base en los registros contables realizados efectuar los ajustes necesarios para que la información refleje la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones, y teniendo en cuenta que tanto la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones-CRT como el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo se catalogan como entidades de gobierno general, y el bien recibido está siendo utilizado en forma permanente por parte de la CRT, sin que exista una contraprestación a favor del Ministerio, la CRT debe reconocer los bienes recibidos como propiedades, planta y equipo, y en consecuencia el valor correspondiente a las adecuaciones debe reconocerse como un mayor valor del bien, afectando la subcuenta respectiva de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO. Así las cosas, le corresponde a la entidad, con base en los registros contables realizados efectuar los ajustes necesarios para que la información refleje la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad y cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.



v. CONCEPTO 20097-132221. Reconocimiento bienes muebles e inmuebles entregados en comodato

CONCEPTO 20097-132221 del 31-07-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento bienes muebles e inmuebles entregados en comodato

Doctor

ALBERTO ELÍAS MAZO RUIZ

Director Operativo de Contabilidad y P.

Instituto para el Desarrollo de Antioquia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132221, en la cual consulta sobre el procedimiento contable para registrar los bienes muebles e inmuebles, entregados bajo la modalidad de contrato de comodato.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a la consulta formulada es importante referenciar la definición y otros aspectos relacionados que establece el Código Civil sobre el Contrato de Comodato o Préstamo de Uso, así:

ARTÍCULO 2200. <DEFINICIÓN Y PERFECCIONAMIENTO DEL COMODATO O PRÉSTAMO DE USO. El comodato o préstamo de uso es un contrato en que una de las partes entrega a la otra gratuitamente una especie mueble o raíz, para que haga uso de ella, y con cargo de restituir la misma especie después de terminar el uso.

Este contrato no se perfecciona sino por la tradición de la cosa.

ARTÍCULO 2201. <DERECHOS DEL COMODANTE>. El comodante conserva sobre la cosa prestada todos los derechos que antes tenía, pero no su ejercicio, en cuanto fuere incompatible con el uso concedido al comodatario.

ARTÍCULO 2202. <LIMITACIONES DEL COMODATARIO>. El comodatario no puede emplear la cosa sino en el uso convenido, o falta de convención en el uso ordinario de las de su clase.

En el caso de contravención podrá el comodante exigir la reparación de todo perjuicio, y la restitución inmediata, aun cuando para la restitución se haya estipulado plazo.

ARTÍCULO 2203. <RESPONSABILIDAD DEL COMODATARIO EN EL CUIDADO DE LA COSA>. El comodatario es obligado a emplear el mayor cuidado en la conservación de la cosa, y responde hasta de la culpa levisima.

Es, por tanto, responsable de todo deterioro que no provenga de la naturaleza o del uso legítimo de la cosa; y si este deterioro es tal, que la cosa no sea ya susceptible de emplearse en su uso ordinario, podrá el comodante exigir el precio anterior de la cosa, abandonando su propiedad al comodatario.

Pero no es responsable de caso fortuito, si no es:

1. Cuando ha empleado la cosa en un uso indebido, o ha demorado su restitución, a menos de aparecer o probarse que el deterioro o pérdida por el caso fortuito habría sobrevenido igualmente sin el uso ilegítimo o la mora.
2. Cuando el caso fortuito ha sobrevenido por culpa suya, aunque levisima.
3. Cuando en la alternativa de salvar de un accidente la cosa prestada o la suya, ha preferido deliberadamente la suya.
4. Cuando expresamente se ha hecho responsable de casos fortuitos.

De lo anterior se establece que el tratamiento contable del contrato de comodato o préstamo de uso se enmarca dentro de lo que la Contaduría General de la Nación estableció como Bienes de Uso Permanente sin contraprestación en el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

En el citado numeral, que nos permitimos transcribir, se señalan los registros contables a realizar por la entrega, recibo y restitución de este tipo de bienes, diferenciando el tratamiento contable entre entidades de gobierno general y empresas públicas.

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 contrapres-



tación 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.

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).

26. RESTITUCIÓN DE LOS BIENES DE USO PERMANENTE SIN CONTRAPRESTACIÓN.

La restitución de los bienes de uso permanente sin contraprestación de una entidad del gobierno general a otra entidad del gobierno general, se reconoce debitando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR) y 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO (CR) y la subcuenta 312531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, o la subcuenta 325531-Bienes de uso permanente sin contraprestación, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO y acreditando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien restituido, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, las subcuentas 312801-Provisiones para propiedades, planta y equipo y 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB) o las subcuentas 327001-Provisiones para propiedades, planta y equipo y 327003-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3270-PROVISIONES, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (DB). La diferencia se registra acreditando las subcuentas que correspondan, de las cuentas 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 que corresponda, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES.

La entidad que recibe los bienes los incorpora por el valor en libros de la entidad que los restituye, debitando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO y acreditando la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO.

Adicionalmente, disminuye el valor registrado en las cuentas de orden, para lo cual acredita la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debita la subcuenta 891518-Bienes entregados a terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR). La



depreciación de estos bienes se debe determinar tomando como base la vida útil restante que se estime.

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.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo anotado en las consideraciones se concluye que el tratamiento contable del contrato de comodato o préstamo de uso se enmarca dentro de lo que la Contaduría General de la Nación estableció como Bienes de Uso Permanente sin contraprestación en el numeral 25 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en el cual se establecen los registros contables, tanto de la entidad pública que entrega los bienes, como de la que los recibe.

- w. CONCEPTO 20095-129854. Vigencia del artículo 9 de la Resolución 351 de 2001, en cuanto a las excepciones a la actualización de propiedades, planta y equipo.

CONCEPTO 20095-129854 del 31-07-09

CONCEPTO 20095-129854 del 31-07-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	Subtema	1.1.1	Vigencia del artículo 9 de la Resolución 351 de 2001, en cuanto a las excepciones a la actualización de propiedades, planta y equipo.
		1.1.2	Frecuencia de las actualizaciones de propiedades, planta y equipo.
1.1.3		Inviabilidad de efectuar actualizaciones a las propiedades, planta y equipo durante las etapas de construcción o mejoras.	

Doctor

JUAN JOSÉ PÉREZ ACEVEDO

Subdirector Administrativo y Financiero

Instituto Nacional de Cancerología ESE

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20095-129854, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

- ¿El artículo 9º de la Resolución 351 de 2001 se encontraba vigente a 31 de diciembre de 2008, o en su defecto, hasta qué fecha tuvo vigencia?, ¿cuál es el alcance legal de la expresión "a juicio del representante legal"?
- La entidad durante los años 2007 y 2008 adquirió diferentes bienes y equipos médicos, los cuales quedaron

registrados en la contabilidad por su costo de adquisición en cada vigencia. Por tanto, ¿dichos bienes o equipos debieron ser objeto de actualización por avalúo técnico, teniendo en consideración que el último avalúo técnico realizado por la entidad data del año 2005 y su registro quedó incorporado en noviembre de 2005?

- En la sede hospitalaria se viene ejecutando desde el año 2007 un proyecto de reforzamiento estructural, demolición, remodelación, ampliación, construcción y dotación de nuevas áreas de atención médica, obras que están proyectadas a terminar en el año 2010. Por



tanto, ¿en el año 2008 era procedente legal y técnicamente efectuar la actualización del avalúo del bien inmueble que aún se encuentra en proceso de remodelación y construcción, es decir, sin haberse terminado todas las obras civiles y de dotación, las cuales deben concluir en el año 2010?

4. La cuenta propiedad, planta y equipo presentó variación neta entre el 2008 y el 2009 de \$13.838,7 millones, como producto del incremento en el valor de las edificaciones por las obras nuevas entregadas y del registro de los equipos adquiridos en el 2008.

Partiendo de la hipótesis que en el 2008 la entidad no realizó los avalúos técnicos, pues su último avalúo data de noviembre de 2005, ¿es procedente afirmar que la cuenta propiedad, planta y equipo está sobreestimada en \$13.838,7 millones, que es la misma suma de la variación entre el 2007 y 2008, por el solo hecho de que no se realizó el respectivo avalúo?

CONSIDERACIONES

Pregunta 1. Vigencia del artículo 9 de la Resolución 351 de 2001

El artículo 9 de la Resolución 351 de 2001 establecía que a *“A partir de la entrada en vigencia de la presente norma, los bienes muebles cuyo costo de adquisición individualmente considerado, sea inferior a 35 (Treinta y cinco) salarios mínimos legales mensuales vigentes, se reconocerán y mantendrán por su costo histórico. En todos los demás casos se reconocerán por el costo histórico, el cual, a juicio del representante legal, será objeto de actualizaciones mediante avalúos de reconocido valor técnico.*

La expresión “a juicio del representante legal” del citado artículo se refería a que si el valor por el cual aparecía registrado el bien en la contabilidad no reflejaba su realidad económica, dicha instancia debía autorizar la realización del avalúo respectivo.

Esta disposición estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, considerando que a partir del 1º de enero de 2007 empezó a regir el Régimen de Contabilidad Pública, el cual, dentro del Manual de Procedimientos, desarrolla el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. En consecuencia, la disposición vigente sobre las excepciones a la actualización está definida en el numeral 21 del citado procedimiento:

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 legales mensuales vigentes, ni de las propiedades, planta y equipo ubicados en zonas de alto riesgo”.

Pregunta 2. Frecuencia en la actualización de bienes

El numeral 20 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, establece:

“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”.

En estos términos, la actualización de las propiedades, planta y equipo debe realizarse cada tres (3) años, a partir de la última efectuada. Sin embargo, si por factores como ubicación, estado, capacidad productiva, obsolescencia y deterioro se presentan cambios significativos, debe hacerse antes de este plazo.

Preguntas 3 y 4.

Las normas técnicas relativas a las etapas de reconocimiento y revelación de los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, contenida en el numeral 9.1 del Plan General de Contabilidad Pública, expresa:

“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. (Subrayado fuera de texto).

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”.



Por su parte, los numerales 1 y 18 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo expresan:

“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.

“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. (Subrayado fuera de texto).

Tratándose de terrenos destinados a adelantar proyectos de construcción podrá aplicarse el método (técnica) resi-

dual, 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.

En estos términos, las adiciones o mejoras que se realicen en un bien deben incorporarse como mayor valor del activo, debitando la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, con contrapartida en la subcuenta 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.

CONCLUSIÓN

Pregunta 1. El artículo 9 de la Resolución 351 de 2001 estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, considerando que a partir del 1º de enero de 2007 empezó a regir el Régimen de Contabilidad Pública, el cual, dentro del Manual de Procedimientos desarrolla el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. El numeral 21 de dicho procedimiento establece expresamente las excepciones a la actualización de bienes.

La expresión “a juicio del representante legal” del citado artículo se refería a que si el valor por el cual aparecía registrado el bien en la contabilidad no reflejaba su realidad económica, dicha instancia debía autorizar la realización del avalúo respectivo.

Pregunta 2 La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con una periodicidad de tres años, a partir de la última efectuada. Sin embargo, si antes de cumplirse el 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, por factores como ubicación, estado, capacidad productiva, obsolescencia y deterioro, debe adelantarse una nueva actualización.

Por tanto, cuando se adquieran bienes, la primera actualización se realizará contados tres años a partir de su puesta



en utilización, o antes de cumplirse el plazo si experimenta cambios significativos, según lo citado en el párrafo anterior.

Preguntas 3 y 4. Las adiciones o mejoras que se realicen en un bien deben incorporarse como mayor valor del activo, para lo cual se debita la subcuenta de la cuenta que identifique la naturaleza del bien, y se acredita la subcuenta 240101-Bienes y servicios o 240601-Bienes y servicios, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NA-

CIONALES o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda.

En este sentido, un bien que se encuentra en remodelación, ampliación o construcción no es objeto de actualización mientras se encuentre en esta situación, considerando que el costo histórico será afectado por los valores de las adiciones y mejoras para la determinación del valor en libros y su comparación con el costo de reposición y el valor de realización.

X. CONCEPTO 20095-129854. Frecuencia de las actualizaciones de propiedades, planta y equipo

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 3. Literal w.

y. CONCEPTO 20095-129854. Inviabilidad de efectuar actualizaciones a las propiedades, planta y equipo durante las etapas de construcción o mejoras.

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 3. Literal w.

z. CONCEPTO 20098-133513. Viabilidad de reconocer actualización de activos recibidos, cuya propiedad es de una entidad catalogada como de gobierno general

CONCEPTO 20098-133513 del 28-08-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de reconocer actualización de activos recibidos, cuya propiedad es de una entidad catalogada como de gobierno general.
		1.1.2	Inviabilidad de reconocer actualización de activos recibidos, cuya propiedad es de una entidad catalogada como empresa pública.

Doctor
 JOSÉ FERNANDO VELÁSQUEZ LEYTON
 Jefe División Financiera
 Instituto Nacional Penitenciario-INPEC

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133513, en la cual comenta que con el fin de dar cumplimiento al Plan de Mejoramiento del Instituto Nacional Penitenciario-INPEC para el año 2008, con base en los hallazgos formulados por la Contraloría General de la República, el instituto reclasificó a cuentas de orden bienes inmuebles que son propiedad de otras entidades, los cuales se encuentran reconocidos y revelados en la cuentas 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB). Al respecto consulta si dichos bienes son objeto de avalúos.

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).

Por lo anterior, un activo (bienes inmuebles) 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 usen 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, adicionalmente para las entidades contables públicas clasificadas como de gobierno general también se reconocen en el Grupo 16 del CGC los activos (bienes inmuebles) de uso permanente recibidos sin contraprestación de otras entidades del gobierno general.

En cuanto al reconocimiento de los activos (Bienes inmuebles), la entidad debe tener en cuenta dos situaciones, a saber:

- Si la propiedad de los activos recibidos 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, porque esta 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 los mismos. En este caso, la entidad deberá informar a la entidad que

entrega el bien, para que esta realice los registros correspondientes.

- Si la propiedad de los bienes recibidos 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).

Quiere decir entonces que los activos (Bienes inmuebles) que reciba una entidad contable pública de parte de una empresa pública, bajo la figura de comodato, se reconocen con un débito en 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.

También es pertinente precisar que en desarrollo de la función administrativa o cometido estatal, el Instituto Nacional Penitenciario-INPEC es la entidad responsable de formular y ejecutar los planes y programas de gestión carcelaria y penitenciaria, ejercer la dirección, administración y control de los Centros Carcelarios y Penitenciarios del orden nacional, y atender la vigilancia interna de los mismos, a través del cuerpo de custodia y vigilancia penitenciaria nacional, o por conducto de otros cuerpos administrativos de vigilancia interna perteneciente a la Rama Ejecutiva del Estado Colombiano, particularidades que la hacen clasificar en el contexto de la caracterización del entorno del sector público colombiano, contenido en el párrafo 22 del PGCP, como una entidad pública de Gobierno General.

Ahora bien, en cuanto a la actualización de los bienes inmuebles de acuerdo con las normas específicas aplicables a los activos, en particular a las propiedades, planta y equipo, se deberá tener en cuenta lo definido en el numeral 18 del Manual de Procedimientos relativo al Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, en lo relacionado con la selección y aplicación de las metodologías para realizar el avalúo técnico, pues se 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.



Asimismo, se debe observar lo establecido en el numeral 20 del procedimiento en comento, el cual establece 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."*

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 ni el reconocimiento de contraprestación alguna. Cuando la 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, el cual puede ser el valor en libros o el establecido mediante avalúo técnico.

En el evento de que los bienes inmuebles pierdan capacidad operacional, se realicen adiciones o mejoras, se adelante su actualización o cualquier otra modificación que afecte su valor, la entidad que recibió los bienes debe realizar los registros contables correspondientes, empleando como soporte las facturas, valorizaciones y demás documentos generados. Así mismo, debe informar a la entidad propietaria de los bienes para que proceda a actualizar el valor registrado en cuentas de orden.

Por tanto, se precisa que la entidad que tiene reconocido el bien inmueble recibido en uso permanente sin contraprestación es la responsable de adelantar las actualizaciones correspondientes, dado que hacen parte de sus propiedades, planta y equipo, contribuyen al desarrollo de las funciones de cometido estatal, y por tanto deben ser objeto de actualización, mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización.

Los anteriores bienes inmuebles serán objeto de actualización con periodicidad de tres (3) años, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo, de conformidad con lo establecido en el Manual de Procedimientos relativo al Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

En el caso de los bienes inmuebles que no sean de propiedad del INPEC sino de una empresa pública, y que estén recibidos mediante contrato de comodato, se deberán reconocer con un débito en la subcuenta 991506-Bienes recibidos de terceros, de la cuenta 9915-ACREEDORAS DE CONTROL POR CONTRA (DB), y un crédito en la sub-

cuenta 934619-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS y no serán objeto de actualización o avalúos por parte del INPEC, sino de la empresa pública propietaria de los bienes inmuebles.

CONCLUSIÓN

Con base en las normas expuestas se precisa que los bienes inmuebles de uso permanente sin contraprestación son los que entrega una entidad pública a otra sin que medie el traslado de propiedad ni el reconocimiento de contraprestación alguna. Cuando la 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, el cual puede ser el valor en libros o el establecido mediante avalúo técnico.

Si los bienes inmuebles pierden capacidad operacional, se les realizan adiciones o mejoras, se adelanta su actualización o cualquier otra modificación que afecte su valor, la entidad que recibió los bienes debe realizar los registros contables correspondientes, empleando como soporte las facturas, valorizaciones y demás documentos generados. Así mismo, debe informar a la entidad propietaria de los bienes para que proceda a actualizar el valor registrado en cuentas de orden.

Por tanto, se precisa que la entidad que tiene reconocido el bien inmueble recibido en uso permanente sin contraprestación es la responsable de adelantar las actualizaciones correspondientes, dado que hacen parte de sus propiedades, planta y equipo, contribuyen al desarrollo de las funciones de cometido estatal, y por tanto deben ser objeto de actualización, mediante la comparación del valor en libros con el costo de reposición o el valor de realización.

Los anteriores bienes inmuebles serán objeto de actualización con periodicidad de tres (3) años, y el registro debe quedar incorporado en el período contable respectivo, de conformidad con lo establecido en el Manual de Procedimientos relativo al Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo. En el caso de los bienes inmuebles que no sean de propiedad del INPEC sino de una empresa pública, y que estén recibidos mediante contrato de comodato, se deberán reconocer mediante un débito en 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 y no serán objeto de actualización o avalúos por parte del INPEC, sino de la empresa pública propietaria de los bienes inmuebles.



- aa. CONCEPTO 20098-133513. Inviabilidad de reconocer actualización de activos recibidos, cuya propiedad es de una entidad catalogada como empresa pública.

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 3. Literal z.

- bb. CONCEPTO 20098-133324. Reconocimiento por parte de una entidad de gobierno general de maquinaria entregada mediante contrato de comodato, que no se encontraba previamente registrada en la contabilidad.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. 8347- Bienes entregados a terceros. Literal a.

- cc. CONCEPTO 20097-132849. Reconocimiento de recursos entregados por la Gobernación de Atlántico para la realización de obras y mejoras en materia de acueductos, alcantarillados y construcción de redes eléctricas en los municipios del Atlántico, así como para la construcción, ampliación y mejoramiento de la infraestructura física de las escuelas y colegios departamentales.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Grupo 16- Propiedades, planta y equipo. Literal i.

- dd. CONCEPTO 20098-133768. Reconocimiento de bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos por la Universidad Nacional, de la empresa ISAGÉN.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 1.3. Literal b.

- ee. CONCEPTO 20099-134469. Reconocimiento de las valorizaciones realizadas a bienes inmuebles

CONCEPTO 20099-134469 del 24-09-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las valorizaciones realizadas a bienes inmuebles

Doctora
EVANGELINA RODRÍGUEZ CONTRERAS
Directora Financiera Contabilidad
EMPRESA DE ACUEDUCTO Y ALCANTARILLADO DE BOGOTÁ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20099-134469 en la cual consulta sobre el tratamiento contable que debe darse a las valorizaciones realizadas a los bienes inmuebles.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su comunicación, debemos remitirnos al numeral 9.1.1.5 de Régimen de Contabilidad Pública, el cual en relación con la valoración de las Propiedades, planta y equipo en su párrafo 713 establece que *"Deben reconocerse provisiones o valorizaciones cuando el valor en libros de los bienes difiera del costo de reposición o del valor de realización"*.

A su vez, el numeral 18 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pú-

blica-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 valoración. 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”.

Así mismo, el numeral 19 del mismo capítulo, expresa en relación con el registro de la actualización que *“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)”.*

El numeral 20 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 incor-*

porado 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”.

En ese orden de ideas y teniendo en cuenta que la Resolución 045 de 2002 no se encuentra vigente, corresponde a la entidad contable pública seleccionar y aplicar el método de actualización que permita reflejar, de forma razonable, el valor de los bienes, para lo cual, debe realizar avalúos técnicos cada 3 años con personal propio, con personas naturales o jurídicas especializadas en el tema o con el apoyo de entidades oficiales, o mediante la utilización de precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que corresponde a la entidad contable pública seleccionar y aplicar el método de actualización que permita reflejar, de forma razonable, el valor de los bienes. Para el efecto, la entidad debe realizar avalúos técnicos con personal propio, con personas naturales o jurídicas especializadas en el tema o con el apoyo de entidades oficiales, o mediante la utilización de precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados.

La actualización de las propiedades, planta y equipo debe efectuarse con una periodicidad de tres años; no obstante, deberá efectuarse antes de este plazo, si a juicio del Representante Legal el valor registrado en la contabilidad no refleja su realidad económica.

Para el reconocimiento y revelación contable de la actualización de las propiedades, planta y equipo, la entidad debe seguir lo señalado en el numeral 19 del Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP.

ff. CONCEPTO 20099-134498. Inviabilidad de efectuar el traslado de terrenos y edificaciones de propiedad de la Aeronáutica Civil y que SATENA usufructúa mediante contrato de comodato, como consecuencia de lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, para los bienes de uso permanente sin contraprestación.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 1.3. Literal c.



gg. CONCEPTO 20099-135084. Inviabilidad de reconocer como activos los bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos en forma parcial

CONCEPTO 20099-135084 del 13-10-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer como activos los bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos en forma parcial
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	9346 Bienes recibidos de terceros
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de bienes recibidos de particulares para su uso o explotación

Doctora

SHIRLEY BOCANEGRA LÓPEZ

MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-135084, relacionada con los bienes que recibe el Ministerio de Defensa Nacional para su uso, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en la misma plantea las siguientes situaciones:

1. A través de la firma de un acta de compromiso una Unidad Ejecutora del Ministerio de Defensa Nacional está haciendo uso de una parte de un predio del Ministerio de Transporte en la ciudad de Barranquilla. ¿Cuál es el procedimiento contable para su reconocimiento?
2. Una Unidad Ejecutora del Ministerio de Defensa Nacional está haciendo uso de una parte de un predio del Cerrejón (Empresa particular). ¿Esta situación tendría afectación en la contabilidad del Ministerio de Defensa Nacional?

CONSIDERACIONES

1. Parte de un activo recibido para uso permanente sin contraprestación

El numeral 9.1.1.5 de las normas técnicas relativas a los activos del Marco Conceptual 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-RCP, que trata sobre 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".*

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública no considera como activos los bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos en forma parcial, el Ministerio de Defensa Nacional no debe reconocer en su contabilidad la parte del terreno que recibe del Ministerio de Transporte. No obstante lo anterior, la entidad debe revelar este hecho mediante información cualitativa en las notas a los estados contables.

2. Bienes recibidos de particulares

De conformidad con el numeral 9.1.1.5 de las normas técnicas relativas a los activos del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, citado en el numeral 1 de la consulta, se concluye que un bien inmueble es reconocido como propiedades, planta y equipo, en el Grupo 16 del Catálogo Ge-



neral 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. En ese sentido, la entidad no debe incorporar en sus activos los bienes de propiedad de terceros que utiliza en desarrollo de sus funciones de cometido estatal.

No obstante lo anterior, el numeral 2.9.1.5 de las normas técnicas relativas a las cuentas de orden del 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, la descripción de la cuenta 9346-BIENES RECIBIDOS DE TERCEROS dispone que esta *"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"*.

Por lo cual, los bienes que recibe el Ministerio de Defensa Nacional de particulares, como es el caso de la parte del predio del Cerrejón, debe reconocerlos en cuentas de orden acreedoras de control afectando 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. Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública no considera como activos los bienes de uso permanente sin contraprestación recibidos en forma parcial, el Ministerio de Defensa Nacional no debe reconocer en su contabilidad la parte del terreno que recibe del Ministerio de Transporte. No obstante lo anterior, la entidad debe revelar este hecho mediante información cualitativa en las notas a los estados contables.

2. Las propiedades, planta y equipo corresponden a los bienes de propiedad de la entidad, que son utilizados en la prestación de servicios, en la producción de bienes, o en la administración del ente público, que no están destinados para la venta y su vida útil excede de un año, y 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 lo cual, de conformidad con lo anterior, no es procedente que la entidad incorpore a sus activos los bienes recibidos de particulares para su uso o explotación.

Los bienes que recibe el Ministerio de Defensa Nacional de particulares, como es el caso de la parte del predio del Cerrejón, 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).

hh. CONCEPTO 200911-137248. Reconocimiento de la diferencia entre el costo de reposición o el valor de realización con el valor en libros de propiedad, planta y equipo

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1999-Valorizaciones. Literal d.

ii. CONCEPTO 200910-135912. Reconocimiento de depreciación y amortización de las Propiedades, planta y equipo en el Instituto de Financiamiento, Promoción y Desarrollo de Ibagué –INFIBAGUÉ.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 1.3. Literal d.

jj. CONCEPTO 200911-136467. Reconocimiento de depreciación de Propiedades, planta y equipo que incluye las redes de acueducto y alcantarillado de todo el municipio.

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 8. Literal b.

kk. CONCEPTO 200911-137272. Definición del cálculo de la depreciación y la vida útil restante de un bien recibido en calidad de bien de uso permanente sin contraprestación, y viabilidad de reconsiderar la vida útil de un inmueble que está sufriendo deterioro.



Ver: III. Catálogo General de Ctas. Grupo 16- Propiedades, planta y equipo. Literal k.

II. CONCEPTO 200912-138509. Reconocimiento de actualizaciones de valor de propiedades, planta y equipo

CONCEPTO 200912-138509 del 28-12-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de actualizaciones de valor de propiedades, planta y equipo.
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1999 Valorizaciones
		1.2	5307 Provisión para protección de propiedades, planta y equipo.,
	Subtema		Reconocimiento de la diferencia entre el valor de realización o el costo de reposición y el valor en libros de propiedad, planta y equipo

Doctora
LINA SALINAS MORÓN
lieva845@hotmail.com

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-138509, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

Manifiesta en su comunicación que *“en el año 2003 en una empresa de servicios públicos del orden oficial, contrataron un avalúo de redes de acueducto y alcantarillado. Para el año 2008 en el proceso de depuración contable, se detectó que este avalúo no estaba incluido en la contabilidad de la empresa. Las redes de acueducto tenían un valor en libros de \$1.863.464.149 y el avalúo arrojó un valor de \$2.708.079.877; en las redes de alcantarillado el valor en libros sería de \$6.084.932.208 y en libros está de \$3.860.582.17”*. Por lo anterior consulta si para depurar estos valores no incluidos en la contabilidad en el proceso de depuración contable se puede amortizar a un período de tres años en un comprobante mensual para llevar el valor real el rubro de redes.

CONSIDERACIONES

En relación con el entorno económico, el 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”*.

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 anteriormente para las empresas públicas, se concluye que las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios están catalogadas dentro de este género.

El numeral 9.1.1.5 de las normas técnicas relativas a los activos del Marco Conceptual del Régimen de Contabilidad Pública-RCP señala 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. (...)”*.

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. (...)”. (Subrayado fuera de texto).

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

Así mismo, el numeral 19 del mismo capítulo, expresa en relación con el registro de la actualización que: *"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)".*

A su vez, en relación con la frecuencia de las actualizaciones, el numeral 20 de la norma referenciada 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".

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios están catalogadas como empresas públicas, se concluye que si el avalúo realizado a las redes de acueducto y alcantarillado arroja como resultado una valorización, la entidad debe reconocer la diferencia entre el valor de realización o el costo de reposición y el valor en libros afectando la subcuenta 199965-Redes, líneas y cables, de la cuenta 1999-VALORIZACIONES, con contrapartida en la subcuenta 324065-Redes, líneas y cables, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, previa disminución de la provisión si existiere.

Por el contrario, si producto del avalúo realizado el valor de realización o costo de reposición es menor al valor en libros, la entidad debe reconocer la diferencia generada mediante un débito a la subcuenta 530707-Redes, líneas y cables, de la cuenta y un crédito a la subcuenta 169505-Edificaciones, de la cuenta 1695-PROVISIONES PARA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, previa disminución de la valorización y el superávit por valorización si existiere.

Ahora, teniendo en cuenta que el último avalúo realizado a las Propiedades, planta y equipo se efectuó en el año 2003, la entidad debe incorporar de manera transitoria los saldos resultantes del avalúo conforme se señala en los párrafos anteriores, y considerando que el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las Propiedades, planta y equipo señala que su actualización debe efectuarse con una periodicidad de tres años, proceder a realizar un nuevo avalúo con el fin de que la información contable revele razonablemente la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad.

En ese sentido, no es viable que la entidad amortice dicho valor como lo señala en su comunicación, toda vez que esto iría en contra de la norma técnica y el procedimiento para el reconocimiento de las Propiedades, planta y equipo.

4. RECURSOS NATURALES NO RENOVABLES Y DE LAS INVERSIONES Y GASTOS RELACIONADOS CON ESTOS RECURSOS

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina



5. LOS PROCESOS JUDICIALES, LAUDOS ARBITRALES, CONCILIACIONES EXTRAJUDICIALES, Y EMBARGOS DECRETADOS Y EJECUTADOS SOBRE LAS CUENTAS BANCARIAS

- a. CONCEPTO 20093-127320. Reconocimiento de pérdidas en la actualización de inversiones en títulos TES, teniendo en cuenta que según el Decreto 1525 de 2008, las entidades estatales no pueden registrar pérdida por concepto de capital.

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 1. LITERAL a.

- b. CONCEPTO 200811-121163. Inviabilidad de reconocimiento de títulos de depósito judicial por parte de entidad demandante-Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

CONCEPTO 200811-121163 del 29-01-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias.
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocimiento de títulos de depósito judicial por parte de entidad demandante-Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Doctora
MARINA MONTES ÁLVAREZ
Jefe Oficina Asesora Jurídica
Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200811-121163 en la cual consulta el tratamiento contable para la contabilización de los depósitos judiciales y su eventual devolución al titular en el caso que este concurra a reclamarlos.

Informa en su comunicación que: "1. Los títulos de depósito judicial son documentos representativos de sumas de dinero que se constituyen a favor de la administración investigada de jurisdicción coactiva, por las entidades bancarias o financieras donde reposan recursos de propiedad de los deudores, en cumplimiento de órdenes de embargo expedidas como medida preventiva dentro de los procesos de cobro coactivo que adelanta la administración en ejercicio de la jurisdicción coactiva.

2. (...), hay casos en los que una vez finalizado el proceso de cobro, existen títulos de depósito judicial, frente a los cuales no ha sido posible su aplicación o que no han sido reclamados por su titular por cuanto no ha sido posible su localización.

3. Con motivo de la expedición de la Ley 1066 de 2006 y del Decreto reglamentario 4473 del mismo año, el procedimiento de cobro administrativo coactivo se regula por el Estatuto Tributario Nacional. El cual al hacer referencia a los depósitos judiciales dispone:

ARTÍCULO 843-2. APLICACIÓN DE DEPÓSITOS. <Artículo adicionado por el artículo 104 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Los títulos de depósitos que se efectúen a favor de la Administración de Impuestos Nacionales y que correspondan a procesos administrativos de cobro, **adelantados por dicha entidad**, que no fueren reclamados por el contribuyente dentro del año siguiente a la terminación del proceso, así como aquellos de los cuales no se hubiere localizado su titular, ingresarán como recursos del **Fondo de Gestión Tributaria** (Negrilla fuera de texto).

4. De acuerdo a los supuestos contenidos en la norma citada, es claro esta resulta ser de exclusiva aplicación por parte de la DIAN, sin que sea viable su aplicación por parte del Grupo de Cobro Persuasivo y Jurisdicción Coactiva de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Por lo anterior, existe un vacío jurídico que requiere regulación, a fin de solucionar los casos en los que no es posible aplicar los títulos de depósito judicial o no se pueden devolver a su titular".

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

Para responder su consulta, es oportuno indicarle que el título judicial se constituye a órdenes de un despacho judicial por el demandado (a) o por un tercero a nombre de este



y no del demandante, en este caso la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Por su parte, la Contaduría General de la Nación, mediante la Resolución 356 de 2007 adoptó el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública que contiene el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados.

Ahora, el artículo 7° de la Ley 66 de 1993 establece que el "(...) Consejo Superior de la Judicatura ejercerá el debido control sobre las autoridades judiciales con el fin de que se constituyan y decreten en debida forma los depósitos judiciales, multas y demás recursos a que se refiere la presente ley, y asimismo, para que se realicen las consignaciones correspondientes".

Asimismo, mediante el Acuerdo 1676 de 2002 el Consejo Superior de la Judicatura reguló los diferentes aspectos tendientes a un manejo eficiente de los títulos de depósito judicial, que respecto al pago de los títulos judiciales dispone "(...) SEXTO.- ORDEN DE PAGO. Únicamente podrá

disponerse de los depósitos judiciales en virtud de providencia judicial, comunicada al Banco por medio de oficio".

De lo anotado, se colige que los depósitos judiciales se librarán únicamente al beneficiario o a su apoderado, en los términos del artículo 70 del Código de Procedimiento Civil, previo a la providencia judicial. Por lo tanto, no hay lugar a su reconocimiento contable por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Como se pronunció la Contaduría General de la Nación mediante expediente 20051-1031, en el sentido de que la contabilización de los títulos de depósito judicial la efectúa el Consejo Superior de la Judicatura para control.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que la contabilización de los títulos de depósito judicial la efectúa el Consejo Superior de la Judicatura. Por lo tanto, no procede el reconocimiento en los estados contables de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, teniendo en cuenta que el título judicial que se constituye es a órdenes de un despacho judicial y no del demandante.

- c. CONCEPTO 20091-124562. Reconocimiento de apertura de títulos judiciales de embargos al Ministerio de Educación Nacional, por procesos contra el Fondo de Prestaciones del Magisterio e inviabilidad de reconocerlos en la cuenta 1416-Préstamos Gubernamentales Otorgados.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1470-Otros deudores. Literal e.

- d. CONCEPTO 20092-125007. Reconocimiento de pérdidas en la actualización de portafolios de inversión, teniendo en cuenta que según el Decreto 1525 de 2008, las entidades estatales no pueden registrar pérdida por concepto de capital.

Ver: B. Marco Conceptual. Numeral 9.6. Literal a.



e. CONCEPTO 20092-125713. Reconocimiento de litigios y demandas

CONCEPTO 20092-125713 del 25-02-09

1-3	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias.
	Subtema	1.1.1 1.1.2 1.1.3	Reconocimiento de litigios y demandas. Inviabilidad de reconocer en la contabilidad del Ministerio de Interior y de Justicia la información presentada por las entidades a través del Formato Único de Actividad Litigiosa del Estado. Normatividad contable de litigios y demandas.

Doctora
MARÍA INÉS MORA C.
Profesional Especializado
Oficina de Control Interno
Ministerio del Interior y de Justicia

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-125713, relacionada con el reconocimiento, registro y presentación de la información relacionada con los procesos litigiosos del Ministerio del Interior y de Justicia, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. ¿El pasivo valorado conforme al Formato Único de Actividad Litigiosa del Estado (Directiva Presidencial 01 de 2004 y Decreto 1785 de 2007), es el que se debe registrar en la contabilidad mediante cuentas de orden?
2. ¿Por el hecho de que el Ministerio del Interior y de Justicia consolida los Formatos Únicos de todas las entidades, a través de la Dirección de Defensa Judicial de la Nación, significa que deba registrar en su contabilidad la contingencia de todas las entidades que reportan, o solo debe registrar las del Ministerio?
3. ¿En qué Instructivo, Circular o Norma de la Contaduría General de la Nación se establece el procedimiento relacionado con la contabilización de los litigios o demandas a favor y en contra de la entidad?

CONSIDERACIONES

1. Reconocimiento de litigios y demandas

El numeral 1 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, señala que

"Los procesos judiciales son el 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.

Los procesos judiciales, los arbitrajes y las conciliaciones extrajudiciales pueden constituirse en derechos u obligaciones, dependiendo de si las pretensiones económicas son a favor o en contra de la entidad".

Así mismo, el numeral 3, del Capítulo V, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP en relación con el reconocimiento de obligaciones establece que *"Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR EL CONTRARIO (DB)".*

Por lo anterior, los procesos en contra de la entidad pueden reconocerse de acuerdo con la evaluación del riesgo que determine la condena de la entidad, según el estado o la



instancia del proceso o con base en metodologías de reconocido valor técnico.

Así las cosas, con la notificación de la demanda, la entidad constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 9120-LITIGIOS Y DEMANDAS, y un débito en la subcuenta 990505-LITIGIOS Y DEMANDAS, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo se determina que la probabilidad de ocurrencia es posible, se reconoce un pasivo estimado, registrando un débito en la subcuenta 531401-LITIGIOS O DEMANDAS, y un crédito en la subcuenta 271005-LITIGIOS Y DEMANDAS. Cuando existe diferencia en el monto de la provisión para contingencias producto de subestimaciones o sobrestimaciones debe procederse a la contabilización del ajuste por la diferencia afectando las cuentas de actividad, financiera, económica y social.

Ahora, con la sentencia condenatoria definitiva, la entidad procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real.

En ese orden de ideas, el valor a reconocer en relación con los procesos litigiosos en contra de la entidad debe corresponder al estado de cada proceso, bien sea como una obligación contingente, una provisión por contingencia o un pasivo real, siempre y cuando estén enmarcados en los criterios dados en la Norma Técnica y el Manual de Procedimientos. En ese sentido, el valor a incluir en el Formato Único de Actividad Litigiosa del Estado, debe corresponder al valor establecido en cada etapa de cada proceso de conformidad con las Normas Técnicas y el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

2. Consolidación de la información a través del Formato Único de Actividad Litigiosa del Estado

En relación con la información que reporta el Ministerio del Interior y de Justicia a través del Formato Único de Actividad Litigiosa del Estado, este deberá ser presentado de conformidad con los requerimientos establecidos por la autoridad competente, para su diligenciamiento. Ahora, el Ministerio del Interior y de Justicia debe reconocer en su contabilidad solamente los litigios y demandas que tengan que ver con el normal desarrollo de su cometido estatal.

3. Normatividad contable de litigios y demandas

Mediante la Resolución 356 de 2007, la Contaduría General de la Nación expidió el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, del cual también hacen parte el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) y la Doctrina Contable Pública. En el Capítulo V del mencionado Manual, se estableció 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, el cual puede ser consultado en el link "*Régimen de Contabilidad Pública*" de la página web www.contaduria.gov.co.

CONCLUSIÓN

1. El valor a reconocer en relación con los procesos litigiosos en contra de la entidad, debe corresponder al estado de cada proceso, bien sea como una obligación contingente, una provisión por contingencia o un pasivo real, siempre y cuando estén enmarcados en los criterios dados en la Norma Técnica y el Manual de Procedimientos. En ese sentido, el valor a incluir en el Formato Único de Actividad Litigiosa del Estado, debe corresponder al valor establecido en cada etapa de cada proceso de conformidad con las Normas Técnicas y el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

2. En relación con la información que reporta el Ministerio del Interior y de Justicia a través del Formato Único de Actividad Litigiosa del Estado, este deberá ser presentado de conformidad con los requerimientos establecidos por la autoridad competente, para su diligenciamiento. Ahora, el Ministerio del Interior y de Justicia debe reconocer en su contabilidad solamente los litigios y demandas que tengan que ver con el normal desarrollo de su cometido estatal.

3. Mediante la Resolución 356 de 2007, la Contaduría General de la Nación expidió el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, del cual también hacen parte el Plan General de Contabilidad Pública-PGCP y la Doctrina Contable Pública; y en el Capítulo V del mencionado Manual, se estableció 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, el cual puede ser consultado en el link "*Régimen de Contabilidad Pública*" de la página web www.contaduria.gov.co.

f. CONCEPTO 20092-125713. Inviabilidad de reconocer en la contabilidad del Ministerio de Interior y de Justicia la información presentada por las entidades a través del Formato Único de Actividad Litigiosa del Estado.

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 5. Literal e.



g. CONCEPTO 20092-125713. Normatividad contable de litigios y demandas

Ver: D. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 5. Literal e.

h. CONCEPTO 200910-135588. Reconocimiento de provisión para contingencias derivadas de procesos judiciales

CONCEPTO 200910-135588 del 29-10-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de provisión para contingencias derivadas de procesos judiciales

Doctora

SOLEDAD MATIZ PINZÓN

Coordinadora del Área de Contabilidad

INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS (INVÍAS)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135588, relacionada con los procesos judiciales que se instauran en contra de la entidad. Al respecto, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que en la misma plantea la siguiente situación:

Manifiesta en su comunicación que *“En la actualidad el Instituto ha venido provisionando los procesos, uno a uno en un porcentaje determinado y establecido mediante Resolución, hecho que se refleja en las notas a los Estados Contables, no obstante al revisar el procedimiento observamos que la provisión debe hacerse por el 100% y por lo tanto tenemos que entrar a hacer un ajuste que impactaría el resultado del ejercicio, llegando incluso a registrar pérdidas, dado que permanentemente instauran demandas contra la entidad con pretensiones bastante altas”*.

Por lo anterior, solicita se revise el procedimiento teniendo en cuenta los siguientes fundamentos:

“Establecer la probabilidad de ocurrencia de que los fallos se produzcan a favor o en contra es muy difícil porque la Entidad siempre busca ganar los procesos pero estadísticamente el resultado es adverso en un porcentaje bastante alto, pero que no significa que sea del 100%; en ocasiones el fallo en primera instancia es condenatorio, y el segundo puede ser a favor, o viceversa y este hecho no se ha considerado en el procedimiento, fundamentalmente cuando el primer fallo es a favor, que implicaría cancelar la provisión, para luego reconocer directamente el pasivo en el evento de que el segundo fallo sea en contra.

De acuerdo con lo anterior, consideramos prudente que se establezca un sistema de provisión que contemple no la

probabilidad de ocurrencia de que los fallos sean desfavorables a la Entidad, sino el tiempo que duran los procesos, lo que implica que la provisión se calcule proporcionalmente al número de años promedio que se estima dura el proceso y que cuando se alcance el 100% se cancele el valor en las cuentas de orden, o que estas se vayan disminuyendo en el porcentaje de la provisión, de manera tal que la sumatoria de la cuenta de orden más el pasivo estimado corresponda al valor total de las pretensiones.

Esto en razón a que conforme lo establece el procedimiento, la provisión se hace por el 100% de la pretensión, generándose un impacto bastante alto sobre los estados financieros en el período en que se determina la contingencia, cuando su fallo por lo general dura más de 5 años.

Otra posibilidad sería que por cada tipo de proceso (reparación directa, contractual, laboral, etc.) se establezca un porcentaje que se aplica sobre el valor total de las pretensiones y no una a una, y que en la medida en que fallan en contra de la entidad se reclasifique el valor correspondiente al pasivo real, cuidando siempre que el estimado sea el valor porcentual establecido en las pretensiones. En este evento el total de las pretensiones se reflejaría siempre en cuentas de orden”.

CONSIDERACIONES

El numeral 7° del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) respecto a las características cualitativas de la información contable, expresa 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. Las características cualitati-*



vas que garantizan la confiabilidad 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)

El numeral 8° de los principios de Contabilidad Pública, contenidos en el mismo texto normativo, establece en relación con el principio de medición, que "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". (Subrayado fuera de texto).

El mismo numeral señala, respecto del 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 período actual o en períodos anteriores". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 9.1.2.6 de las Normas técnicas relativas a los pasivos establece 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". (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, el numeral 9.1.4.2 de las Normas técnicas relativas a las cuentas de actividad financiera, económica, social y ambiental expresa en relación con el reconocimiento de los gastos estimados, que "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". (Subrayado fuera de texto).

El Catálogo General de Cuentas (CGC) contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS "Representa el valor provisionado justificable, confiable y cuantificable, para atender 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".

Así mismo, indica que la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS "Representa el valor estimado, justifi-

cable y cuya medición monetaria sea confiable, de obligaciones a cargo de la entidad contable pública, ante la probable ocurrencia de eventos que afecten su situación financiera. Tal estimación deberá adelantarse mediante procedimientos de reconocido valor técnico, y no será aplicable a las obligaciones contingentes que cuenten con contragarantías, o sobre las cuales exista la opción de emprender procesos ejecutivos de recuperación. Dichos eventos se deberán reconocer en las respectivas cuentas de orden hasta tanto sean considerados como eventuales o remotos".

De otra parte, el numeral 3° del Capítulo V del Título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual señala 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, determina que "Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005 Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas".

Por lo anterior, para el caso objeto de su consulta, y con base en los principios de medición y prudencia, los gastos por provisiones representan el valor de las estimaciones que debe efectuar el ente público para cubrir contingencias de pérdidas o gastos futuros, como consecuencia del proceso operacional o actividades permanentes que lleve a cabo la entidad, con el fin de que la información contable sea confiable, relevante y comprensible y, por lo tanto, refleje la realidad financiera, económica, social y ambiental de la entidad, contribuyendo de esta forma a satisfacer las necesidades informativas de los distintos usuarios.

En ese sentido, los procesos en contra de la entidad deben reconocerse de acuerdo con la evaluación del riesgo que determine la condena de la entidad, según el estado o la instancia del proceso o con base en metodologías de reconocido valor técnico.

En ese orden de ideas, con la notificación de la demanda la entidad constituye una responsabilidad contingente, posteriormente si como resultado de la evaluación del riesgo se determina que la contingencia es probable, se debe reconocer el pasivo estimado y, finalmente, con la sentencia condenatoria definitiva la entidad debe reconocer el pasivo real. Ahora, si la sentencia es a favor de la entidad deben ajustarse las cuentas afectadas durante el proceso cancelando las cuentas de orden o los pasivos estimados según corresponda.



De lo anterior, se denota que el reconocimiento de la provisión es producto de la valoración de los riesgos inherentes a cada proceso, en las distintas instancias, por lo cual, una vez se establezca que la contingencia es probable, debe reconocerse, en ese momento, el gasto por provisión aplicando el porcentaje que se haya estimado en la valoración del riesgo, lo cual no significa necesariamente que sea del 100%, o que deba existir un fallo en primera instancia para proceder al reconocimiento del pasivo estimado.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones, el valor a reconocer en relación con los procesos litigiosos en contra de la entidad debe corresponder al estado de cada proceso, bien sea como una obligación contingente, una provisión por contingencia o un pasivo real, siempre y cuando estén enmarcados en los criterios dados en la Norma Técnica y el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

Así las cosas, con la notificación de la demanda, la entidad constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a la subcuenta correspondiente de la cuenta 9120-LITIGIOS Y DEMANDAS, y un débito en la subcuenta 990505-LITIGIOS Y DEMANDAS, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB), por el valor de la pretensión económica del demandante.

Posteriormente, si como resultado de la evaluación del riesgo, en cada etapa del proceso, se determina que la contingencia es probable, se reconoce un pasivo estimado, registrando un débito en la subcuenta 531401-Litigios o demandas, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGEN-

CIAS, y un crédito en la subcuenta 271005-Litigios y demandas, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS. Cuando existe diferencia en el monto de la provisión para contingencias producto de subestimaciones o sobrestimaciones debe procederse a la contabilización del ajuste por la diferencia afectando las cuentas de actividad, financiera, económica y social. Adicionalmente, una vez reconocido el pasivo estimado debe cancelar los saldos reconocidos en las cuentas de orden acreedoras contingentes.

Ahora, con la sentencia condenatoria definitiva, la entidad procede al registro del crédito judicial reconocido como un pasivo real, para lo cual reconoce un débito a la subcuenta 271005-Litigios y demandas, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias, o 246003-Laudos arbitrales y procesos extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

Finalmente, dado que el procedimiento contable en cuestión interpreta, entre otros, los principios de prudencia y medición que se observan para este caso una relación sistemática entre los principios de contabilidad, las normas técnicas y el procedimiento específico y que el reconocimiento de los pasivos estimados dependerá de la valoración de los riesgos realizada por la entidad, con la cual se determina si la contingencia es probable, eventual o remota, consideramos entonces que dicho tratamiento interpreta la realidad de los procesos judiciales, laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, por lo que no se observa en la solicitud elementos que permitan adelantar acciones orientadas a revisar el procedimiento vigente.



- i. CONCEPTO 200910-135837. Reconocimiento por parte del INVÍAS y de la Defensoría del Pueblo del incentivo previsto en la Ley 472 de 1998, por la instauración de Acciones Populares en contra del INVÍAS, y del porcentaje que se destina al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos que está a cargo de la Defensoría del Pueblo. Tratamiento de las operaciones recíprocas entre dichas entidades

CONCEPTO 200910-135837 del 04-12-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE	
		2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
Tema		1.1		Procedimiento relativo al reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias.
		2.1	1470	Otros deudores/Reglas de eliminación de operaciones recíprocas
		2.2	2425	Acreedores/Reglas de eliminación de operaciones recíprocas
		2.3	2460	Créditos judiciales
		2.4	4110	No tributarios
Subtema			Reconocimiento por parte del INVÍAS y de la Defensoría del Pueblo del incentivo previsto en la Ley 472 de 1998, por la instauración de Acciones Populares en contra del INVÍAS, y del porcentaje que se destina al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos que está a cargo de la Defensoría del Pueblo. Tratamiento de las operaciones recíprocas entre dichas entidades	

Doctora
SOLEDAD MATIZ PINZÓN
Coordinadora del Área de Contabilidad
Instituto Nacional de Vías (INVÍAS)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135837, en la cual consulta el registro contable del incentivo previsto en la Ley 472 de 1998, por la instauración de acciones populares, y del porcentaje que se destina al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos que está a cargo de la Defensoría del Pueblo, en virtud de la misma providencia. Lo anterior, teniendo en cuenta que se generan saldos por conciliar entre el Instituto Nacional de Vías (INVÍAS) y la Defensoría del Pueblo, y que INVÍAS reconoció un gasto extraordinario por la sentencia proferida por el Juez. Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 39 de la Ley 472 de 1998, por la cual se desarrolla el artículo 88 de la Constitución Política de Colombia en relación con el ejercicio de las acciones populares y de grupo y se dictan otras disposiciones, indica con respecto a los incentivos que *“El demandante en una acción popular tendrá derecho a recibir un incentivo que el juez fijará entre diez (10) y ciento cincuenta (150) salarios mínimos mensuales. (...)”*.

El numeral quinto del aparte resolutivo de la Sentencia 158 del 4 de diciembre de 2008, proferida por el Juzgado Ter-

cerio Administrativo del Circuito de Patía, aportada por el INVÍAS para su análisis, señala: *“CONDENAR al MUNICIPIO DE PATÍA (C) y al INSTITUTO NACIONAL DE VÍAS (INVÍAS), a pagar en forma proporcional favor (sic) del accionante el incentivo previsto en el artículo 40 sic de la Ley 472 de 1998, en cuantía de 10 salarios mínimos legales mensuales de los cuales el 5% de su valor será destinado al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos que está a cargo de la Defensoría del Pueblo”*. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la normativa contable, el numeral 1 del procedimiento relativo al reconocimiento y revelación de los procesos judiciales, laudos arbitrales, conciliaciones extrajudiciales, y embargos decretados y ejecutados sobre las cuentas bancarias, del Régimen de Contabilidad Pública, indica que *“Los procesos judiciales son el 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”*.

El numeral 3 del citado procedimiento señala, con respecto al reconocimiento de obligaciones, que *“Las demandas, arbitrajes y conciliaciones extrajudiciales que se interpongan*



contra la entidad contable pública deben reconocerse en cuentas de orden acreedoras contingentes. Para el efecto, con la notificación de la demanda, o de acuerdo con los procedimientos definidos según se trate de un arbitraje o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública constituye la responsabilidad contingente, registrando un crédito a las subcuentas 912001-Civiles, 912002-Laborales, 912004-Administrativos, 912005-Obligaciones fiscales o 912090-Otros litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9120-LITIGIOS Y MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS, según corresponda, y un débito a la subcuenta 990505-Litigios y mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (DB).

Si como resultado de la evaluación del riesgo por la aplicación de metodologías de reconocido valor técnico o el estado del proceso, se determina que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, con un débito a la subcuenta 531401-Litigios, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 271005-Litigios, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.(...).

Con la sentencia definitiva condenatoria, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, la entidad contable pública procede al registro del crédito judicialmente reconocido como un pasivo real. En este sentido, la entidad verifica el valor provisionado con respecto al de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

a) Si el valor liquidado es igual al pasivo estimado, registra un débito a la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y un crédito a la subcuenta 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

b) Si el valor liquidado es mayor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015-Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta 2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES.

La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 580812-Sentencias o 580813- Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, según corresponda, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS.

c) Si el valor liquidado es menor al pasivo estimado se debita la subcuenta 271005-Litigios o 271015- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, de la cuenta

2710-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS y se acredita la subcuenta 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES. La diferencia debe reconocerse en la subcuenta 531401- Litigios o 531411- Mecanismos alternativos de solución de conflictos, según corresponda, de la cuenta 5314-PROVISIÓN PARA CONTINGENCIAS, si la provisión fue constituida en el mismo período contable. De lo contrario, la diferencia se registra como un ingreso extraordinario en la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

Los gastos adicionales posteriores a la liquidación final del crédito judicial reconocido, cuando se trate de intereses, se registran con un débito en la subcuenta 580109-Créditos judiciales, de la cuenta 5801-INTERESES y un crédito en la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460- CRÉDITOS JUDICIALES. Las costas del proceso se registran en la subcuenta 511166-Costas procesales, de la cuenta 5111-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de administración, o en la subcuenta 521168-Costas procesales, de la cuenta 5211-GENERALES, si el proceso corresponde a gastos de operación, utilizando como contrapartida la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES." (Subrayado fuera de texto).

Con respecto al pago de la sentencia, laudo arbitral o conciliación extrajudicial, el numeral 4, del procedimiento en comento, expresa: "En el momento del pago de la sentencia, laudo arbitral o conciliación, la entidad contable pública debe registrar un débito en las subcuentas 246002-Sentencias o 246003-Laudos arbitrales y conciliaciones extrajudiciales, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES y un crédito a la subcuenta 111005-Cuenta corriente, de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS (...)".

Por su parte, el Catálogo General de Cuentas describe la cuenta 2425-ACREEDORES, de la siguiente manera: "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".

CONCLUSIÓN

El Régimen de Contabilidad Pública señala el procedimiento que debe llevar a cabo la entidad contable pública para el reconocimiento de los procesos judiciales instaurados en su contra, los cuales, con la notificación de la demanda deben ser registrados en cuentas de orden contingentes, 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 que la contingencia es probable, reconoce el pasivo estimado, previa cancelación de las cuentas de orden acreedoras constituidas.



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 que el valor liquidado sea igual, mayor o menor, al pasivo estimado, y realiza los ajustes correspondientes. Lo anterior, de acuerdo con la información suministrada por el área responsable de la entidad, de evaluar el estado de los procesos.

Así mismo, con base en el fallo proferido, una vez ajustado el pasivo real, y teniendo en cuenta que un porcentaje del incentivo a favor del accionante debe ser consignado directamente por el INVÍAS al Fondo para la Defensa de los Derechos e Intereses Colectivos, el Instituto debe reclasificar el pasivo en la proporción correspondiente, para lo cual debitará la subcuenta 246002-Sentencias, de la cuenta 2460-CRÉDITOS JUDICIALES, y acreditará la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES.

Ahora bien, una vez el INVÍAS le informe a la Defensoría sobre la expedición del fallo y el valor que le será consignado, ésta última debe reconocer el derecho debitando la sub-

cuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y acreditando la subcuenta 411061-Contribuciones, de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

Con respecto a las operaciones recíprocas, el derecho por el giro de los recursos, reconocido por la Defensoría del Pueblo en la subcuenta 147090-Otros deudores, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, debe ser objeto de reporte en el formulario "CGN2005_002_OPERACIONES RECÍPROCAS", correlativo con la subcuenta 242590-Otros acreedores, de la cuenta 2425-ACREEDORES, reportada por el Instituto Nacional de Vías.

De otra parte, teniendo en cuenta que el incentivo es de propiedad del accionante, que para el caso de la consulta es un particular, y que el porcentaje girado a la Defensoría del Pueblo no constituye un gasto para el INVÍAS, dado su carácter de intermediario en la operación, la Defensoría del Pueblo debe abstenerse de reportar en el formulario señalado, el ingreso registrado en la subcuenta 411061-Contribuciones de la cuenta 4110-NO TRIBUTARIOS.

- j. CONCEPTO 200911-136383. Procedimiento contable para el reconocimiento de los procesos judiciales sin pretensión económica y valor del registro. Reconocimiento de la provisión para acciones populares.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.8. Literal g.

- k. CONCEPTO 200910-136145. Reconocimiento de anticipos y recursos entregados en administración, teniendo en cuenta que la entidad inició acciones judiciales por incumplimiento de los contratistas, respecto de las obligaciones contractuales relacionadas con la entrega de tales recursos.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1420-Avances y anticipos entregados. Literal h.

- l. CONCEPTO 20099-134752. Procedimiento para el registro de las pretensiones económicas de las demandas instauradas en contra de la entidad. (Se complementa con el concepto 200911-137150 del 23-11-09).

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1420-Avances y anticipos entregados. Literal k.

6. ACTIVOS INTANGIBLES

- a. CONCEPTO 20093-127146. Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca "Colombia es pasión".

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5111-Generales. Literal a.

- b. CONCEPTO 20094-128136. Inviabilidad de registrar como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el DANE.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5111. Gastos Generales. Literal b.

- c. CONCEPTO 20092-125580. Inviabilidad de reconocer como activo intangible la marca "Colombia es pasión".

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5111-Generales. Literal d.



d. CONCEPTO 20098-133941. Reconocimiento del software desarrollado por la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional.

CONCEPTO 20098-133941 del 29-09-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del software desarrollado por la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional

Doctora

SANDRA VALENCIA PINZÓN

Coordinadora Proceso Contable (E)

Dirección de Sanidad

Policía Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133941, en la cual consulta si deben incorporarse en los estados contables los software desarrollados por la Dirección de Sanidad de la Policía Nacional. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.8 de las Normas técnicas relativas a los activos, del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala 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.”*

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 registrarán como gasto.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 8° de los principios de Contabilidad Pública, del mismo texto normativo, establece en relación con el principio de medición, que *“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).

El Catálogo General de Cuentas (CGC), contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que 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. 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”.* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1° del Capítulo VI, 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 activos intangibles, expresa 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.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: *adquiridos, desarrollados y formados*". (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, son activos intangibles los bienes inmateriales que puedan identificarse, controlarse, medirse confiablemente, y de cuya utilización o explotación puedan obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios; en ese sentido, corresponde a la entidad definir si los aplicativos o software desarrollados objeto de la consulta cumplen con las características que se requieren para su reconocimiento como activos intangibles.

CONCLUSIÓN

De conformidad con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen

de Contabilidad Pública, y señalado en las consideraciones, corresponde a la entidad definir con base en las características propias de cada aplicativo o software desarrollado, si estos son identificables, controlables, tienen la capacidad de generar ingresos o reducir costos en los procesos de la entidad y su medición monetaria es confiable.

Ahora, si los aplicativos o software desarrollados objeto de su consulta cumplen con las características señaladas en el párrafo anterior, la entidad debe reconocerlos afectando la subcuenta 197008-Software, de la cuenta 1970-INTANGIBLES, utilizando como contrapartida la subcuenta 325526-Derechos, de la cuenta 3255-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO, considerando que los desembolsos realizados para su desarrollo se reconocieron previamente como gastos.

Si por el contrario, los aplicativos o software desarrollados no cumplen con las características para su reconocimiento como activos intangibles, la entidad no debe reconocerlos en el cuerpo del Balance General; no obstante, puede revelarlos mediante información cualitativa a través de las notas a los estados contables.

- e. CONCEPTO 200911-136443. Reconocimiento por parte de la UNAD de costos de actualización y montaje de cursos virtuales, así como de las licencias perpetuas para la implementación de módulos virtuales.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1970- Intangibles. Literal b.

- f. CONCEPTO 200912-137597. Criterios de reconocimiento de las licencias y software.

CONCEPTO 200912-137597 del 28-12-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
	Subtema	1.1.1	Criterios de reconocimiento de las licencias y software

Doctoras
 YOLANDA BERNAL JIMÉNEZ
 Coordinadora Administrativa y Financiera
 ADRIANA BELLO CORTÉS
 Contadora
 DEPARTAMENTO ADMINISTRATIVO NACIONAL
 DE LA ECONOMÍA SOLIDARIA (DANSOCIAL)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137597, en la cual consultan el tratamiento conta-

ble de las licencias y software de la entidad. Al respecto, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:



CONSIDERACIONES

El numeral 9.1.1.8 de las Normas técnicas relativas a los activos, del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, señala 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.*

El numeral 8 relativo a los principios de contabilidad pública, del mismo texto normativo, establece en relación con el principio de medición, que *“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).

El Catálogo General de Cuentas-CGC contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, señala que 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. 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”.* (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1 del Capítulo VI, 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 activos intangibles, expresa 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.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados”. (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, el numeral 5 del mismo texto normativo, señala que *“En el evento de que un intangible no pueda identificarse, controlarse, que no genere beneficios económicos futuros y su medición monetaria no sea confiable, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconocen como gasto”.*

CONCLUSIÓN

De conformidad con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, y señalado en las consideraciones, corresponde a la entidad definir si las licencias y software de la entidad son identificables, controlables, tienen la capacidad de generar ingresos o reducir costos en los procesos de la entidad y su medición monetaria es confiable.

Ahora, si las licencias adquiridas para la utilización de software generan beneficios económicos o un potencial de servicios para la entidad deben reconocerse en la subcuenta 197007-Licencias, de la cuenta 1970-INTANGIBLES.

Por su parte, si el software adquirido o desarrollado por la entidad cumple con las características para su reconocimiento como activos intangibles deben reconocerse en la subcuenta 197008-Software, de la cuenta 1970-INTANGIBLES.

Si por el contrario, las licencias o software de la entidad no cumplen con las características para su reconocimiento como activos intangibles, la entidad no debe reconocerlos en el cuerpo del Balance General; no obstante, puede revelarlos mediante información cualitativa a través de las notas a los estados contables.



- g. CONCEPTO 20097-132330. Inviabilidad de reconocer como activos intangibles las licencias y software adquiridos por el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5111-Generales. Literal f.

- h. CONCEPTO 20095-129898. Inviabilidad de reconocer como intangible la marca "Satena"

CONCEPTO 20095-129898 del 07-07-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocer como intangible la marca "Satena"

Doctor
 JOSÉ TARCISIO PÁEZ
 Jefe Área Operaciones Contables
 Servicio Aéreo a Territorios Nacionales-(SATENA)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129898 en la cual consulta la viabilidad de registrar como "otros pasivos" (sic) el valor de la marca SATENA, teniendo en cuenta que en la vigencia 2008 se procedió a su registro de propiedad intelectual ante la Superintendencia de Industria y Comercio, pero a la fecha no se ha hecho el estudio de mercado del costo de la misma, y siendo un intangible se solicita el procedimiento a seguir. 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 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).

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

El numeral 1 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el Manual de Procedimientos Contables 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". (Subrayado fuera de texto).

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.

Para efectos del presente procedimiento los activos intangibles son de tres clases: adquiridos, desarrollados y formados".

El inciso 1° del numeral 5 del citado procedimiento, señala: "En el evento de que un intangible no pueda identifi-



carce, controlarse, que no genere beneficios económicos futuros y su medición monetaria no sea confiable, las erogaciones necesarias para su adquisición se reconozcan como gasto. En este caso se debitan las subcuentas 511165-Intangibles o 521164-Intangibles, de las cuentas 5111-GENERALES y 5211-GENERALES, respectivamente, acreditando la subcuenta que corresponda, de la cuenta 2401-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS NACIONALES, o 2406-ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS DEL EXTERIOR, según corresponda”.

De lo anotado, se infiere que se entiende por activos intangibles aquellos bienes inmateriales que puedan identificarse, controlarse, y de cuya utilización o explotación puedan obtenerse beneficios económicos futuros o un potencial de servicios.

Así las cosas, de acuerdo con los criterios establecidos en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, no es posible atribuir el carácter de activo intangible a la marca SATENA, en razón a que corresponde a una sigla utilizada para

identificar la razón social o el nombre comercial de la empresa, mas no identifica un producto ya sea un bien o servicio.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el párrafo 130 del Plan General de Contabilidad Pública señala los requisitos para que un hecho pueda reconocerse contablemente, e indica expresamente “*Que la magnitud de la partida pueda ser medida confiablemente en términos monetarios o expresada de manera clara en términos cualitativos, o cuantitativos físicos*”.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas, se concluye que no es posible atribuir el carácter de activo intangible a la marca SATENA, en razón a que no cumple con los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad Pública y en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los activos intangibles, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública.

7. REGISTRO CONTABLE DE LAS OPERACIONES DERIVADAS DEL CUMPLIMIENTO DE GARANTÍAS Y DE LA ASUNCIÓN DE OBLIGACIONES CREDITICIAS ORIGINADAS EN OPERACIONES DE CRÉDITO PÚBLICO

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina

8. PASIVO PENSIONAL, DE LA RESERVA FINANCIERA QUE LO SUSTENTA Y DE LOS GASTOS RELACIONADOS

- a. CONCEPTO 20092-125176. Normatividad aplicable a CASUR y CREMIL para provisionar el cálculo actuarial y el tiempo en que debe constituir dicha provisión

CONCEPTO 20092-125176 del 03-04-09

CONCEPTO 20092-125176 del 03-04-09			
	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que los sustenta y de los gastos relacionados.
	Subtema	1.1.1	Normatividad aplicable a CASUR y CREMIL para provisionar el cálculo actuarial y el tiempo en que debe constituir dicha provisión.

Doctor
 RAFAEL PUERTA CRIALES
 Contralor Delegado
 Contraloría Delegada Sector Defensa, Justicia y Seguridad
 Contraloría General de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20092-125176, mediante la cual consulta la normatividad

aplicable a CASUR y CREMIL para provisionar el cálculo actuarial y el tiempo en que debe constituir dicha provisión, o cuál entidad debe hacerlo para que el pasivo pensional de



la Fuerza Pública se refleje razonablemente en el Balance General de la Nación.

CONSIDERACIONES

El numeral 2.6 del artículo 2° de la Ley 923 de 2004, "*Mediante la cual se señalan las normas, objetivos y criterios que deberá observar el Gobierno Nacional para la fijación del régimen pensional y de asignación de retiro de los miembros de la Fuerza Pública de conformidad con lo establecido en el artículo 150, numeral 19, literal e) de la Constitución Política*", define como criterio y objetivo a tener en cuenta por parte del Gobierno para la fijación del régimen pensional y de asignación de retiro de los miembros de la Fuerza pública que "*El manejo, inversión y control de los aportes estarán sometidos a las disposiciones que rigen para las entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida y a la inspección y vigilancia del Estado*".

El numeral 3.10 del artículo 3° de la Ley referida expresa: "*3.10. La Caja de Retiro de las Fuerzas Militares y la Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional serán las entidades responsables de las labores de administración de aportes, reconocimiento y pago de asignaciones de retiro y de sus sustituciones, así como de la inversión, manejo y control de los recursos correspondientes*".

En ese orden de ideas, las Cajas de Retiro de las Fuerzas Militares y de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional, en cuanto al manejo, inversión y control de los recursos deben ser tratadas como entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida.

Respecto a los recursos que administran las entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida, el 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*".

Sobre dichos recursos, a través de la Sentencia C-378/98 ha dicho la Corte Constitucional que constituyen un fondo común de naturaleza pública que pertenece a sus afiliados. En el mismo sentido existen varias sentencias de la Corte Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado, de las cuales podemos citar: Sentencia C-190 de 1993, Sentencia C-140/93, Sentencia C-179/97, Sentencia T-635/99, Sentencia C-543 de 2001 y Sentencia 17.788 de 2000 del Consejo de Estado.

Por su parte, 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.

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*".

Y el inciso segundo del numeral 44 del procedimiento contable señaló: "*Están constituidos como fondos de reserva (...), Caja de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional-CASUR, Caja de Retiro de las Fuerzas Militares-CREMIL, (...)*".

Ahora bien, los Fondos de reservas constituyen en sí mismos un conjunto de activos destinados a financiar un pasivo pensional. De tal manera que, diferente a las entidades contables públicas empleadoras que deben amortizar su pasivo pensional con miras a fondearlo mediante la destinación de activos específicos con ese propósito, en la medida que el Fondo de reservas recibe recursos amortiza su pasivo pensional puesto que todos sus recursos están destinados al pago de ese pasivo.

En consecuencia, el inciso sexto del numeral 44 del procedimiento contable 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 periodo contable*", en concordancia con lo expresado en el numeral 46 "*En la contabilidad de los fondos de reservas, las entidades administradoras deben amortizar el cálculo actuarial del*



pasivo estimado. El monto que deberán amortizar anualmente corresponde al valor del pasivo corriente del año siguiente, entendido como las obligaciones pensionales exigibles en un período no mayor de un año, sin perjuicio de efectuar el reconocimiento de la amortización en forma mensual”.

Por lo tanto, los Fondos de reservas no tienen un plazo específico de amortización del cálculo actuarial sino que el monto a amortizar depende del monto de recursos que reciba para financiar dicho pasivo, sin perjuicio de revelar el pasivo pensional en su información contable, como lo establece el inciso segundo del numeral 45 del procedimiento contable referido: “(...) 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. (...)”.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas en los párrafos precedentes, se concluye que las Cajas de Retiro de las Fuerzas Militares y de Sueldos de Retiro de la Policía Nacional son tratadas como Fondos de reservas en 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, desde luego atendiendo la normatividad legal, es decir, las Leyes 100 de 1993, 797 de 2003 y 923 de 2004.

El procedimiento contable determinó un manejo contable específico para los Fondos de reservas, tanto para la revelación del cálculo actuarial como para su amortización, el cual parte de la definición de Fondo de reservas como un conjunto de activos con la destinación especial de garantizar el pago de un pasivo pensional a su cargo, de tal manera que el cálculo actuarial se revela en la información contable del Fondo y se amortiza en la medida en que el Fondo de reservas obtenga los recursos para el pago del mismo y no en un plazo específico.

Ahora bien, dado que dichos recursos no pertenecen ni a la Nación ni a la entidad que los administra, sino a los afiliados del mismo, no deben formar parte del Balance General de la Nación.

No obstante, se ha dado un proceso de transición entre la aplicación del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional expedido a través de la Resolución 356 de 2007 y el existente desde el año 1998, dado que algunas entidades administradoras del régimen de prima media con prestación definida no realizaron el proceso de separación de la información contable de los Fondos de reservas para revelarla en forma independiente y permitir su exclusión en el proceso de consolidación del Balance General de la Nación de 2007.

Adicionalmente, el Contador General de la Nación los ha incorporado para permitir la revelación del pasivo pensional a su cargo, atendiendo la característica de garante que tiene el Estado frente a ellos, situación que está en estudio para determinar su exclusión, o no, del Balance General de la Nación de 2008.

- b. CONCEPTO 20092-125521. Reconocimiento de los pasivos pensionales de la Caja de Previsión Social en Liquidación de la Universidad del Cauca

CONCEPTO 20092-125521 del 14-04-09

CONCEPTO 20092-125521 del 14-04-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y los gastos relacionados
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los pasivos pensionales de la Caja de Previsión Social en Liquidación de la Universidad del Cauca

Doctora
MARÍA DEL SOCORRO CISNEROS ENRÍQUEZ
Directora (e)
Caja de Previsión Social en Liquidación de la Universidad del Cauca

ANTECEDENTES

Me refiero a sus comunicaciones radicadas con los números 20092-125521 y 20084-112348, mediante las cuales

consulta el tratamiento contable que debe seguir la entidad para revelar adecuadamente el pasivo pensional teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes argumentos:



- a) Desde el 1º de agosto de 2001 no paga directamente las mesadas pensionales, el pago lo realiza la Universidad del Cauca.
- b) Sus afiliados fueron trasladados al ISS y fondos privados, por tanto, no reporta recaudos ni pagos, ni se hace aprobación de presupuesto de Ingresos ni de Gastos de funcionamiento.
- c) La entidad *"no debe registrar ingresos a base de recaudación, ya que ni en el presente ni hacia el futuro va a recaudar recurso alguno, igualmente acontece con los gastos ya que no cuenta con recurso alguno y quien (sic) a la fecha está asumiendo esta responsabilidad es la Universidad del Cauca (...)".*
- d) La contabilidad se basa en la Resolución 2200 de 1994 de la Superintendencia Bancaria (hoy Superfinanciera).
- e) La entidad *"afecta su contabilidad únicamente cuando registra la estimación de pasivos pensionales de acuerdo al último cálculo actuarial y por la amortización anual (...) en aplicabilidad de la circular externa e Instructivo 08 del 24 de junio de 1998, dinámica que genera un costo y como resultado del ejercicio un déficit, sobreentendido por no haber ingreso alguno".*
- f) *"(...) hasta el tercer trimestre del año 2007 (...), reportó en sus estados contables cuentas de orden que hacían referencia a lo siguiente: 812505 Fondo de Previsión de la Universidad del Cauca, contrapartida 890501 - Garantía estatal en el régimen de prima media con prestación definida (correspondiente al cálculo actuarial) - 812702 - Vejez y su contrapartida 890510- Fondo de Pensiones (correspondientes a cuotas partes a favor) - 912702 - Vejez y su contrapartida 990512- Fondo de Pensiones (correspondientes a cuotas partes en contra)".*

CONSIDERACIONES

La Resolución 2200 de 1994 expedida por la Superintendencia Bancaria, hoy Superintendencia Financiera, adopta *"(...) el Plan de Cuentas de los Fondos de Reservas para pensiones del régimen solidario de prima media con prestación definida"*. De tal manera que si la entidad pertenece al ámbito de aplicación de esta resolución, y elabora su información contable a nivel de documento fuente atendiendo la misma, es porque ha sido catalogada como un Fondo de reservas del régimen de prima media con prestación definida.

Estos fondos de reservas deben presentar información contable a la Contaduría General de la Nación realizando la homologación respectiva y utilizando las Clases, Grupos, Cuentas y Subcuentas habilitados en el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007.

En igual forma, el pasivo pensional debe ser revelado atendiendo el Procedimiento contable para el reconocimiento y registro del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, que define el tratamiento contable para los Fondos de reservas a partir del numeral 44, el cual fue adoptado mediante la Resolución 356 de 2007. Por lo tanto, la Circular Externa 024 de 1998 y el Instructivo 8 de 1998 no se encuentran vigentes.

Respecto al reconocimiento y registro del pasivo pensional, el inciso segundo del numeral 45 del procedimiento contable referido establece: *"(...) 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"*.

La contabilización se define en los incisos tercero y cuarto del numeral referido: *"En la contabilidad de los fondos de reservas, las entidades administradoras realizan la revelación del cálculo actuarial por pensiones actuales, futuras y cuotas partes de pensiones, que corresponde a la proyección de pagos en un período de diez (10) años, afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Para este efecto, se debitan 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, y se acreditan las subcuentas 272009-Asegurador-cálculo actuarial de pensiones actuales, 272011-Asegurador-cálculo actuarial de futuras pensiones y 272013-Asegurador-cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones."*

Así mismo, la entidad administradora del régimen de prima media con prestación definida registra en las Cuentas de Orden de los fondos de reserva, el valor del cálculo actuarial por pensiones actuales, futuras y cuotas partes de pensiones correspondiente a la proyección de pagos del año once (11) en adelante, debitando la subcuenta 990509-Obligaciones potenciales, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR CONTRA (Db) y acreditando la subcuenta 912105-Cálculo actuarial de los fondos de reservas pensionales, de la cuenta 9121-OBLIGACIONES POTENCIALES"

Así las cosas, al realizar la homologación contable del Fondo de reservas para reporte a la Contaduría General de la Nación, la entidad debe revelar una parte de su pasivo pensional en Cuentas de Balance, los primeros diez años, y el valor restante en Cuentas de orden.

Ahora bien, respecto a la amortización del cálculo actuarial, el inciso sexto del numeral 44 señala: *"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” en concordancia con lo expresado en el numeral 46 “En la contabilidad de los fondos de reservas, las entidades administradoras deben amortizar el cálculo actuarial del pasivo estimado. El monto que deberán amortizar anualmente corresponde al valor del pasivo corriente del año siguiente, entendido como las obligaciones pensionales exigibles en un período no mayor de un año, sin perjuicio de efectuar el reconocimiento de la amortización en forma mensual”.

En ese orden de ideas, la entidad amortiza el valor estimado de su nómina de pensionados durante el año, sin perjuicio de efectuar la amortización en forma mensual.

Ahora bien, la entidad menciona que el pago del pasivo correspondiente lo realiza la Universidad del Cauca. Pero, siendo un pasivo del Fondo de reservas, este debe reconocer en su información contable dicho pago.

Para el efecto, es necesario recordar lo expresado en el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, que define el Principio de Contabilidad Pública *“Devengo o Causación. Los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales deben reconocerse en el momento en que sucedan, con independencia del instante en que se produzca la corriente de efectivo o del equivalente que se deriva de estos. El reconocimiento se efectuará cuando surjan los derechos y obligaciones, o cuando la transacción u operación originada por el hecho incida en los resultados del período”.* (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, la Norma técnica de ingresos contenida en el numeral 9.1.4.1 del Plan General de Contabilidad Pública, 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”.* (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, aunque el Fondo de reservas no reciba directamente los recursos, porque las mesadas pen-

sionales son pagadas directamente por la Universidad a los pensionados, y aunque la entidad no realice presupuesto de ingresos y de gastos, debe causar los ingresos que recibe por la disminución del pasivo que la Universidad paga por cuenta suya.

De otra parte, la información contable del Fondo de reservas debe reconocer y revelar los derechos y obligaciones por Cuotas partes en las cuentas de balance definidas para el efecto y, si la Universidad también paga el pasivo por este concepto, reconocer el ingreso en sus cuentas de resultados.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas en los párrafos precedentes se concluye que el Fondo de reservas debe aplicar el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007 el cual determinó un manejo contable específico para ellos a partir del numeral 44.

En su aplicación debe tener en cuenta que el pasivo pensional se revela en forma fraccionada, los primeros diez años en cuentas de balance y el valor restante en cuentas de orden.

Este pasivo pensional debe ser amortizado por el monto del pasivo pensional a cubrir durante el período contable, sin perjuicio de realizar el reconocimiento en forma mensual.

Cuando el pasivo estimado se convierte en real debe realizar la reclasificación respectiva y, cuando la Universidad del Cauca cancela dicho pasivo, debe reconocer el ingreso que se genera para el Fondo de reservas reconociendo la cancelación del pasivo real, con independencia que la entidad elabore o no un presupuesto de ingresos y de gastos.

Finalmente, el Fondo de reservas debe reconocer y revelar los derechos y obligaciones por cuotas partes en las cuentas de balance definidas para el efecto y, si la Universidad también paga el pasivo por este concepto, reconocer el ingreso en sus cuentas de resultados.



- c. CONCEPTO 20093-127026. Inviabilidad de reconocer por parte de una entidad territorial, un cálculo actuarial diferente al suministrado por el Ministerio de Hacienda

CONCEPTO 20093-127026 del 27-04-09

1	TÍTULO	1. 2.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE INSTRUCTIVOS CONTABLES
	Tema	1.1 2.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y registro del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados Instructivo N° 5 de 2008
	Subtema		Inviabilidad de reconocer por parte de una entidad territorial, un cálculo actuarial diferente al suministrado por el Ministerio de Hacienda

Doctora
DIANA ROCÍO RÍOS GRIJALBA
Profesional Especializado II
Secretaría de Hacienda y Finanzas Públicas
Municipio de Palmira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20093-127026 mediante la cual solicita concepto respecto al registro contable de la diferencia presentada entre el resultado del cálculo actuarial contratado (incluyendo valores con compartibilidad o sin compartibilidad con el ISS) y el valor suministrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o, en su defecto, citar la norma que establezca que el resultado del cálculo actuarial contratado no se puede contabilizar.

CONSIDERACIONES

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

Por su parte, el numeral 11 del artículo 2 de la Ley 549 de 1999 destina como recurso para el pago del pasivo pensional de las entidades territoriales "a partir del año 2001, el 70% del producto del impuesto de timbre nacional" y el párrafo 5 del artículo 48 de la Ley 863 de 2003 establece que: "(...) El seguimiento y actualización de los cálculos actuariales y el diseño de administración financiera, se realizarán por parte del Ministerio de Hacienda y Crédito Público con cargo a los recursos de que trata el numeral 11 del artículo segundo de la Ley 549 de 1999". (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que las erogaciones que realiza el Ministerio de Hacienda y Crédito Público para efectuar la elaboración, seguimiento y actualización de los cálculos actuariales se sufragan con recursos que le corresponden a las entidades territoriales por disposición del numeral 11 del artículo 2º de la Ley 549 de 1999, razón por la cual no sería procedente que estas entidades nuevamente dispusieran recursos para contratar cálculos actuariales.

A su vez, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a través de una Circular emitida por el Viceministerio técnico, el día 10 de noviembre de 2004, dirigida a las entidades territoriales y público en general, informa: "*El Ministerio de Hacienda y Crédito Público de acuerdo con lo expresado en la Ley 549, artículo 9, ha diseñado una metodología para cuantificar el pasivo pensional de las entidades territoriales. Para esto, se desarrollaron dos programas de computador, conocidos como PASIVOCOL y PASIVONAL. El primero de ellos permite ingresar las historias laborales de los funcionarios activos, pensionados, beneficiarios y retirados de las entidades territoriales, unidades centrales y descentralizadas; el segundo permite con la información de PASIVOCOL, validar y generar los cálculos actuariales.*

(...) entiende este Ministerio que la asesoría que se presta en esta materia hace innecesario para la entidad territorial contratar la prestación de servicios sobre el mismo objeto. Si hubiese cualquier inquietud sobre el particular le solicito indicarlo a la Dirección General de Regulación Económica de la Seguridad Social".

Atendiendo lo anterior, los incisos 6º y 7º del numeral 3º del Procedimiento 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 establecieron: "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.

Cuando la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público no pueda suministrar el valor del cálculo actuarial, la entidad empleadora podrá revelar la estimación del cálculo actuarial realizado por personal idóneo siempre que atienda los parámetros y bases técnicas establecidas por las disposiciones legales vigente". (Subrayado fuera de texto).

De tal manera que las entidades territoriales deben revelar el cálculo actuarial suministrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, atendiendo lo preceptuado en la Ley 549 de 1999. En el caso de que la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social no pueda suministrar el valor del cálculo actuarial, porque aún no cuenta con las bases de datos de historias laborales que alimentan el software PASIVOCOL, podrá revelar el cálculo actuarial realizado por personal idóneo.

Para confirmar lo expresado anteriormente, el inciso tercero del numeral 1.5.1 del Instructivo 5 de 2008, ratificó la obligatoriedad de revelar el cálculo actuarial suministrado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público: "Las entidades territoriales revelarán el último 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, que corresponde a 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. Una vez suministrado el cálculo correspondiente al 31 de diciembre de 2008 se hará el respectivo ajuste según lo definido en el procedimiento contable".

Así las cosas, el párrafo contenido en el numeral 8 del procedimiento contable referido, es aplicable únicamente para entidades del orden nacional, a las cuales la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social les ha elaborado anteriormente el cálculo actuarial: "En el evento en que la entidad haya contratado la realización del cálculo actuarial, y su valor difiera del suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, revelará el valor del cálculo actuarial contratado, sin perjuicio de realizar los acercamientos pertinentes con esta entidad para efectos de subsanar las diferencias presentadas".

CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta las consideraciones expresadas en los párrafos precedentes, se concluye que las entidades territoriales deben revelar el cálculo actuarial suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, atendiendo lo preceptuado en la Ley 549 de 1999 y los incisos 6º y 7º del numeral 3 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.



- d. CONCEPTO 200812-123520. Reconocimiento de incremento del pasivo pensional en entidades contables públicas empleadoras que NO hayan utilizado como mecanismo de normalización pensional la figura de conmutación pensional parcial

CONCEPTO 200812-123520 del 19-01-09

CONCEPTO 200812-123520 del 19-01-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de incremento del pasivo pensional en entidades contables públicas empleadoras que NO hayan utilizado como mecanismo de normalización pensional la figura de conmutación pensional parcial.

Coronel Médico
NOHORA INÉS RODRÍGUEZ GUERRERO
Directora General
Hospital Militar Central

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200812-123520 mediante la cual consulta si para reconocer y revelar en la información contable la actualización del cálculo actuarial del pasivo pensional, que corresponde a un incremento en el mismo, debe utilizar las subcuentas 990516-Pasivo pensional conmutado-corriente, 990517-Pasivo pensional conmutado-no corriente, 914501-Pensiones actuales conmutadas, 914502-Futuras pensiones conmutadas, 914503-Cuotas partes de pensiones conmutadas, 914504-Cuotas partes de bonos pensionales conmutadas y 914505-Bonos pensionales, como señala la Contraloría General de la República.

CONSIDERACIONES

El párrafo segundo del 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 señala que *"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"*.

El registro de actualización del cálculo actuarial se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. En caso de que se haya presentado un incremento 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, por el valor que corresponda a cada subcuenta.

Respecto a la conmutación pensional que constituye un mecanismo de normalización pensional para trasladar la obligación pensional a entes autorizados, el documento

"Preguntas Frecuentes" expedido por el Ministerio de Protección Social, <http://www.minproteccionsocial.gov.co/VBeContent/library/documents/DocNewsNo82Document-No3539.PDF>, define la Conmutación pensional total como: *"El mecanismo mediante el cual un empleador obligado al pago de pensiones causadas o eventuales, legales o extra-legales, transfiere el valor del cálculo actuarial, en efectivo o en valores que pueden formar parte de sus inversiones a una entidad autorizada para el efecto, para que esta asuma dicha obligación"*.

El mismo documento define la Conmutación pensional parcial como: *"Se entiende que hay conmutación pensional parcial cuando se adopta por la constitución de Patrimonios Autónomos respecto de todos los pensionados, así como de las personas con derechos eventuales de pensión a cargo del empleador, con el fin de facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones en materia contable-pensional, pero sin liberarlo totalmente de estas. Por consiguiente, el empleador continuará respondiendo directamente por el valor de las obligaciones que no haya conmutado. Así mismo, el empleador responderá del monto conmutado, cuando quiera que el respectivo patrimonio autónomo no cumpla con las obligaciones pensionales a su cargo"*.

El tratamiento contable para la conmutación pensional total y parcial fue establecido en los numerales 22 y siguientes 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.

Las subcuentas 990516-Pasivo pensional conmutado-corriente, 990517-Pasivo pensional conmutado-no corriente, 914501-Pensiones actuales conmutadas, 914502-Futuras pensiones conmutadas, 914503-Cuotas partes de pensiones



conmutadas, 914504-Cuotas partes de bonos pensionales conmutadas y 914505-Bonos pensionales, fueron creadas para permitir a la entidad contable pública, que conmuta parcialmente, controlar a través de su información contable el monto de la obligación pensional conmutada atendiendo la exigibilidad, corriente y no corriente, como lo establece el numeral 29 del procedimiento contable referido: "29. *REGISTRO EN CUENTAS DE ORDEN DE LA OBLIGACIÓN PENSIONAL CONMUTADA. Para el efecto, se debitan las subcuentas 990516-Pasivo Pensional conmutado-corriente y 990517-Pasivo pensional conmutado-no corriente, de la cuenta 9905-RESPONSABILIDADES CONTINGENTES POR EL CONTRARIO (Db) y se acreditan las subcuentas 914501-Pensiones actuales conmutadas, 914502-Futuras pensiones conmutadas, 914503-Cuotas partes de pensiones conmutadas, 914504-Cuotas partes de bonos pensionales conmutadas, 914505-Bonos pensionales, de la cuenta 9145-PASIVO PENSIONAL CONMUTADO-CORRIENTE y las subcuentas 914601-Pensiones actuales conmutadas, 914602-Futuras pensiones conmutadas, 914603-Cuotas partes de pensiones conmutadas, 914604-Cuotas partes de bonos pensionales conmutadas, 914605-Bonos pensionales, de la cuenta 9146-PASIVO PENSIONAL CONMUTADO-NO CORRIENTE*".

De tal manera que la utilización de las cuentas y subcuentas señaladas en el párrafo precedente solo es viable para las

entidades que han realizado un proceso de normalización pensional utilizando la figura jurídica de conmutación pensional parcial.

CONCLUSIÓN

El registro de actualización del cálculo actuarial se realiza afectando la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. En caso de que se haya presentado un incremento 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, por el valor que corresponda a cada subcuenta.

Las subcuentas 990516-Pasivo pensional conmutado-corriente, 990517-Pasivo pensional conmutado-no corriente, 914501-Pensiones actuales conmutadas, 914502-Futuras pensiones conmutadas, 914503-Cuotas partes de pensiones conmutadas, 914504-Cuotas partes de bonos pensionales conmutadas y 914505-Bonos pensionales son de utilización exclusiva de las entidades contables públicas empleadoras que hayan utilizado como mecanismo de normalización pensional la figura de conmutación pensional parcial.

e. CONCEPTO 20091-124530. Base de cálculo del ajuste de actualización del cálculo actuarial y de su amortización

CONCEPTO 20091-124530 del 29-01-09

CONCEPTO 20091-124530 del 29-01-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.
	Subtema	1.1.1	Base de cálculo del ajuste de actualización del cálculo actuarial y de su amortización

Teniente Coronel
NELSON GUAIDIA AMÉZQUITA
Jefe Grupo Contaduría General
Policía Nacional

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20091-124530 mediante la cual consulta qué valor debe tomarse como base para calcular el ajuste de actualización del cálculo actuarial en la información contable de 2008, si posterior a la actualización del valor del cálculo actuarial debe realizarse algún ajuste a la amortización y el método para determinar el porcentaje o valor de amortización del cálculo actuarial para el año 2009.

CONSIDERACIONES

Conforme al numeral 3 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, "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".

De lo anterior se infiere que en las subcuentas de naturaleza crédito de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, se revela el cálculo actuarial y en las subcuentas de naturaleza débito se revela el valor pendiente de amortizar.

Por otra parte, las subcuentas de naturaleza crédito de la cuenta mencionada se disminuyen cuando el pasivo estimado se convierte en real y se realiza el reconocimiento de dicho pasivo, como lo establece la dinámica débito de la cuenta: "1-El valor de las obligaciones definitivas por pensiones o cuotas partes reclasificado al pasivo correspondiente".

De tal manera que los saldos revelados en estas subcuentas son dinámicos, lo que obliga a que cuando se vaya a efectuar la actualización del valor del cálculo actuarial, los saldos que sirven de base para determinar el valor del ajuste respectivo corresponden a los que revela la entidad en las subcuentas mencionadas en el momento previo al ajuste respectivo.

Luego de efectuada la actualización del valor del cálculo actuarial, la entidad deberá verificar que el saldo amortizado, que corresponde al saldo de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, corresponda al establecido en el procedimiento contable según lo establece el párrafo segundo del numeral 1.5.1 del Instructivo 5 de 2008: "El valor del cálculo actuarial del pasivo pensional debe haberse actualizado durante el periodo contable y amortizado en la contabilidad de las entidades contables públicas empleadoras (...), según lo indicado en el Manual de Procedimientos del RCP".

Respecto al procedimiento de amortización, el numeral 5 del Procedimiento contable referido establece: "Las entidades contables públicas empleadoras continuarán amortizando el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada entidad en particular. A falta de regulación específica amortizarán el cálculo actuarial en un plazo máximo de 30 años contados desde el 31 de diciembre de 1994.

El monto de la amortización corresponde al valor que resulta de dividir el total del cálculo actuarial pendiente de amortizar por el número de años que faltan para culminar el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes, que apliquen a cada entidad en particular, contados a partir de la fecha de corte del cálculo actuarial realizado.

El valor de la amortización anual debe cubrir el pasivo pensional exigible del año siguiente.

Cuando el cálculo actuarial se encuentra amortizado en su totalidad, los aumentos o disminuciones que se generen

por su actualización afectan los resultados del ejercicio en curso".

Conforme a lo anterior, las entidades que no tienen una regulación específica aplicarán el plazo de amortización determinado en el procedimiento que corresponde a un plazo máximo de 30 años contados a partir del 31 de diciembre de 1994.

Ahora bien, el párrafo 5 del numeral 1.5.1 del Instructivo 5 de 2008 establece que "La entidad contable pública empleadora debe verificar que el valor amortizado, que corresponde al saldo de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, sea igual o superior al monto de la amortización, que de acuerdo al número de años transcurridos le corresponda, según el procedimiento respectivo. En caso contrario, debe realizar el ajuste de amortización por la diferencia, según lo indicado en el Manual de Procedimientos del RCP". Es decir, que al 31 de diciembre de 2008, la entidad contable pública empleadora que no aplique una regulación específica de amortización debe tener amortizado, al menos, lo correspondiente a 14 años quedando pendiente de amortizar lo correspondiente a 16 años.

En ese orden de ideas, luego de la actualización del valor del cálculo actuarial a 31 de diciembre de 2008, la entidad contable pública empleadora debe verificar el monto de la amortización y realizar el ajuste respectivo.

Luego del ajuste de la amortización debe verificar que el monto amortizado cubra el pasivo exigible del año siguiente y, en caso contrario, debe proceder a ajustar nuevamente la amortización para alcanzar dicho valor.

En caso que de la entidad contable pública empleadora tenga amortizado todo el pasivo pensional, los incrementos o disminuciones originados por la actualización del cálculo actuarial deben amortizarse afectando los resultados del ejercicio en curso.

Por su parte, para determinar el valor a amortizar durante el año 2009 se tomará el valor pendiente de amortizar y se divide en 16 años para determinar la fracción a amortizar durante el año, valor resultante que se amortizará en 1/12 mensual.

CONCLUSIÓN

Los saldos que sirven de base para determinar el valor del ajuste para actualizar el valor del cálculo actuarial son los que revela la entidad en las subcuentas de naturaleza crédito de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES en el momento previo al ajuste respectivo.

Efectuada la actualización del valor del cálculo actuarial, la entidad debe verificar que el valor amortizado, que corresponde al saldo de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, sea igual o superior al monto de la amortización que de acuerdo al número de años transcurridos corres-



ponda según el plazo que le aplique y efectuar el ajuste respectivo para alcanzar dicho valor cuando sea necesario.

Luego de realizado el ajuste de la amortización debe verificar que el monto amortizado cubra el pasivo exigible del año siguiente y, en caso contrario, debe proceder a ajustar nuevamente la amortización para alcanzar dicho valor.

Ahora bien, si la entidad contable pública empleadora tiene amortizado todo el pasivo pensional, los incrementos o disminuciones originados por la actualización del

cálculo actuarial, incrementan o disminuyen la amortización del cálculo actuarial afectando los resultados del ejercicio en curso.

Por su parte, para determinar el valor a amortizar durante el año 2009 se tomará el valor pendiente de amortizar y se divide en 16 años para determinar la fracción a amortizar durante el año, valor resultante que se amortizará en 1/12 mensual.

- f. CONCEPTO 20091-124503. Vigencia de la aplicación del numeral 5 del procedimiento contable en lo relacionado con el ajuste de la amortización del pasivo pensional

CONCEPTO 20091-124503 del 6-02-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE INSTRUCTIVOS CONTABLES
		2.	
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados. Instructivo N° 5 de 2008
		2.1	
Subtema		Vigencia de la aplicación del numeral 5 del procedimiento contable en lo relacionado con el ajuste de la amortización del pasivo pensional.	

Doctor

HUGO RENÉ GÓMEZ RODRÍGUEZ

Jefe Sección de Contabilidad

Universidad de Nariño

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20091-124503 mediante la cual solicita corroborar la validez del procedimiento de ajuste de la amortización del cálculo actuarial del pasivo pensional realizado en la información contable a 31 de diciembre de 2007, atendiendo el numeral 5 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007 y el concepto 20083-110315 emitido por la Contaduría General de la Nación.

CONSIDERACIONES

Como se indicó mediante el concepto 20083-110315, "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".

De tal manera que es un mandato legal que las entidades territoriales deben atender. Por tal razón, el numeral 5 del

procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007 establece que "Las entidades contables públicas empleadoras continuarán amortizando el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada entidad en particular. (...)"

De tal manera que en la información contable de las entidades territoriales, con fecha de corte 31 de diciembre de 2007, debe estar amortizado el cálculo actuarial del pasivo pensional correspondiente como mínimo a 9 años, por el lapso transcurrido entre el 31 de diciembre de 1999 y esta fecha.

Así las cosas, el ajuste de la amortización del cálculo actuarial realizado en la información contable de la entidad durante el año 2007 afectando los gastos administrativos y los costos de producción, por el valor de la amortización correspondiente a este período, y ajustando gastos de ejercicios anteriores para reconocer en la información contable el valor que dejó de reconocerse por los años que han



transcurrido, atiende el procedimiento contable definido en el Manual de Procedimientos.

Reiterando lo anterior, el párrafo 5 del numeral 1.5.1 del Instructivo 5 de 2008, "Instrucciones para el cierre contable de la vigencia 2008", establece que "La entidad contable pública empleadora debe verificar que el valor amortizado, que corresponde al saldo de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, sea igual o superior al monto de la amortización, que de acuerdo al número de años transcurridos le corresponda, según el procedimiento respectivo. En caso contrario, debe realizar el ajuste de amortización por la diferencia, según lo indicado en el Manual de Procedimientos del RCP".

CONCLUSIÓN

El ajuste realizado en la información contable durante el año 2007 atiende los parámetros definidos en la normatividad legal y contable ya que al cierre de cada vigencia, las entidades contables públicas empleadoras deben verificar que el valor amortizado del cálculo actuarial corresponda a la fracción amortizada de acuerdo al plazo que aplique a cada entidad en particular, que para el caso de las entidades territoriales es de 30 años contados desde el 31 de diciembre de 1999 conforme lo establece el artículo 10 de la Ley 549 de 1999.

- g. CONCEPTO 20092-124946. Reconocimiento de la actualización del cálculo actuarial, en el caso que se presente una disminución del cálculo actuarial que está totalmente amortizado.

CONCEPTO 20092-124946 del 06-03-09

CONCEPTO 20092-124946 del 06-03-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y registro del pasivo pensional, la reserva financiera que lo sustenta y los gastos relacionados.
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la actualización del cálculo actuarial, en el caso que se presente una disminución del cálculo actuarial que está totalmente amortizado.

Doctor
RUBÉN DARÍO CARVAJAL PARDO
Contador General
Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA)

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el número 20092-124946, mediante el cual consulta sobre el registro contable de la actualización del cálculo actuarial cuando este corresponde a un menor valor del reconocido en la información contable, teniendo en cuenta que ya está totalmente amortizado.

CONSIDERACIONES

El párrafo segundo del 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, señala que "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 al tratamiento contable, cuando la entidad empleadora tiene totalmente amortizado el ciento por ciento (100%) del cálculo actuarial, el numeral 5 del procedimiento contable referido señala que: "Cuando el cálculo actuarial se encuentra amortizado en su totalidad, los aumentos

o disminuciones que se generen por su actualización afectan los resultados del ejercicio en curso. (...)".

Si se presenta una disminución el registro será un débito a las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES (...), y un crédito a la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la Cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS".

Conforme con lo anterior, si se presenta una disminución del cálculo actuarial que se encuentra totalmente amortizado, para la entidad se genera un ingreso extraordinario por recuperaciones.

Por su parte, los aumentos generados por la actualización del cálculo actuarial se reconocen en la información contable 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.

Simultáneamente, se procede a realizar su amortización mediante el registro definido en el numeral 6 del procedimiento referido así: *"La amortización se registra con un débito a las subcuentas 510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales, 510210-Amortización cálculo actuarial de futuras pensiones y 510211-Amortización cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, la subcuenta 520310-Amortización cálculo actuarial futuras pensiones, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas, de las cuentas pertenecientes a los grupos de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, cuando la amortización corresponde a futuras pensiones de personal que participa en las actividades productivas de la entidad contable pública empleadora, y un crédito a las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda"*.

Ahora bien, 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.

CONCLUSIÓN

Conforme al numeral 5 del Procedimiento contable para el reconocimiento y registro del pasivo pensional, la reserva financiera que lo sustenta y los gastos relacionados, cuando como consecuencia de la actualización del cálculo actuarial se presente una disminución del cálculo actuarial que está totalmente amortizado, la entidad debe reconocer el menor valor debitando las subcuentas 272003-Cálculo actuarial de pensiones actuales, 272005-Cálculo actuarial de futuras pensiones y 272007-Cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES y acreditando la subcuenta 481008-Recuperaciones, de la Cuenta 4810-EXTRAORDINARIOS.

h. CONCEPTO 20095-129771. Reconocimiento de reajustes y diferencias de mesadas pensionales por causar

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2510-Pensiones y prestaciones económicas por pagar. Literal b.

i. CONCEPTO 20095-129980. Reconocimiento contable de recursos recibidos, en desarrollo de convenio de concurrencia entre la Nación - Ministerio de Salud - Fondo del Pasivo Prestacional del Sector Salud, Departamento de Caldas, Municipio de Manizales y el Hospital Rafael Henao Toro.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1901-Reserva Financiera Actuarial. Literal c.

j. CONCEPTO 20098-133934. Inviabilidad de afectar la subcuenta 251006-Cuotas partes de pensiones para reconocer el ajuste por actualización del cálculo actuarial.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2720-Provisión para pensiones. Literal a.

k. CONCEPTO 20099-134914. Reconocimiento de la constitución de reserva actuarial y su amortización

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3215- Reservas. Literal b.



- I. CONCEPTO 20096-130336. Reconocimiento de los recursos recibidos por el Fondo de Reservas del Instituto de Seguros Sociales, como "pago anticipado de conmutación pensional del Banco Cafetero en Liquidación"

CONCEPTO 20096-130336 del 07-07-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los recursos recibidos por el Fondo de Reservas del Instituto de Seguros Sociales, como "pago anticipado de conmutación pensional del Banco Cafetero en Liquidación".

Doctora

OLGA ELIZABETH SUÁREZ DURÁN

Jefe Departamento Nacional de Contabilidad

Instituto de Seguros Sociales

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20096-130336, mediante la cual consulta el tratamiento contable de los recursos recibidos del Banco Cafetero en Liquidación para la Conmutación Pensional, 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 "*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*".

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. Estas entidades deben llevar contabilidad independiente de sus Fondos de reservas, atendiendo lo señalado en el artículo 132 de la Ley citada y teniendo en cuenta que estos recursos no forman parte del patrimonio de la entidad que los administra y, por ende, no pueden incluirse en su información contable, conforme lo expresa el literal m) del artículo 13 de la Ley 100 de 1993, adicionada por el artículo 2º de la Ley 797 de 2003.

De tal manera que el Instituto de Seguros Sociales, cuando recibe recursos de conmutaciones pensionales, actúa como un Fondo de reservas, lo cual implica que es en la infor-

mación contable del Fondo de reservas donde debe revelarse dicho hecho económico.

Respecto a la reciprocidad de saldos entre el Fondo de reservas y las entidades públicas, el numeral 1.6.1.5. del Instructivo 5 de 2008 señala: "*Operaciones con Fondos de Reservas Pensionales. Las transacciones u operaciones con los fondos de reservas pensionales manejados por entidades públicas administradoras del régimen de prima media con prestación definida no constituyen operaciones recíprocas a reportar, por cuanto no son recursos de la Nación ni de las entidades que los administran*".

En ese orden de ideas, los recursos recibidos como "*pago anticipado de Conmutación pensional del Banco Cafetero en Liquidación*", constituyen para el Fondo de reservas un Recurso recibido en administración hasta tanto no se legalice la conmutación pensional, que debe reconocerse, como lo menciona en su comunicación, debitando la subcuenta 111014-DEPÓSITOS DE LOS FONDOS DE RESERVAS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA CON PRESTACIÓN DEFINIDA, de la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS, para reconocer el efectivo, y la subcuenta 120101-Títulos de Tesorería -TES, de la Cuenta 1201- INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, para reconocer las inversiones en TES, con contrapartida en la Subcuenta 245301-En Administración, de la Cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Ahora bien, el Banco Cafetero en Liquidación, para los efectos 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 Capítulo VIII del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, es una entidad empleadora. Conforme al numeral 8 del Procedimiento contable referido "*La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que han sido destinados por la entidad contable*



pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales”.

Así las cosas, los recursos entregados por el Banco Cafetero en Liquidación constituyen para este parte de su Reserva Financiera actuarial y deben ser revelados en su información contable a través de la Subcuenta 190102-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

CONCLUSIÓN

Los recursos recibidos por el Fondo de reservas del Instituto de Seguros Sociales, como “pago anticipado de Conmutación pensional del Banco Cafetero en Liquidación”, constituyen un Recurso recibido en administración hasta tanto no se legalice la conmutación pensional y deben reconocerse debitando la subcuenta 111014-DEPÓSITOS DE LOS FONDOS DE RESERVAS DEL RÉGIMEN DE PRIMA MEDIA

CON PRESTACIÓN DEFINIDA, de la Cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y la subcuenta 120101- Títulos de Tesorería -TES, de la Cuenta 1201- INVERSIONES ADMINISTRACIÓN DE LIQUIDEZ EN TÍTULOS DE DEUDA, con contrapartida en la Subcuenta 245301-En Administración, de la Cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN.

Por su parte, el Banco Cafetero en Liquidación reconocerá, en su información contable, los recursos entregados en la Subcuenta 190102-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

Es necesario recordar que, dado que los recursos de los Fondos de reservas no pertenecen a la Nación, “los saldos reportados en su información contable no constituyen operaciones recíprocas con las entidades públicas con las cuales están asociados”.

- m. CONCEPTO 20096-131750. Reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial del pasivo pensional, y de patrimonios autónomos (Encargo fiduciario)

CONCEPTO 20096-131750 del 31-07-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para reconocimiento y revelación del pasivo pensional de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados.
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial del pasivo pensional, y de patrimonios autónomos (Encargo fiduciario).

	TÍTULO	1.	RÉGIMEN DE CONTABILIDAD PÚBLICA
2	Tema	1.1	Ámbito de aplicación
	Subtema	1.1.1	Ámbito de aplicación de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, frente a lo establecido en el modelo general de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios para efectos de presentación de informes trimestrales.

Doctora

OMAIRA VALENCIA CARVAJAL

Profesional Especializado

Empresas Públicas de Armenia

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20096-131750, mediante la cual solicita aclaración sobre los registros contables de la amortización del cálculo actuarial de pensiones actuales, de los ingresos y gastos de un patrimonio autónomo destinado a la garantía y pago de las obligaciones pensionales, del convenio de apoyo financiero suscrito entre el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, el Fonade y el Municipio de Armenia y los convenios interadministrativos de cooperación, los de cooperación y asociación y los de asistencia técnica, admi-

nistrativa y financiera e información sobre el modelo general de contabilidad para Empresas Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante Resolución de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en lo relacionado con los informes trimestrales.

CONSIDERACIONES

1. Amortización del cálculo actuarial del pasivo pensional y Reconocimiento del patrimonio autónomo (encargo fiduciario).



El numeral 6 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados señala que *“La amortización se registra con un débito a las subcuentas 510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales, (...) y un crédito a las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db)”*. De tal manera que el registro que se realiza de la amortización del cálculo actuarial de pensiones actuales es correcto. No obstante, debe diferenciarse el registro de la amortización con el del reconocimiento del pasivo real que está contenido en el numeral 9 del procedimiento mencionado.

En primer lugar, debe tenerse en cuenta que la Provisión para pensiones es un pasivo estimado: La norma técnica de pasivos estimados, contenida en el párrafo 235 del numeral 9.1.2.6 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, 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 tal manera que, materializada la obligación de pago del pasivo estimado contenido en el cálculo actuarial, debe trasladarse su valor al pasivo real.

En segundo lugar, el pasivo estimado de pensiones está revelado en las subcuentas de naturaleza crédito de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES. Por lo tanto, para el caso de pensiones de jubilación el registro corresponde a un débito en las subcuentas 272003-CÁLCULO ACTUARIAL DE PENSIONES ACTUALES, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, y un crédito a las subcuentas 251001-PENSIONES DE JUBILACIÓN PATRONALES, 251002-RETROACTIVOS Y REINTEGROS PENSIONALES, 251003-INDEMNIZACIÓN SUSTITUTIVA, 251004-AUXILIO FUNERARIO, 251005-MESADAS PENSIONALES NO RECLAMADAS, o 251090-OTRAS PRESTACIONES ECONÓMICAS, según corresponda, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, como lo establece el numeral 9 del procedimiento referido.

En cuanto al Patrimonio autónomo destinado a la garantía y pago de las obligaciones pensionales, es necesario aclarar que corresponde a un encargo fiduciario que debe ser revelado en la Subcuenta 190104-ENCARGOS FIDUCIARIOS, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

“La reserva financiera actuarial corresponde al conjunto de activos que han sido destinados por la entidad contable pública, en atención a las disposiciones legales vigentes o por iniciativa propia, para atender las obligaciones pensionales” conforme al numeral 8 del procedimiento contable comentado anteriormente.

El monto de referencia para determinar el valor de la Reserva Financiera Actuarial es el valor del cálculo actuarial

del pasivo pensional, que para este caso fue cuantificado por la firma Proseguros S. A., y los recursos entregados en encargo fiduciario y destinados a garantizar el pago de los pasivos pensionales son solo una parte de dicha Reserva.

En cuanto a los ingresos y gastos derivados de la administración de los recursos a través del encargo fiduciario, sí deben ser reconocidos en la información contable de la entidad contable pública como mayor o menor valor del encargo fiduciario, según corresponda.

Por su parte, el registro del pago del pasivo pensional que realiza la entidad contable pública, a través del encargo fiduciario, corresponderá a un débito a la Subcuenta correspondiente de la Cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR con contrapartida en la Subcuenta 190104-ENCARGOS FIDUCIARIOS, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL.

En cuanto a las entidades que deben normalizar los estudios actuariales, me permito informarle que el artículo 354 de la Constitución Política señala: *“Habrá un Contador General, funcionario de la rama ejecutiva, quien llevará la contabilidad general de la Nación y consolidará ésta con la de sus entidades descentralizadas territorialmente o por servicios, cualquiera que sea el orden al que pertenezcan, excepto la referente a la ejecución del Presupuesto, cuya competencia se atribuye a la Contraloría. Corresponden al Contador General las funciones de uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley. (...)”*.

En consonancia con ello la Ley 298 del 23 de julio de 1996, en los literales i) y j) del artículo 4, relacionados con 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”*.

Conforme a lo anterior, por competencia funcional, el Contador General de la Nación no puede pronunciarse respecto a las entidades que deben normalizar los estudios actuariales. Por lo tanto, su consulta será trasladada a la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social para lo de su competencia.

2. Contabilización de convenios interadministrativos

Al respecto me permito informarle que la contabilización de los convenios de apoyo financiero y los interadministrativos de cooperación, de cooperación y asociación y los de asistencia técnica, administrativa y financiera está determinada por los derechos y obligaciones que surgen de la suscripción del documento susceptibles de reconocerse en



la información contable. De tal manera que no existe una contabilización general sino que es específica atendiendo lo expresado el convenio suscrito.

3. Normatividad relacionada con los informes trimestrales

En relación con la información sobre el modelo general de contabilidad para Empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios adoptado mediante Resolución de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en lo relacionado con los informes trimestrales, me permito informarle que este despacho se ha pronunciado sobre la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública para Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios mediante el Concepto 20096-130237 concluyendo que *"De conformidad con el mandato constitucional, las Sentencias de constitucionalidad referidas en las consideraciones y el artículo 5° de la Resolución 354 de 2008, el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) aplica en todas sus partes 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"*. (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo a lo anterior, la entidad está obligada a elaborar y presentar los informes atendiendo las instrucciones emitidas por el Contador General de la Nación atendiendo los procedimientos definidos en el Manual de Procedimientos, adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, y presentarlos en los plazos definidos en la Resolución 248 de 2007 modificada por la Resolución 375 de 2007.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expuestas se concluye que el registro contable de la amortización del cálculo actuarial que realiza la entidad es correcto. No obstante, la entidad contable pública empleadora, previo al pago del pasivo pensional, debe reconocer el pasivo real atendiendo lo establecido en el numeral 9 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la

reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados contenidos en el Capítulo VIII del Manual de procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007.

De tal manera que cuando se realiza el pago a través de un encargo fiduciario, el registro contable corresponde a un débito a las subcuentas 251001-PENSIONES DE JUBILACIÓN PATRONALES, 251002-RETROACTIVOS Y REINTEGROS PENSIONALES, 251003-INDEMNIZACIÓN SUSTITUTIVA, 251004-AUXILIO FUNERARIO, 251005-MESADAS PENSIONALES NO RECLAMADAS, o 251090-OTRAS PRESTACIONES ECONÓMICAS, según corresponda, de la cuenta 2510-PENSIONES Y PRESTACIONES ECONÓMICAS POR PAGAR, con contrapartida en la Subcuenta 190104-Encargos Fiduciarios, de la Cuenta 1901-RESERVA FINANCIERA ACTUARIAL, como lo establece el numeral 9 del procedimiento referido.

Ahora bien, el encargo fiduciario constituido para la garantía y pago del pasivo pensional hace parte de la Reserva Financiera Actuarial, conformada por todos los activos destinados al pago del pasivo pensional, y todos los ingresos y gastos generados por dicho encargo fiduciario deben ser reconocidos en la información contable de la entidad contable pública.

Respecto a las entidades que deben normalizar los estudios actuariales, su consulta será trasladada a la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social para lo de su competencia.

Respeto a los convenios interadministrativos, para determinar la contabilización es necesario conocer los detalles del mismo.

En cuanto a la información sobre el modelo general de contabilidad para Empresas Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios adoptado mediante Resolución de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en lo relacionado con los informes trimestrales, a la entidad contable pública le aplica el Régimen de Contabilidad Pública adoptado mediante la Resolución 354 de 2007.

n. CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de la amortización del pasivo pensional de vigencia actual y de vigencias anteriores.

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 21. Literal h.



- o. CONCEPTO 20097-131912. Inviabilidad de desvirtuar la clasificación como Fondo de reservas atribuida a la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional, en el procedimiento contable de pasivo pensional establecido por la CGN.

CONCEPTO 20097-131912 del 20-08-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de desvirtuar la clasificación como Fondo de reservas atribuida a la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional, en el procedimiento contable de pasivo pensional establecido por la CGN

Doctor
MOISÉS WASSERMANN LERNER
Rector
Universidad Nacional

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20097-131912, mediante la cual solicita que este Despacho se pronuncie en relación con los argumentos presentados en la comunicación 200810-120426 para desvirtuar la clasificación de Fondo de reservas, otorgada a la dependencia sin personería jurídica Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional en el procedimiento contable para el reconocimiento y registro del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, y la autorice de manera transitoria registrar las obligaciones pensionales como caja pagadora de pensiones, me permito informarle que nos pronunciaremos en el orden en que fueron expuestos los argumentos:

CONSIDERACIONES

Manifiesta la entidad que *"En la actualidad no hay certeza normativa ni decisión judicial que permita asegurar que la Universidad Nacional es o deba ser un Fondo de Reserva, ya que si bien el Consejo de Estado en concepto de marzo de 2006 señaló que somos competentes para administrar el régimen de prima media con prestación definida, también indicó que para el tema pensional de las universidades estatales del nivel nacional se podía acudir al artículo 130 de la Ley 100 de 1993, según la cual la Nación podría asumir el pago del pasivo a través del Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional"*.

Respecto al sustento jurídico para la clasificación de la Universidad Nacional como Fondo de reservas, en el procedimiento contable para el reconocimiento y registro del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, ya nos pronunciamos mediante el concepto 20086-115205 emitido a la Universidad Nacional.

De tal manera que la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional es un Fondo de reservas, máxime que

el mismo concepto del Consejo de Estado, al que hace referencia la entidad, número 1.713, de la Sala de Consulta y Servicio Civil, fechado el 3 de marzo de 2006, el cual fue ampliado el 24 de julio de 2006, hace un recuento legal sobre las entidades de previsión social, existentes antes de la Ley 100 de 1993, las cuales tuvieron a su cargo el reconocimiento y pago de pensiones y cesantías y aún la prestación del servicio de salud de sus servidores públicos, en el cual incluyen a las Universidades del orden nacional, para llegar a la conclusión que el Decreto reglamentario 692 de 1994 permitió que *"las entidades con cajas sin personería jurídica, pudieran continuar administrando el régimen de prima media con prestación definida (...)"* (subrayado fuera de texto), mientras no se declarara su insolvencia.

Señala, además, el concepto mencionado que *"(...) puede suceder que por distintas razones – excesivo pasivo pensional, insuficiencia de las reservas constituidas, falta de aportes o cotizaciones - las cuentas de las cajas sin personería jurídica de universidades nacionales presenten un estado deficitario, caso en el cual el Gobierno Nacional, en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 130 de la Ley 100 puede entrar a declarar su insolvencia – art. 130 de la Ley 100 de 1993 – y a determinar que el Fondo de Pensiones Públicas del Nivel Nacional las sustituya"*.

El artículo 130 de la Ley 100 de 1993 establece: *"Créase el fondo de pensiones públicas del nivel nacional, como una cuenta de la Nación adscrita al Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, cuyos recursos se administrarán mediante encargo fiduciario. El fondo sustituirá a la Caja Nacional de Previsión Social en lo relacionado con el pago de las pensiones de vejez o de jubilación, de invalidez y de sustitución o sobrevivientes, y a las demás cajas de previsión o fondos insolventes del sector público del orden nacional, que el gobierno determine y para los mismos efectos. El Gobierno Nacional establecerá los mecanismos requeridos para el pago de las pensiones"*



reconocidas o causadas con anterioridad a la presente ley". (Subrayado fuera de texto).

En relación a este artículo, la ampliación del Concepto emitido por el Consejo de Estado, señala que *"si el Gobierno así lo determina, puede ordenar la asunción de los pasivos pensionales a cargo de las cajas de las universidades estatales en caso de insolvencia, con fundamento en la autorización legal contenida en el artículo 130 de la Ley 100 de 1993. En caso de contar las universidades con recursos, podría también darse aplicación al inciso segundo del artículo 20 del Decreto ley 1777 de 2003"*.

De tal manera que mientras el Gobierno Nacional no declare la insolvencia de la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional y, por tanto, la sustitución en lo relacionado con el pago del pasivo pensional, esta continuará administrando el régimen de prima media con prestación definida y, por tanto, los recursos del Sistema General de Pensiones que administre los cuales constituyen el Fondo de reservas.

Lo anterior implica que aún en el evento en que la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional sea sustituida en el pago por el FOPEP, el pasivo pensional sigue a cargo de la entidad administradora hasta tanto se determine su insolvencia y se determine cuál entidad del Gobierno Nacional lo asumirá.

El segundo argumento presentado por la entidad señala:

"2. Igualmente la Corte Constitucional en Sentencia C-507 de 2008, donde se declara la inexecutable de gran parte del artículo 38 de la Ley 1151 de 2007, Plan Nacional de Desarrollo, concluyó que el tema de la concurrencia para el pago del pasivo pensional de las universidades estatales del nivel nacional, debe ser regulado por una ley que para tal efecto expida el Congreso de la República".

La tercera acepción del término concurrencia, en el Diccionario de la Lengua Española, Vigésima segunda edición de la Real Academia Española, significa *"Contribuir con una cantidad para un determinado fin"*. De tal manera que la Contaduría General de la Nación ha entendido que la concurrencia en el pago de un pasivo no significa asunción del mismo.

No obstante, en el caso del pasivo pensional, las universidades estatales del nivel nacional entienden que la regulación de la concurrencia significará la asunción del pasivo, total o parcialmente, por el Gobierno Nacional. De tal manera que, con el fin de establecer el procedimiento contable adecuado, hemos solicitado concepto a la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, no solo sobre este argumento sino por los que se relacionan a continuación:

"3. En este orden de ideas es importante resaltar que muchas de las decisiones que se pueden tomar en relación con el tema pensional de las universidades

estatales del nivel nacional, que inclusive se vieron reflejadas en la asignación presupuestal para la presente vigencia fiscal, estaban sostenidas en la norma del Plan Nacional de Desarrollo declarada parcialmente inexecutable, evidenciando que cualquier decisión relacionada con dicho tema debe preferiblemente esperar el desarrollo legislativo.

4. *Actualmente se tramita ante el Congreso de la República un proyecto de ley que busca armonizar los intereses expuestos por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y las universidades estatales del nivel nacional, en concordancia con lo señalado en la Sentencia C-507 de 2008, el cual esperamos sea resuelto en el corto plazo y permita definir el papel de estas universidades no sólo en el tema de la financiación y pago del pasivo pensional, sino también en su comportamiento ante entidades tan importantes como lo (sic) Contaduría General de la Nación y la Superintendencia Financiera. (...).*
5. *La dinámica con la que la Universidad Nacional ha venido pagando sus obligaciones pensionales en los últimos años, depende principalmente de la asignación y giro de recursos por parte de la Nación los cuales no siempre son entregados en el momento oportuno, razón por la cual en muchos casos es necesario acudir a las "Unidades de Caja", figura que no se podría utilizar en el evento de manejar contabilidad separada.*
6. *El pago oportuno de las mesadas de más de 4.700 pensionados, ha dependido en los últimos años de las gestiones internas y externas que hace la Universidad, las cuales creemos se pueden ver entorpecidas al efectuar variaciones drásticas en la forma de contabilizar el pasivo pensional, máxime cuando los diversos actores involucrados están a la espera del pronunciamiento del Legislativo.*
7. *Adicionalmente se debe tener presente que en la vigencia fiscal 2008, el presupuesto de la Universidad fue asignado bajo el supuesto de una concurrencia en los términos del artículo 38 de la Ley 1151 de 2007, declarado parcialmente inexecutable, circunstancias que están generando notorios inconvenientes en materia presupuestal y contable"*.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expuestas se concluye que el procedimiento contable para el reconocimiento y registro del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados contenidos en el Capítulo VIII del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007 clasificó a la Caja de Previsión Social de la Universidad Nacional como un Fondo de Reservas.

Dicho Fondo de reservas debe revelar el pasivo pensional a su cargo hasta tanto se determine la declaración de in-



solvencia del Fondo y se establezca la entidad que deba asumir dicho pasivo.

Respecto a los demás argumentos presentados, hemos solicitado concepto a la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y

Crédito Público. Hasta tanto se pronuncie esta Dirección no podemos autorizar un mecanismo de contabilización diferente al establecido en el Procedimiento contable referido.

- p. CONCEPTO 200910-135669. Procedimiento contable para reasignar el pasivo pensional a cargo de CAPRECOM como empleadora, respecto de sus trabajadores y ex trabajadores, y no al de los Fondos de reservas que esta entidad administra.

CONCEPTO 200910-135669 del 01-12-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
		1.2	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
		1.3	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
Subtema		Procedimiento contable para reasignar el pasivo pensional a cargo de CAPRECOM como empleadora, respecto de sus trabajadores y ex trabajadores, y no al de los Fondos de Reservas que esta entidad administra.	

Doctor

CARLOS TADEO GIRALDO GÓMEZ

Director General

CAPRECOM

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135669, mediante la cual solicita concepto sobre el procedimiento contable que debe adelantar para reasignar el pasivo pensional a cargo de CAPRECOM al 31 de marzo de 1994.

Para el efecto informa que a esa fecha, "CAPRECOM operaba como Caja de Previsión Social del Sector de Comunicaciones, prestando los servicios de salud (asimilables hoy como régimen contributivo) y los servicios de reconocimiento y administración de pensiones. Por obvias razones, el pasivo pensional de CAPRECOM debía entonces ser asumido por estas dos unidades de negocio. (...).

Ante el cierre del régimen contributivo, CAPRECOM tomó la decisión de trasladarle la parte del pasivo pensional que se encontraba registrada como deuda a la unidad de pensiones (...).

En conversación telefónica con la doctora Claudia Prieto, Contadora de la entidad, se confirma que el pasivo pensional al que se hace alusión en la consulta corresponde al que tiene a cargo CAPRECOM como empleadora, respecto de sus trabajadores y extrabajadores, y no al de los Fondos de Reservas que esta entidad administra.

CONSIDERACIONES

El artículo 10 de la Ley 100 de 1993 establece el objeto del Sistema General de Pensiones: "El Sistema General de Pensiones tiene por objeto garantizar a la población, el amparo contra las contingencias derivadas de la vejez, la invalidez y la muerte, mediante el reconocimiento de las pensiones y prestaciones que se determinan en la presente ley, (...).

Por su parte, el artículo 151 de la Ley 100 de 1993 señala su vigencia: "El Sistema General de Pensiones previsto en la presente ley, regirá a partir del 1º de abril de 1994. (...)

Como consecuencia de la expedición de estas normas, las entidades contables públicas empleadoras perdieron la facultad de garantizar a sus trabajadores activos el amparo contra las contingencias derivadas de la vejez, la invalidez y la muerte. Sólo por excepción, contenida en el artículo 279 de la ley referida, algunas entidades conservaron tal facultad.

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, contenido en el Capítulo VIII del Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, establece la obligatoriedad para



las entidades contables públicas de revelar dicho pasivo estimado en su información contable.

Ahora bien, el numeral 11 del procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable establece que *"Cuando la entidad contable pública organiza internamente el proceso contable a través de centros o áreas de responsabilidad contable, que para efectos contables se denominan UNIDADES, se debe entender que el proceso contable está integrado, aunque cada unidad maneja parte de la información contable en forma separada y la responsabilidad frente a la preparación de la información contable corresponde a la entidad contable, la cual se debe observar y analizar integralmente como una sola entidad, sin perjuicio de la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control y administrativos puedan solicitar a los respectivos centros o áreas de responsabilidad contable para el cumplimiento de sus funciones"*.

Esta clase de organización se caracteriza por: *"a) Es una sola entidad contable pública que desarrolla su proceso contable integrado, pero con actividades de este proceso en las diferentes unidades. (...)*

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. (...)

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".

Por su parte, el numeral 3.2 del procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable adoptado mediante la Resolución 357 de 2008 establece: *"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 (...) criterios de identificación, clasificación, medición, registro y ajustes, elaboración, y análisis e interpretación de los estados contables y demás informes, (...)".

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expresadas anteriormente se concluye que CAPRECOM, como entidad contable empleadora, debe revelar en su información contable el pasivo pensional adquirido antes del 1º de abril de 1994.

Como la entidad, en su estructura organizacional y contable, está diseñada como "Unidades de negocio", deberá atender el procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, en el sentido de definir en sus procedimientos administrativos y contables la responsabilidad del reconocimiento del pasivo pensional que será revelado en la información contable integrada de la entidad y establecerá en sus políticas y prácticas contables cuál o cuáles de estas unidades es la responsable de asumir el pasivo pensional a cargo de la entidad atendiendo lo establecido en la normatividad legal vigente aplicable.

Para el efecto, documentará las políticas y prácticas contables adoptadas para reconocer y revelar en su información contable las diferentes transacciones, hechos y operaciones a través del manual de políticas contables al que hace alusión el numeral 3.2 del Procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable adoptado mediante la Resolución 357 de 2008.

q. CONCEPTO 200910-135790. Reconocimiento por parte del Ministerio de Educación Nacional y de la Universidad Nacional de Colombia de las transferencias giradas por el primero a la Universidad para pago de pensiones.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1417- Administración del Sistema general de Pensiones. Literal a.



r. CONCEPTO 200911-136467. Reconocimiento del cálculo actuarial del pasivo pensional

CONCEPTO 200911-136467 del 04-12-09

1-2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
		Tema	1.1 1.2
	Subtema	1.1.1 1.2.1	Reconocimiento del cálculo actuarial del pasivo pensional Reconocimiento de depreciación de propiedades, planta y equipo que incluye las redes de acueducto y alcantarillado de todo el municipio

Doctora

DIANA MARCELA GARCÍA TORRES

Jefe de Presupuesto y Contabilidad

Empresa de Acueducto Alcantarillado y Aseo de Zipaquirá - EAAAZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911-136467, en la cual consulta sobre el procedimiento a seguir para el reconocimiento de:

1. Cálculo actuarial del pasivo pensional, y
2. Depreciación de Propiedades, planta y equipo que incluye las redes de acueducto y alcantarillado de todo el municipio.

En la consulta se aclara que con el reconocimiento de las depreciaciones, la empresa está produciendo pérdidas, situación que se agravaría si se reconoce y amortiza el cálculo actuarial del pasivo pensional.

Al respecto, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

1. 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, del manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establece que:

“Las entidades territoriales y sus descentralizadas revelarán el cálculo actuarial suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, en cumplimiento de lo señalado en el artículo 9º de la Ley 549 de 1999, el cual es la base para determinar el monto de la reserva financiera actuarial y las actualizaciones que sean necesarias de acuerdo con las disposiciones vigentes.

Cuando la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público no pueda suministrar el valor del cálculo actuarial, la

entidad empleadora podrá revelar la estimación del cálculo actuarial realizado por personal idóneo siempre que atienda los parámetros y bases técnicas establecidas por las disposiciones legales vigentes.

En el evento en que la entidad haya contratado la realización del cálculo actuarial, y su valor difiera del suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social, del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, revelará el valor del cálculo actuarial contratado, sin perjuicio de realizar los acercamientos pertinentes con esta entidad para efectos de subsanar las diferencias presentadas.” (Subrayado fuera de texto).

El tratamiento contable del reconocimiento del pasivo pensional, su amortización, así como el reconocimiento del pasivo real y su pago, se establece en los numerales 3 al 7 y 9 al 14 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual puede ser consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación, www.contaduria.gov.co.

2. Con relación al reconocimiento de la depreciación de las Propiedades, planta y Equipo, el Plan General de Contabilidad Pública establece en el párrafo 169 lo siguiente:

“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.” (Subrayado fuera de texto).

El tratamiento contable de la depreciación de las propiedades, planta y equipo, se determina en los numerales 4 al 17 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas se concluye lo siguiente:

En la ejecución del proceso contable se deben capturar los datos de la realidad económica y jurídica y 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 captura incluye el reconocimiento inicial de las transacciones, hechos u operaciones, así como las posteriores actualizaciones de valor.

Las entidades territoriales y sus descentralizadas deben revelar el cálculo actuarial suministrado por la Dirección de Regulación Económica de la Seguridad Social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cuando dicha Dirección no

pueda suministrar el valor del cálculo actuarial, la entidad empleadora podrá revelar la estimación del cálculo actuarial realizado por personal idóneo siempre que atienda los parámetros y bases técnicas establecidas por las disposiciones legales vigentes.

El tratamiento contable del reconocimiento del pasivo pensional, se establece en los numerales 3 al 7 y 9 al 14 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados, del Manual de Procedimientos del RCP.

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, y se debe efectuar con base en métodos de reconocido valor técnico, aplicando aquel método que mejor refleje el equilibrio entre los beneficios recibidos, la vida útil y la distribución del costo del activo correspondiente.

El tratamiento contable de las depreciaciones de las Propiedades, planta y Equipo, se establece en los numerales 4 al 17 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo del manual de procedimientos del RCP.

s. CONCEPTO 200911-136623. Reconocimiento de cuotas partes de pensiones por cobrar atendiendo el riesgo de incobrabilidad.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1470- Otros deudores. Literal p.

t. CONCEPTO 200911-137266. Identificación en cuentas del activo de los recursos destinados a atender el pago de pasivos pensionales.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1901- Reserva Financiera Actuarial. Literal j.

u. CONCEPTO 200911-137281. Reconocimiento de la actualización del cálculo actuarial, y de la reserva para el pago de pensiones de jubilación.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1901- Reserva Financiera Actuarial. Literal k.



v. CONCEPTO 200912-137479. Reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial como gasto operacional

CONCEPTO 200912-137479 del 31-12-09

CONCEPTO 200912-137479 del 31-12-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
		1.2	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	Subtema		Reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial como gasto operacional

Doctora

ALCIRA ZULUAGA ARISTIZÁBAL

Profesional Especializado Contabilidad

Industria Licorera de Caldas

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137479, mediante la cual consulta si el gasto por amortización del cálculo actuarial es operacional o no operacional.

CONSIDERACIONES

El párrafo 262 del numeral 9.1.4 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública, adoptado mediante la Resolución 355 de 2007, establece que: *"Para efectos de revelación en los estados contables de la entidad contable pública, las actividades ordinarias se clasifican en operacionales y no operacionales. Las operacionales corresponden al cumplimiento de la operación básica o principal de la entidad contable pública. Las no operacionales comprenden las actividades complementarias, que permiten el adecuado desarrollo de la operación básica o principal y, las actividades vinculadas, que corresponden a las adicionales no relacionadas directamente con la operación básica o principal. Por su parte, las partidas extraordinarias se revelan por separado"*. (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 10 del Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, señala que los gastos operacionales corresponden a la *"Sumatoria de los saldos por concepto de gastos incurridos en la operación básica o principal de la entidad contable pública"*.

Ahora bien, la amortización del pasivo pensional es el reconocimiento, en los resultados del ejercicio, del valor proporcional anual del pasivo estimado, conforme a los plazos establecidos en las disposiciones legales vigentes, cuya sumatorio constituye la provisión para pensiones.

El numeral 6 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva

financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados indica el registro contable así: *"La amortización se registra con un débito a las subcuentas 510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales, 510210-Amortización cálculo actuarial de futuras pensiones y 510211-Amortización cálculo actuarial de cuotas partes de pensiones, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, la subcuenta 520310-Amortización cálculo actuarial futuras pensiones, de la cuenta 5203-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS y/o las subcuentas denominadas Contribuciones Imputadas, de las cuentas pertenecientes a los grupos de la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, cuando la amortización corresponde a futuras pensiones de personal que participa en las actividades productivas de la entidad contable pública empleadora, y un crédito a las subcuentas 272004-Pensiones actuales por amortizar (Db), 272006-Futuras pensiones por amortizar (Db) y 272008-Cuotas partes de pensiones por amortizar (Db), de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, según corresponda"*.

Por su parte, el pasivo estimado de Pensiones es la cuantificación de una deuda adquirida por la entidad en años anteriores a favor del personal que laboró en la entidad desarrollando la operación básica o principal, la cual no fue reconocida en la información contable en el momento correspondiente, razón por la cual, mediante distintas disposiciones legales, se otorgó un plazo específico de reconocimiento o amortización.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expresadas se concluye que el gasto por amortización del pasivo pensional corresponde a un gasto operacional de la entidad y como tal debe ser revelado en el Estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.



9. OPERACIONES INTERINSTITUCIONALES

- a. CONCEPTO 20098-133826. Reconocimiento contable de la solicitud de recursos a la DGCPN para Artesanías de Colombia, realizada a través del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

CONCEPTO 20098-133826 del 23-10-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones Interinstitucionales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento contable de la solicitud de recursos a la DGCPN para Artesanías de Colombia, realizada a través del Sistema Integrado de Información Financiera-(SIIF) por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

Doctora
 DIANA ALMANZA MORENO
 Contadora
 Ministerio de Comercio, Industria y Turismo

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133826, en la cual consulta el tratamiento contable de la solicitud de recursos realizada por Artesanías de Colombia correspondiente a los recursos asignados para esa entidad en el Presupuesto General de la Nación, la cual es tramitada por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo a través del Sistema Integrado de Información Financiera-SIIF, por cuanto Artesanías de Colombia no se encuentra en el (SIIF). Esta solicitud es atendida por la Dirección General de Crédito Público y del Tesoro Nacional-(DGCPN) quien sitúa los fondos en las cuentas bancarias de Artesanías de Colombia.

Lo anterior debido a diferencias presentadas entre las dos entidades en materia de operaciones recíprocas, dado que en el momento en que Artesanías de Colombia solicita al Ministerio Comercio, Industria y Turismo que tramite los recursos a través del SIIF, registra un ingreso y una cuenta por cobrar al Ministerio, mientras que el Ministerio en el momento de solicitar los recursos debita las subcuentas 542302-PARA PROYECTOS DE INVERSIÓN o 542303-PARA GASTOS DE FUNCIONAMIENTO y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS.

CONSIDERACIONES

El párrafo 270 contenido en el Plan General de Contabilidad Pública-(PGCP), del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con las Operaciones Interinstitucionales, indica que "Las operaciones interinstitucionales están conformadas por los fondos recibidos, las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo. Los fondos se reco-

nocen por el valor recibido y las operaciones de enlace sin flujo de efectivo, por el valor de la operación que las genera".(Subrayado fuera de texto)

A su vez, el párrafo 290 del PGCP, señala que "Las operaciones interinstitucionales comprenden los fondos entregados por la administración central, para el pago de los gastos incluidos en el presupuesto de las entidades contables públicas del mismo nivel. Incluye las operaciones de enlace y las operaciones sin flujo de efectivo que se caracterizan porque en las mismas intervienen dos o más entidades contables públicas".

Por su parte, el numeral 3 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones Interinstitucionales, establece que "Con el giro de los recursos, la DGCPN debita las subcuentas de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS y acredita la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL.

Cuando las entidades contables públicas reciban los recursos a través de la tesorería interna, para efectuar los pagos a los beneficiarios finales, debitan las subcuentas de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y acreditan las subcuentas de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS".

A su vez, el CATÁLOGO General de Cuentas contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública describe la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS, en el siguiente sentido: "Representa el valor de los recursos recibidos en dinero o títulos por la entidad contable pública, de la tesorería centralizada del mismo nivel, para gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo incluye el valor de los reintegros de estos recursos a las tesorerías centralizadas".



Respecto de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, indica que *“Representa el valor de los recursos entregados en dinero o títulos, por la tesorería centralizada a la entidad contable pública del mismo nivel, para el pago de gastos de funcionamiento, servicio de la deuda e inversión. Así mismo incluye el valor de los reintegros a las tesorerías centralizadas”*.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas y teniendo en cuenta que la solicitud de recursos realizada por Artesanías de Colombia para que sea tramitada por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo a través del SIIF, obedece a que Artesanías de Colombia no forma parte del SIIF, no se generan entre las partes derechos ni obligaciones y tampoco operaciones recíprocas.

No obstante, la operación recíproca se genera entre Artesanías de Colombia y la DGCPTN, con ocasión del giro de los recursos para el pago de los gastos incluidos en el Presupuesto de Artesanías de Colombia, momento en el cual la DGCPTN debita las subcuentas 570508-Funcionamiento o 570510-Inversión, de la cuenta 5705-FONDOS ENTREGADOS, según corresponda y como contrapartida la subcuenta 110601-Cajero, de la cuenta 1106-CUENTA ÚNICA NACIONAL. Por su parte, cuando Artesanías de Colombia recibe los recursos acredita las subcuentas 470508-FUNCIONAMIENTO o 470510-INVERSIÓN, de la cuenta 4705-FONDOS RECIBIDOS y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS.

10. RESPONSABILIDADES FISCALES

a. CONCEPTO 20091-124569. Determinación de responsabilidades por incumplimiento en procesos de control de recursos.

Ver: III. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal h.

b. CONCEPTO 20092-125716. Reconocimiento de hurto de bienes/ Inviabilidad de reconocer como inversión o gasto la restitución de bienes hurtados.

CONCEPTO 20092-125716 del 20-02-09			
1-2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de hurto de bienes/ Inviabilidad de reconocer como inversión o gasto la restitución de bienes hurtados
3	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas técnicas de contabilidad pública / Costo histórico
	Subtema	1.1.1	Definición de costo capitalizable y su aplicación para la reposición de bienes

Doctores
 ÉDGAR RODRÍGUEZ PINZÓN
 WILSON CLAVIJO CLAVIJO
 Asesores Comisionados
 Grupo Especial de Investigaciones Forenses (GUIFO)
 Contraloría de Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-125716, relacionada con las cuentas de activos fijos en una sociedad anónima prestadora de servicios públicos domiciliarios, y la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. ¿Cuál es el criterio a considerar y el procedimiento contable en el caso de un hurto de activos fijos?
2. ¿La restitución de un activo fijo hurtado debe considerarse como una inversión o como un gasto?
3. ¿En qué consiste el concepto de costo capitalizable, y en el caso del hurto de un activo fijo cómo se aplicaría?



CONSIDERACIONES

1. Pérdida o faltante de bienes

El Capítulo X, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), señala el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, el cual señala en su numeral 1, el cual se relaciona con el retiro de fondos, bienes o derechos de la contabilidad por la pérdida, 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 EL CONTRARIO.

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).

Por lo anterior, con independencia de que se inicie un proceso de responsabilidad fiscal, disciplinario, civil, penal, etcétera, la entidad debe retirar los saldos contables relacionados con el tipo de bien de que se trate, mediante un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta del Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, un débito a las subcuentas correspondientes de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), y 1695-PROVISIONES PARA LA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPOS, si existiere. La diferencia se reconocerá afectando los resultados del ejercicio en la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS.

En caso de haberse registrado valorizaciones, registra un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3240-SU-

PERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la cuenta 1999-VALORIZACIONES, subcuenta respectiva.

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 EL CONTRARIO.

2. Reconocimiento de la indemnización mediante la restitución del bien

El numeral 3 del texto normativo señalado en el numeral anterior, expresa que *“En el caso de que el pago se realice con la reposición del bien, la entidad contable pública debita la subcuenta correspondiente de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acredita la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES”.*

En el evento en que la cancelación de los derechos originados en la pérdida de bienes se realice con la reposición del bien, la entidad deberá disminuir la subcuenta correspondiente de las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditará la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, previamente afectada.

3. Costos Capitalizables

Los costos capitalizables son los que se capitalizan como un activo fijo o diferido, dependiendo el caso, y se depreciarán o amortizarán a medida que se utilizan o consumen en el desarrollo de las actividades propias de la entidad, que para el caso objeto de consulta se constituyen en el costo de reposición del bien.

Así, un ejemplo de costos capitalizables son los costos de endeudamiento que se asocian con la adquisición o construcción de bienes, que no se encuentren en condiciones de utilización, los cuales no se reconocen afectando los resultados, sino que se reconocen como un mayor valor del activo, siempre que la entidad contable pública reconozca el bien y la obligación.

En ese sentido, para el caso de la reposición de un bien, los costos capitalizables serán los que incurrió la entidad, una vez recibido el bien, para ponerlo en condiciones de utilización.

CONCLUSIÓN

1. En el momento que la entidad contable pública conozca de la pérdida o faltante de bienes, y con independencia de que se inicie un proceso de responsabilidad fiscal, disciplinario, civil, penal, etc., la entidad debe retirar los saldos contables relacionados con el tipo de bien de que se trate, mediante un crédito a la subcuenta respectiva de la cuenta del



Grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, un débito a las subcuentas correspondientes de la cuenta 1685-DEPRECIACIÓN ACUMULADA (CR), y 1695-PROVISIONES PARA LA PROTECCIÓN DE PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPOS, si existiere. La diferencia se reconocerá afectando los resultados del ejercicio en la subcuenta 581006-Pérdidas en siniestros, de la cuenta 5810-EXTRAORDINARIOS.

En caso de haberse registrado valorizaciones, registra un débito a la subcuenta que corresponda, de la cuenta 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, y un crédito a la cuenta 1999-VALORIZACIONES, subcuenta respectiva.

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. Cuando la cancelación de los derechos originados en la pérdida de bienes se realice con la reposición del bien, la entidad deberá disminuir la subcuenta correspondiente de

las cuentas del grupo 16-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, y acreditará la subcuenta 147079-Indemnizaciones, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, previamente afectada.

3. Los costos capitalizables son los que se capitalizan como un activo fijo o diferido, dependiendo el caso, y se depreciarán o amortizarán a medida que se utilizan o consumen en el desarrollo de las actividades propias de la entidad, que para el caso objeto de consulta se constituyen en el costo de reposición del bien.

Así, un ejemplo de costos capitalizables son los costos de endeudamiento que se asocian con la adquisición o construcción de bienes, que no se encuentren en condiciones de utilización, los cuales no se reconocen afectando los resultados, sino que se reconocen como un mayor valor del activo, siempre que la entidad contable pública reconozca el bien y la obligación.

En ese sentido, para el caso de la reposición de un bien, los costos capitalizables serán los que incurrió la entidad, una vez recibido el bien, para ponerlo en condiciones de utilización.

- c. CONCEPTO 200911-136534. Inviabilidad de eliminar de las cuentas de orden los registros del proceso de saneamiento contable por el retiro de partidas que no representan derechos exigibles para la entidad, y que se encuentran en proceso de cobro coactivo por parte de la Contraloría General de la República.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.5. Literal b.

11. ACTUALIZACIÓN DE BIENES, DERECHOS Y OBLIGACIONES SOBRE LA BASE DEL COSTO REEXPRESADO

- a. CONCEPTO 20098-133724. Reconocimiento de ajustes por diferencia en cambio e inviabilidad de compensación entre ingresos y gastos por dicho concepto.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.3. Literal I.



12. RECURSOS DE LOS FONDOS DE SALUD

- a. CONCEPTO 20091-124504. Reconocimiento de recursos obtenidos por una Gobernación en la administración, desarrollo y comercialización de juegos de apuestas permanentes.

CONCEPTO 20091-124504 del 5-02-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de Recursos de los fondos de salud
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de recursos obtenidos por una Gobernación en la administración, desarrollo y comercialización de juegos de apuestas permanentes

Doctora

YENNY CAROLINA CAMELO MARTÍNEZ

Profesional Especializado

Gobernación del Caquetá

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20091-124504 en el cual informa que la gobernación asume directamente la administración, desarrollo y comercialización de los juegos de apuestas permanentes, toda vez que no cuenta con una entidad que se encargue de estas funciones. Para el efecto consulta sobre el tratamiento contable y las cuentas de presupuesto que se deben usar para el recaudo con destinación específica y con destino a la administración.

Aclara en su consulta que la gobernación recibirá ingresos por concepto de impuesto a los ganadores y loterías foráneas y, renta de monopolio de juego de suerte y azar.

Al respecto me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El literal b) del artículo 13 de la Ley 1122 de 2007, referente al Flujo y protección de los recursos, establece que: *“Todos los recursos de salud, se manejarán en las entidades territoriales mediante los fondos locales, distritales y departamentales de salud en un capítulo especial, conservando un manejo contable v presupuestal independiente y exclusivo, que permita identificar con precisión el origen y destinación de los recursos de cada fuente.* El manejo de los recursos se hará en tres cuentas maestras, con unidad de caja al interior de cada una de ellas. Estas cuentas corresponderán al recaudo y al gasto en salud pública colectiva, régimen subsidiado de salud y prestación de servicios de salud en lo no cubierto por subsidios a la demanda, (...)” (Subrayado fuera de texto).

Con base en este sustento normativo, la Contaduría General de la Nación, estructuró el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, contenido en el Capítulo XII del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, el cual puede

ser consultado en la página www.contaduria.gov.co, en el entendido de que para la administración y manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones y de todos los demás recursos destinados al sector salud, las entidades territoriales (departamento, Distrito o Municipio) deben organizar un fondo de salud, conservando un manejo contable que permita identificar con precisión el origen y destinación de los recursos de cada fuente. Este procedimiento contable debe ser aplicado por el Fondo de salud, con independencia de que pertenezca al sector central o descentralizado.

El referido procedimiento define el tratamiento contable de las fuentes de financiación del sector salud, teniendo en cuenta *“si los recursos tienen destinación específica para salud, y se recaudan directamente en las cuentas del fondo de Salud, o si se recaudan en las cuentas de la gobernación de la respectiva entidad territorial.*

Los recursos que tienen destinación específica para salud y se recaudan directamente en las cuentas del fondo de salud son: la participación para salud, las transferencias del Ministerio de la Protección Social-FOSYGA, otras transferencias del Ministerio de la Protección Social para programas especiales en salud, el impuesto a ganadores y loterías foráneas, la renta del monopolio de los juegos de suerte y azar, los recursos provenientes de la Empresa Territorial para la Salud (ETESA), el IVA cedido, incorporado en la participación porcentual o en el impuesto al consumo de licores, y el IVA cedido incorporado en el impuesto al consumo de cerveza.

Los recursos que se recaudan en las cuentas de las gobernaciones son: la participación porcentual o el impuesto al consumo de licores, las estampillas, los excedentes de las licoreras, los derechos de explotación y otras contraprestaciones económicas originadas en el monopolio de licores y el impuesto de registro.” (Subrayado fuera de texto).

Con base en lo anterior, el procedimiento desarrolla los registros contables que aplican, en el numeral 4 lo relativo al Im-



puesto a ganadores y loterías foráneas, y en el numeral 5 lo relativo a la renta del monopolio de juegos de suerte y azar.

En cuanto a los recursos que se recaudan por las gobernaciones, el numeral 8 del procedimiento establece que *"La participación porcentual o el impuesto al consumo de licores, las estampillas, los excedentes de las licoreras, los derechos de explotación y otras contraprestaciones económicas originadas en el monopolio de licores y el impuesto de registro, se reconocen dependiendo de si el fondo de salud forma parte del sector central o descentralizado"*, y en este sentido define los registros contables.

Con base en lo anterior, la gobernación debe efectuar los registros que correspondan, atendiendo los recursos que la misma ley define que pueden ser recaudados directamente por la gobernación, y si el fondo de salud forma parte del sector central o descentralizado.

CONCLUSIÓN

Para efectos del registro de los recursos para la salud provenientes del Impuesto a ganadores y loterías foráneas, así como de los provenientes de la renta del monopolio de juegos de suerte y azar, la gobernación debe considerar:

- a) Lo definido en la norma en cuanto a los recursos que se recaudan directamente en cuentas del fondo de salud;
- b) Los recursos que se recaudan en cuentas del departamento, y
- c) Si el fondo de salud forma parte del sector central o descentralizado.

Efectuando los registros con base estas consideraciones se garantiza la razonabilidad de la información y el cumplimiento de las características de la información contable.

- b. CONCEPTO 20094-128010. Definición de las formas de organización del proceso contable por parte de los fondos departamentales de salud

CONCEPTO 20094-128010 del 24-06-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los Fondos de salud
		1.2	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
Subtema			Definición de las formas de organización del proceso contable por parte de los fondos departamentales de salud

Doctor
 JAVIER GONZÁLEZ MOSQUERA
 Director
 FONDO DEPARTAMENTAL DE SALUD
 Gobernación del Tolima

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-128010, en el cual solicita concepto respecto a si *"¿Debe el plan contable que maneja actualmente el Departamento (...) a nivel de cuentas identificar con precisión el origen y destinación de los recursos del Fondo de Salud cuando el Sistema de Información Financiera (SIAF) que maneja el Departamento con respecto al presupuesto se maneja por fuentes y usos y la contabilidad se maneja conforme lo establece el Régimen de Contabilidad Pública?"*.

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 señala en su artículo 4º 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"*.

En virtud de su facultad constitucional y legal, el Contador General de la Nación expidió la Resolución 354 de 2007, por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación; la Resolución 355 de 2007, por la cual se adopta el



Plan General de Contabilidad Pública, y la Resolución 356 del mismo año, por la cual se adopta el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

La Resolución 356 de 2007 adopta, entre otros, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud y el procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, los cuales deben ser observados en relación con el tema que nos ocupa.

La consulta radicada señala que la contabilidad del Fondo Departamental de Salud "Se maneja contablemente conforme lo estableció la Contaduría mediante Circular Externa 049 de 2002". No obstante, el artículo 6º de la Resolución 354 de 2007 derogó la Circular Externa 049 de 2002, en relación con las instrucciones para el tratamiento contable que deben aplicar las entidades territoriales y las Direcciones de Salud para el registro de las operaciones relacionadas con los recursos que financian el sector salud.

El Régimen de Contabilidad Pública, en el Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los Fondos de Salud, señala que "*Teniendo en cuenta que de conformidad con las disposiciones legales, para la administración y manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones y de todos los demás recursos destinados al sector salud, las entidades territoriales deben organizar un fondo departamental, distrital o municipal de salud, conservando un manejo contable que permita identificar con precisión el origen y destinación de los recursos de cada fuente*" (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con las normas actuales que conforman el Régimen de Contabilidad Pública y las que aplican al sector salud, el concepto 102477 de diciembre 3 de 2007, emitido por la Contaduría General de la Nación, anexo, concluyó que "*Si los fondos de salud forman parte del sector central del municipio, distrito o departamento, teniendo en cuenta que deben llevar de forma separada el control de sus recursos pueden organizar su proceso contable a través de centros de responsabilidad contable en donde el Fondo de Salud es un centro de responsabilidad, del cual se puede obtener información en forma separada, independiente de que el proceso contable esté integrado con el de la entidad*

territorial (...). No obstante, dado que el fondo de salud es una cuenta especial, la entidad territorial puede emplear como forma de organización contable el de fondos cuenta, fondos especiales o cuentas especiales, en el cual el proceso contable se encuentra integrado, pero con la identificación plena y suficiente de las actividades y recursos del respectivo fondo que permita obtener información de forma individual. Por tanto, la entidad de acuerdo con su estructura decidirá cuál de estas formas de organización es la que se ajusta a sus necesidades y requerimientos de información" (Subrayados fuera del texto).

Así, el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, a que se refiere la resolución 356 de 2007, que hace parte del régimen de contabilidad pública, establece los lineamientos que deben aplicar los fondos de salud en relación con sus actividades de cometido estatal y el procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable se refiere a la utilización de centros de responsabilidad y otros mecanismos instrumentales, tales como la utilización de cuentas específicas, de manera que se puedan identificar con precisión el origen y destinación de sus recursos, conforme a las disposiciones legales y al Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

Es responsabilidad de los Fondos de Salud Departamental definir las formas de organización de su proceso contable de acuerdo con el procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, siempre que se garantice que la información cumpla con lo establecido en las normas que le sean aplicables y con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública.

Cuando el sistema de información contable de los fondos de salud esté integrado con el de la entidad territorial, no es necesario que el Fondo tenga un sistema de contabilidad independiente, siempre que se garantice la preparación de informes o reportes específicos que los organismos de control o administrativos puedan solicitarle para el cumplimiento de sus funciones.

c. CONCEPTO 20096-131425. Presentación de información separada de los Fondos de Salud

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 22. Literal d.



- d. CONCEPTO 20097-132801. Reconocimiento de los conceptos de que trata el artículo 4 de la Resolución 3042 de 2007, "Por la cual se reglamenta la organización de los Fondos de Salud de las Entidades Territoriales, la operación y registro de las cuentas maestras para el manejo de los recursos de los Fondos de Salud y se dictan otras disposiciones"

CONCEPTO 20097-132801 del 11-08-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de los conceptos de que trata el artículo 4 de la Resolución 3042 de 2007, "Por la cual se reglamenta la organización de los Fondos de Salud de las Entidades Territoriales, la operación y registro de las cuentas maestras para el manejo de los recursos de los Fondos de Salud y se dictan otras disposiciones".

Doctor

ANDRÉS CAMACHO CAMARGO

Secretario de Hacienda Municipal

Municipio de Neiva

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20097-132801, en la cual solicita se creen subcuentas para el manejo de los recursos de que trata el artículo 4 de la Resolución 3042 de 2007. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo 4º de la Resolución 3042 de 2007 establece: "Los fondos de salud, de acuerdo con las competencias establecidas para las entidades territoriales en las Leyes 715 de 2001 y 1122 de 2007, estarán conformados por las siguientes subcuentas:

1. Subcuenta de Régimen Subsidiado de Salud.
2. Subcuenta de prestación de servicios de salud en lo no cubierto con subsidios a la demanda.
3. Subcuenta de salud pública colectiva.
4. Subcuenta de otros gastos en salud.

PARÁGRAFO. *Cada subcuenta presupuestal prevista en el presente artículo, con excepción de la subcuenta de otros gastos en salud, se manejará a través de una cuenta maestra, conforme a lo previsto en la presente resolución."*

En cuanto a la normativa contable, el párrafo 271 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece que "Los ingresos se revelan atendiendo el origen de los mismos, como el poder impositivo del Estado, el desarrollo de operaciones de producción y comercialización de bienes y prestación de servicios; las relaciones con otras entidades del sector público, y la ocurrencia de eventos complemen-

tarios 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." (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a los gastos, el párrafo 284 del PGCP establece que estos "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).

De otra parte, el Procedimiento Contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud establece el tratamiento contable de las distintas fuentes de financiación y de la aplicación de esos recursos.

El numeral 1 del citado procedimiento establece: "El registro contable de las fuentes de financiación del sector salud considera si los recursos tienen destinación específica para salud, y se recaudan directamente en las cuentas del fondo de salud, o si se recaudan en las cuentas de la gobernación de la respectiva entidad territorial.

Los recursos que tienen destinación específica para salud y se recaudan directamente en las cuentas del fondo de salud son: la participación para salud, las transferencias del Ministerio de la Protección Social-FOSYGA, otras transferencias del Ministerio de la Protección Social para programas especiales en salud, el impuesto a ganadores y loterías foráneas, la renta del monopolio de los juegos de



suerte y azar, los recursos provenientes de la Empresa Territorial para la Salud (ETESA) el IVA cedido, incorporado en la participación porcentual o en el impuesto al consumo de licores, y el IVA cedido incorporado en el impuesto al consumo de cerveza.

Los recursos que se recaudan en las cuentas de las gobernaciones son: la participación porcentual o el impuesto al consumo de licores, las estampillas, los excedentes de las licorerías, los derechos de explotación y otras contraprestaciones económicas originadas en el monopolio de licores y el impuesto de registro.”

En relación con la aplicación de los recursos, el procedimiento establece que deben registrarse como gasto público social. El numeral 11 del citado procedimiento dispone: *“Representa las erogaciones con cargo al fondo de salud para garantizar la atención en salud de la población vinculada o afiliada al régimen subsidiado del sistema general de seguridad social en salud, para las actividades de promoción de la salud y prevención de la enfermedad y para el fortalecimiento institucional de la prestación de servicios de salud, de acuerdo con las normas vigentes.”*

Finalmente, en el Catálogo General de Cuentas se encuentran habilitadas las subcuentas que permiten identificar las fuentes de financiamiento de los fondos de salud y los conceptos de gasto en los que se aplican estos recursos.

CONCLUSIÓN

Una vez evaluada la pertinencia de crear las subcuentas solicitadas, no se considera necesario modificar el Catálogo General de Cuentas.

Lo anterior, teniendo en cuenta que el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los Fondos de Salud, contenido en el Régimen de Contabilidad Pública se elaboró con la participación de la Superintendencia Nacional de Salud, atendiendo las disposiciones legales en cuanto a conservar un manejo contable que permita identificar el origen y la destinación de los recursos. Adicionalmente, para el reconocimiento de las fuentes de financiación, así como de la aplicación de los recursos, se tuvieron en cuenta los criterios de revelación de los ingresos y de los gastos, contenidos en las normas técnicas del Plan General de Contabilidad Pública.

Ahora bien, para asociar las diferentes fuentes de financiamiento a las subcuentas de que trata el artículo 4º de la Resolución 3042 de 2007 (1. Subcuenta de Régimen Subsidiado de Salud, 2. Subcuenta de prestación de servicios de salud en lo no cubierto con subsidios a la demanda, 3. Subcuenta de salud pública colectiva, y 4. Subcuenta de otros gastos en salud), es factible crear códigos auxiliares en las subcuentas 550208-Subsidio a la oferta, 550210-Régimen subsidiado, 550216-Acciones de salud pública, de la cuenta 5502-Salud, según corresponda.



13. OPERACIONES REALIZADAS POR LAS INSTITUCIONES PRESTADORAS DE SERVICIOS DE SALUD (IPS)

- a. CONCEPTO 200812-123767. Viabilidad de efectuar el castigo de cartera en una ESE, cuando el valor de la facturación es superior al contrato por prestación de servicios de salud

CONCEPTO 200812-123767 del 25-02-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las Instituciones prestadoras de servicios de salud (IPS)
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de efectuar el castigo de cartera en una ESE, cuando el valor de la facturación es superior al contrato por prestación de servicios de salud

2	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	1409 Servicios de salud Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema		Reconocimiento de prestación de servicios de salud a personas no cubiertas por el Sistema, que no cuentan con recursos para efectuar los pagos

Doctora

BLANCA MARINA ALBARRACÍN

Profesional Universitario Contador

EMPRESA SOCIAL DEL ESTADO HOSPITAL UNIVERSITARIO DE SANTANDER

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200812-123767 en la cual solicita "asesoría en cuanto si es correcto castigar la cartera del Ente Territorial, cuando el valor de la facturación es superior al contrato" y "si es viable elaborar el ajuste de los valores acumulados por excedentes de facturación de años anteriores y facturación a pacientes que no se encuentran en la base de datos del ente territorial, sin seguridad social pero que la ESE debe cumplir con el principio de la Constitución Nacional en cuanto al derecho a la vida, para lo cual requiere atender el paciente y facturar; sin embargo la recuperación de estos valores no es posible".

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de la Ley 1066 de 2006 "por la cual se dictan normas para la normalización de la cartera pública y se dictan otras disposiciones" estableció las distintas acciones que deben llevar a cabo las entidades públicas que de manera permanente tengan a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios del Estado y que dentro de estas tengan que recaudar rentas o caudales públicos del nivel nacional o territorial.

El numeral 154 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) 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" mediante la aplicación del método general o el individual; el numeral 120, refiriéndose al principio de la Prudencia establece que "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". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 249 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP) establece que "Los factores que generan disminuciones en el comportamiento patrimonial corresponden a la incorporación de pasivos y al reconocimiento, por parte de las entidades del gobierno general, de provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, así como el retiro de las rentas por cobrar y los deudores, en los casos expresamente señalados en las normas técnicas aplicables", por lo que deben reconocerse las pérdidas asociadas a los deudores cuando lo ameriten las condiciones de incobrabilidad propias de los derechos representados en tales activos. (Subrayados fuera de texto).



En cuanto al caso que nos ocupa, esto es, *"si es correcto castigar la cartera del ente territorial, cuando el valor de la facturación es superior al contrato"*, el Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones realizadas por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS describe que *"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 580814-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, 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"*, por lo cual, el tratamiento descrito establece la contabilización de los contratos de capitación y de atención a vinculados.

En cuanto su segunda pregunta, esto es, *"si es viable elaborar el ajuste de los valores acumulados por excedentes de facturación de años anteriores y facturación a pacientes que no se encuentran en la base de datos del ente territorial, sin seguridad social pero que la ESE debe cumplir con el principio de la Constitución Nacional en cuanto al derecho a la vida, para lo cual requiere atender el paciente y facturar, sin embargo la recuperación de estos valores no es posible"*, el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, en relación a la depuración contable permanente y sostenibilidad determina que *"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"* y que *"deben adelantar las acciones pertinentes a efectos de depurar la información contable"*, así como adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar, entre otros, que la información contable revele *"Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad"*.

- b. CONCEPTO 20097-132258. Reconocimiento de la aplicación de recursos del SGP para prestación de servicios salud, en pago de aportes patronales.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424- Recursos entregados en administración. Literal j.

El numeral 3.2 de la misma Resolución indica que de acuerdo con los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones de la entidad contable pública, *"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 manera que, si a criterio de la entidad, algunos valores registrados en la cuenta deudores son incobrables, deberá adelantar las distintas gestiones administrativas que, de acuerdo con la Ley, le permitan depurar de manera permanente los bienes, derechos y obligaciones que hacen parte de sus estados contables.

CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto, se concluye que tratándose de contratos de capitación y de atención a vinculados, con pago vencido, efectuados por las Instituciones Prestadoras de Servicios de Salud-IPS, 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. En el caso de 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 580814-Margen en la contratación de servicios de salud, de la cuenta 5808-OTROS GASTOS ORDINARIOS, 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.

En cuanto a los valores facturados a las personas no cubiertas por el sistema de salud y que no cuentan con los recursos para efectuar los respectivos pagos por los servicios prestados, deben ser contabilizados inicialmente en la respectiva subcuenta de la cuenta 1409-SERVICIOS DE SALUD y, de acuerdo con las políticas definidas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera, es la entidad la que decide la provisión o el castigo de los derechos que se estimen incobrables, cuando a ello hubiere lugar, de acuerdo con las circunstancias y decisiones tomadas, previo cumplimiento de los requisitos legales y administrativos, en aplicación de la depuración permanente y la sostenibilidad de la información contable pública.



- c. CONCEPTO 200911-136541. Reconocimiento de los costos generados en desarrollo del convenio celebrado por la Dirección General de Sanidad Militar con el Hospital Militar Central para la prestación de servicios de salud.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1420- Avances y anticipos entregados. Literal i.

- d. CONCEPTO 200911-137046. Obligtoriedad de reconocer la totalidad de facturación por prestación de servicios de salud por parte de entidad hospitalaria, con independencia de la modalidad de contratación.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1640- Edificaciones. Literal e.

- e. CONCEPTO 200912-137847. Reconocimiento por parte de una entidad prestadora de servicios de salud, de los recursos del Sistema General de Participaciones para el pago de cesantías.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2505- Salarios y prestaciones sociales. Literal g.

14. OPERACIONES ORIGINADAS EN CONTRATOS PARA LA OPERACIÓN Y GESTIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

- a. CONCEPTO 20093-127021. Reconocimiento de las operaciones derivadas de la concesión del servicio de aseo en el Distrito Capital

CONCEPTO 20093-127021 del 18-03-09			
	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de las operaciones derivadas de la concesión del servicio de aseo en el Distrito Capital

Doctor
JORGE CASTAÑEDA MONROY
Contador General de Bogotá
Secretaría de Hacienda

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación en la cual solicita que se le indique el tratamiento contable de las operaciones derivadas de la concesión del servicio de aseo en el Distrito Capital, teniendo en cuenta que los recaudos generados por la prestación del servicio, y la remuneración a los concesionarios, no se reflejan en la contabilidad de la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos-UAESP, dado que de conformidad con los contratos de concesión y la Resolución 113 de 2003 expedida por la UAESP son los concesionarios los que deben encargarse de la prestación del servicio, la facturación, el recaudo y pago de la remuneración a los diferentes centros de costo mediante la celebración de un contrato de fiducia mercantil con una entidad fiduciaria.

CONSIDERACIONES

1. Prestación del servicio, gestión comercial y financiera

El artículo 5° de la Ley 142 de 1994, por la cual se establece el Régimen de Servicios Públicos Domiciliarios, señala que *“Es competencia de los municipios en relación con los servicios públicos, que ejercerán en los términos de la ley, y de los reglamentos que con sujeción a ella expidan los concejos:*

5.1. Asegurar que se presten a sus habitantes, de manera eficiente, los servicios domiciliarios de acueducto alcantarillado aseo, energía eléctrica, y telefonía pública básica conmutada, por empresas de servicios públicos de carácter oficial, privado o mixto, o directamente por la administra-



ción central del respectivo municipio en los casos previstos en el artículo siguiente. (Subrayado fuera de texto).

El artículo 6° de la citada ley expresa que *“Los municipios prestarán directamente los servicios públicos de su competencia, cuando las características técnicas y económicas del servicio, y las conveniencias generales lo permitan y aconsejen, lo cual se entenderá que ocurre en los siguientes casos:*

6.1. Cuando, habiendo hecho los municipios invitación pública a las empresas de servicios públicos, no haya habido empresa alguna que se ofreciera a prestarlo (...).”

El párrafo del artículo 31 establece que *“Los contratos que celebren los entes territoriales con las empresas de servicios públicos con el objeto de que estas últimas asuman la prestación de uno o de varios servicios públicos domiciliarios, o para que sustituyan en la prestación a otra que entre en causal de disolución o liquidación, se regirán para todos sus efectos por el Estatuto General de Contratación de la Administración Pública, en todo caso la selección siempre deberá realizarse previa licitación pública, de conformidad con la Ley 80 de 1993”*.

En ese orden de ideas, de conformidad con la Ley 142 de 1994, los municipios deben garantizar que las empresas de servicios públicos domiciliarios de carácter privado, público o mixto suministren los servicios públicos de manera eficiente a sus habitantes, y en caso de que no exista una empresa que preste estos servicios, deberán prestarlos directamente.

Ahora bien, los municipios podrán celebrar contratos con las empresas de servicios públicos domiciliarios para que dichas empresas presten los servicios directamente a la comunidad, en los términos establecidos en la Ley 80 de 1993.

Por su parte, el numeral 2.4 del artículo 2 del Decreto 891 de 2002, en lo relacionado con los contratos de concesión del servicio de aseo, expresa que *“Es el que celebre el municipio o distrito con el objeto de otorgar a una persona prestadora de servicio, denominada concesionario, la prestación, operación” explotación, organización o gestión de una o varias actividades del servicio público de aseo por cuenta y riesgo del concesionario y bajo la vigilancia y control de la entidad territorial concedente, a cambio de una remuneración que debe provenir de tarifas de derechos, tasas, valorización, impuestos o en general en cualquier otra modalidad que las partes acuerden, dentro de los límites establecidos por la Constitución Política y la ley”*.

Así las cosas, en virtud de esta normatividad, el Distrito Capital, a través de la Unidad administrativa Especial de Servicios Públicos-UAESP, celebró con el Consorcio Aseo Capital S.A, el Contrato de Concesión para la recolección, barrido y limpieza de vías y áreas públicas y transporte de los residuos al sitio de disposición en las áreas de servicio exclusivo –ASE Nos. 3 y 4 del Distrito Capital–, en el cual se establecen como funciones del concesionario, entre otras, las siguientes:

“ (...)

5. Hacerse responsable de la gestión comercial v financiera del servicio de aseo en las ASE asignadas v respecto al esquema del servicio, con sujeción a los términos y las condiciones que se establecen en el Reglamento Comercial y a los lineamientos que se indican en el Pliego de Condiciones. Para estos efectos, el CONCESIONARIO debe tener en cuenta que la gestión comercial comprende, entre otras actividades el manejo del catastro de usuarios, la facturación del servicio, el recaudo de los pagos, el manejo de cartera, la administración de los recursos del esquema a través de una Fiducia Mercantil, realización de registros contables del esquema financiero del servicio y de los subsidios y sobreprecios, atención al usuario, la información y el pago a los diferentes CONCESIONARIOS del servicio y demás centros de costos establecidos por el Distrito Capital a través de la UESP.

6. Suscribir con los otros CONCESIONARIOS de las otras ASE un contrato de Fiducia Mercantil con una entidad fiduciaria reconocida y legalmente establecida en el país para la ejecución de las actividades de recaudo, administración de los dineros recaudados por concepto de los pagos efectuados por los usuarios del servicio y de otros dineros aportados o producidos por el esquema financiero del servicio de aseo, de la gestión de cartera, liquidación y pago a los diferentes centros de costos del servicio y administración del ‘Centro Único de Procesamiento de la Información Comercial y del Servicio de Aseo’, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento Comercial y en el Pliego de Condiciones”.

El numeral 3 de la Cláusula 10.4 del Contrato de Fiducia Mercantil número 1996 celebrado entre el Consorcio Aseo Capital S.A. ESP, Ciudad Limpia Bogotá S.A. ESP, Aseo Técnico de la Sabana S.A. ESP, LIME S.A., ESP y FIDUCOLOMBIA S.A., en lo referente a la contabilidad del patrimonio autónomo, señala como obligación de la fiduciaria: *“Elaborar los estados financieros, balance general y el estado de resultados de las operaciones propias del servicio de aseo y entregarlas mensualmente a la UESP en la forma que se expresa en los numerales 2.7.3.1 y 2.7.3.2 del REGLAMENTO COMERCIAL”*.

Por tanto, el Distrito Capital no debe incorporar en su información contable los ingresos, costos y gastos asociados con la prestación del servicio de aseo y la gestión comercial y financiera del mismo, dado que como consecuencia de la celebración de los contratos de concesión, los concesionarios son los encargados de la prestación de este servicio y no el Distrito Capital.

No obstante lo anterior, la fiduciaria como la entidad encargada de la elaboración de los estados contables de las operaciones propias de la prestación del servicio de aseo, enviará dichos estados a la UAESP, para que esta entidad realice lo de su competencia de conformidad con lo establecido en el contrato de concesión y en la Resolución 113 de 2003 expedida por la UAESP.



2. Remuneración, recaudo de los ingresos por la prestación del servicio y pago a los concesionarios y demás centros de costo

La cláusula 6 del Contrato de Concesión para la recolección, barrido y limpieza de vías y áreas públicas y transporte de los residuos en lo relacionado con la remuneración al concesionario, indica que "La retribución al CONCESIONARIO, como contraprestación por la totalidad de las obligaciones contractuales asumidas será el porcentaje sobre los recaudos por concepto de tarifas del servicio de aseo en las ASE que le corresponden, respecto de los periodos de presentación efectiva del servicio (...).

Los recaudos serán administrados a través de la Fiduciaria (Fiducia Mercantil) la que tendrá la obligación de cancelar la remuneración al CONCESIONARIO, en los términos del Reglamento Comercial que el CONCESIONARIO declara conocer.

En la remuneración pactada se incluyen todos los costos en que incurre el CONCESIONARIO, necesarios para la adecuada eficiente prestación del servicio con el alcance señalado en los Pliegos de Condiciones y en este contrato, tales como los costos administrativos, financieros, operativos, de publicidad, fiscales, de gestión comercial y cualquier otro en el que deba incurrir el CONCESIONARIO para la prestación del servicio de aseo objeto de este contrato". (Subrayado fuera de contexto).

El numeral 2.6.1. de la Resolución 113 de 2003, por la cual se adopta el Reglamento de la Gestión Comercial y Financiera del Servicio de Aseo en el Distrito Capital, expresa que "Los concesionarios del servicio ordinario de aseo y de recolección de residuos hospitalarios son responsables de todas las acciones de tesorería para la liquidación y pagos a los diferentes centros de costo relacionados con la prestación del servicio de aseo. Sin embargo, las actividades de liquidación y pago serán ejecutadas por la entidad fiduciaria por mandato de los concesionarios mencionados".

En consecuencia, como resultado de la prestación del servicio de aseo, el concesionario recibe un porcentaje sobre el valor de los recaudos por concepto de la tarifa de servicios, como remuneración que es cancelada por la fiduciaria.

Respecto a los demás centros de costos, como son los costos de planeación, supervisión y control del servicio, poda de árboles, educación, prevención y aprovechamiento, entre otros, se cancelan con cargo a los recursos del patrimonio autónomo administrado por la entidad fiduciaria.

De otra parte, la cláusula 2 del contrato 1996 de fiducia mercantil, celebrado entre el consorcio Aseo Capital S.A. ESP, Ciudad Limpia Bogotá S.A. ESP, Aseo Técnico de la Sabana S.A. ESP, LIME S.A., ESP. en calidad de fideicomitentes y FUDUCOLOMBIA S.A., indica que "El objeto del presente contrato de Fiducia Mercantil irrevocable es la constitución

de un patrimonio autónomo a través del cual se desarrollan las actividades de la facturación del servicio de aseo a LOS SUSCRIPTORES, la inversión en tales recursos, la liquidación y pago a los diferentes CENTROS DE COSTO y a terceros y el MONTAJE, OPERACIÓN Y ADMINISTRACIÓN, en calidad de mandatario con representación de los FIDEICOMITENTES, del Centro único de procesamiento de Información Comercial y Financiera (...)" (Subrayado fuera de texto).

La cláusula 10.3, respecto a los pagos a los centros de costo, señala como obligación de la fiduciaria: "Realizar con cargo a los recursos fideicometidos, hasta la concurrencia de los mismos y de conformidad con la respectiva liquidación elaborada por el CENTRO ÚNICO DE PROCESAMIENTO DE INFORMACIÓN COMERCIAL Y FINANCIERA, los pagos correspondientes a los diferentes centros del costo relacionados con la prestación del servicio de aseo e indicados en las condiciones" (...).

La cláusula 10.5 establece como obligaciones de la Fiduciaria "Constituir y/o contratar en calidad de mandataria con representación de los FIDEICOMITENTES, el CENTRO ÚNICO DE PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN COMERCIAL Y FINANCIERA, de acuerdo con las instrucciones que el Comité Fiduciario le otorgue, sobre la manera y condiciones técnicas y jurídicas de hacerlo, previo el aval otorgado por la UESP. Las partes dejan constancia en el presente contrato que la responsabilidad de la GESTIÓN COMERCIAL Y FINANCIERA pertenece a los FIDEICOMITENTES."

De conformidad con lo anterior, la Fiduciaria es la entidad encargada de realizar el recaudo por concepto de las tarifas cobradas a los usuarios del servicio de aseo. De tal forma que, con la información suministrada por el CENTRO ÚNICO DE PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN COMERCIAL Y FINANCIERA (CUPIC) realizará el pago de la remuneración a los concesionarios y a los diferentes centros de costos del sistema. En consecuencia, estos dineros no ingresan a las cuentas bancarias del Distrito ni a ninguna de sus entidades descentralizadas y, por tanto, no deben ser registrados en su contabilidad, dado que quien tiene la obligación de realizar estos pagos es la entidad fiduciaria.

3. Entrega de bienes al concesionario

La cláusula 11 del contrato de concesión celebrado entre la UAESP y el consorcio ASEO CAPITAL para la recolección, barrido y limpieza de vías y áreas públicas y transporte de los residuos al sitio de disposición, anota que, en cuanto a los bienes entregados al concesionario indica que "El CONCESIONARIO mantendrá y aprovechará, por su cuenta y riesgo, durante la vigencia de este contrato, los bienes que reciba del Distrito Capital y los adecuará convenientemente para ejecutar el objeto del contrato en forma eficiente. Así mismo, en este evento el CONCESIONARIO tomará a favor



del Distrito Capital- UESP un seguro contra todo riesgo para todos y cada uno de los bienes entregados por este.

Respecto al tratamiento contable, el numeral 1 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones originadas en contratos para la operación y gestión de servicios públicos domiciliarios contenido en el manual de procedimientos que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, anota que *“La entidad contable pública que entrega los bienes 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 que corresponda, de las cuentas 1645-PLANTAS, DUCTOS y TÚNELES, 1650-REDES, LÍNEAS y CABLES o 1655-MAQUINARIA 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 ó 324077-Otros activos, de la cuenta 3115-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN o 3240-SUPERÁVIT POR VALORIZACIÓN, según corresponda”.

El numeral 3 del procedimiento citado, señala que *“Adicional a la reclasificación del bien debe efectuarse un registro en cuentas de orden de control, debitando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditando la subcuenta 891518-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR EL CONTRARIO (Cr)”.*

Respecto a las adiciones y mejoras realizadas a los bienes, el numeral 4 expresa: *“Con base en la información suministrada por la entidad que recibió los bienes, las adiciones y mejoras se registran debitando la subcuenta 834704-Propiedades, Planta y Equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y acreditando la subcuenta 891518-Bienes Entregados a Terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)”.*

En ese orden de ideas, el Distrito Capital a través de la UAESP, en el momento de entregar los bienes al concesionario, debe reclasificar la diferencia entre el costo histórico, la depreciación y la provisión del bien a la cuenta 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS. En caso de que los bienes tengan registradas valorizaciones deben reclasificarse a la subcuenta 199977-OTROS ACTIVOS de la cuenta 1999-VALORIZACIONES. Simultáneamente a este registro, el Distrito Capital a través de la UAESP debe efectuar un registro en cuentas de orden de control, y con base en la información suministrada por el concesionario registrar en

estas cuentas las adiciones y mejoras que este último ha realizado a los bienes.

Es de anotar que estos bienes son objeto de amortización durante el tiempo de ejecución del contrato, y que dicha amortización afecta el patrimonio por tratarse de una entidad del gobierno general.

4. Restitución de los bienes y reversión de información

La cláusula 17 del contrato de concesión celebrado entre la UAESP y el consorcio ASEO CAPITAL para la recolección, barrido y limpieza de vías y áreas públicas y transporte de los residuos al sitio de disposición, establece que *“A la terminación del contrato de concesión por cualquier causa todos los bienes que hayan sido entregados por el Distrito Capital al CONCESIONARIO serán restituidos a este, sin costo alguno, con todas las mejoras que le hubieren sido introducidas.*

Así mismo será objeto de reversión a la finalización del contrato por cualquier causa y sin costo alguno, la totalidad del software, incluida la base de datos desarrollada, con todas sus actualizaciones, modernizaciones y demás variaciones resultantes (...). El proceso de restitución y reversión se hará a la luz de lo establecido en el Reglamento Comercial”.

El numeral 7 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones Originadas en Contratos para la Operación y Gestión de Servicios Públicos Domiciliarios contenido en el Manual de Procedimientos que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, señala que *“Con la restitución de los bienes, la entidad contable pública que ha cedido los derechos de uso de los bienes, debe reclasificar el neto de la subcuenta que corresponda, de las cuentas 1920-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y 1925-AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE BIENES ENTREGADOS A TERCEROS, A LA SUBCUENTA QUE CORRESPONDA, DE LA CUENTA 1645-PLANTAS, DUCTO Y TÚNELES, 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES o 1655-MAQUINARIA 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 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.*

Las adiciones o mejoras se incorporan mediante un registro débito en las subcuentas, de las cuentas 1645-PLANTAS, DUCTOS y TÚNELES, 1650-REDES, LÍNEAS Y CABLES o 1655-MAQUINARIA Y EQUIPO y un crédito en la subcuenta 312525-Bienes, de la cuenta 3125-PATRIMONIO PÚBLICO INCORPORADO o 325525-Bienes, de la cuenta



3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, según corresponda.

Adicionalmente, se disminuye el valor registrado en cuentas de orden, acreditando la subcuenta 834704-Propiedades, planta y equipo, de la cuenta 8347-BIENES ENTREGADOS A TERCEROS y debitando la subcuenta 891518-Bienes entregados a Terceros, de la cuenta 8915-DEUDORAS DE CONTROL POR CONTRA (CR)".

En ese orden de ideas, en el momento de la terminación del contrato, el concesionario debe restituir los bienes al Distrito Capital a través la UAESP, con las mejoras realizadas. Una vez recibidos estos bienes, la UAESP debe proceder a realizar los registros contables indicados en el numeral anteriormente citado.

Respecto al tratamiento contable del software que recibirá el Distrito Capital a través de la UAESP, una vez finalice el contrato de concesión, se reconocerá como un activo intangible en la cuenta 1970-INTANGIBLES y como contrapartida la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, siempre que reúna los requisitos establecidos en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles.

Ahora bien, si el software recibido no reúne las características para ser reconocido como un activo intangible, será objeto de un control administrativo por parte de la UAESP.

5. Remanente de recursos

Respecto al remanente de recursos como consecuencia de la terminación del contrato de concesión, el numeral 2.6.3 de la Resolución 113 de 2003, expresa que "A la terminación de los contratos de concesión si se presenta, el saldo positivo de la bolsa general del esquema será transferido a los nuevos concesionarios o a quien designe la UESP."

Por su parte, la cláusula 10.9 del Contrato de Fiducia Mercantil No. 1996 celebrado entre el Consorcio Aseo Capital S.A., Ciudad Limpia S.A., Aseo Técnico de la Sabana S.A., LIME S.A., y FIDUCOLOMBIA, en lo referente a las obligaciones de la Fiduciaria en el momento de la terminación de los contratos de concesión, establece que "(...) será responsabilidad de la FIDUCIARIA transferir la totalidad de los recursos al nuevo gestor comercial y financiero que queden como saldo después del pago a los centros de costos diferente de los FIDEICOMITENTES".

De tal manera que el remanente de recursos generado como consecuencia de la terminación del contrato de concesión será transferido a los nuevos concesionarios o a quien designe la UAESP. Por tanto, la UAESP no procederá a realizar ningún registro contable de estos recursos hasta tanto se defina su destinación.

6. Supervisión y control

Respecto a la supervisión y control de la gestión comercial y financiera del servicio, el numeral 5.1 de la Resolución 113 de 2003, expedida por la Unidad Administrativa Especial de Servicios Públicos Domiciliarios, indica que "La UESP adelantará directamente o por medio de una entidad contratada la supervisión, el seguimiento y el control de la gestión comercial y financiera de la concesión del servicio de aseo (...)". (Subrayado fuera de texto).

El numeral 15 de la cláusula 2 del Contrato de Concesión para la recolección, barrido y limpieza de vías y áreas públicas y transporte de los residuos al sitio de disposición en las áreas de servicio exclusivo-ASE Nos. 3 y 4, celebrado entre el consorcio Aseo Capital y el distrito capital, establece como una de las obligaciones del concesionario, la siguiente "Presentar oportunamente a la UESP los informes señalados en este contrato, en el Reglamento Técnico y Operativo y en el Reglamento Comercial, sin perjuicio de los informes que el CONCESIONARIO deba presentar por solicitud expresa de la UESP o de la interventoría y de aquellos que además deba presentar por virtud de la LSPD y por la regulación aplicable a la Comisión de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a otras autoridades."

Así las cosas, dado que el Distrito Capital, a través de la UAESP, ha contratado empresas privadas para garantizar la prestación del servicio de aseo a la comunidad, le corresponde supervisar directamente o a través de una entidad contratada el cumplimiento de las obligaciones pactadas en los respectivos contratos, para lo cual solicitará los respectivos informes sobre la prestación y la gestión comercial y financiera del servicio.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

Punto 1. Prestación del servicio, gestión comercial y financiera

El registro de las operaciones relacionadas con la prestación del servicio de aseo, y la gestión comercial y financiera del mismo, corresponde a las operaciones privadas con las cuales el Distrito celebró los contratos de concesión, dado que de acuerdo con lo establecido en dichos contratos son los encargados de llevar a cabo estas actividades, ya sea directamente o a través de la contratación de terceros, como es el caso de la contratación de la entidad fiduciaria y del Centro Único de Procesamiento de Información (CUPIC) razón por la cual el Distrito no debe incorporar en su contabilidad, la información relacionada con los ingresos, costos y gastos generados en la prestación del servicio.

No obstante lo anterior, la fiduciaria como la entidad encargada de la elaboración de los estados contables de las



operaciones propias de la prestación del servicio de aseo, enviará dichos estados a la UAESP, para que esta entidad realice lo de su competencia de conformidad con lo establecido en el contrato de concesión y en la Resolución 113 de 2003 expedida por la UAESP.

Punto 2. Remuneración, recaudo de los ingresos por la prestación del servicio y pago a los concesionarios y demás centros de costo

El recaudo de los ingresos generados en la prestación del servicio de aseo corresponde a la entidad fiduciaria como consecuencia de la celebración del contrato de fiducia mercantil celebrado con los concesionarios. De tal forma que, con la información suministrada por el CENTRO ÚNICO DE PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN COMERCIAL y FINANCIERA-CUPLIC, realizará el pago de la remuneración a los concesionarios y a los diferentes centros de costos del sistema.

En consecuencia, estos dineros no ingresan a las cuentas bancarias del Distrito Capital, ni a ninguna de sus entidades descentralizadas. Por tanto, no deben ser registrados en su contabilidad, dado que como se establece en los contratos de concesión, quien tiene la obligación de realizar estos pagos es la entidad fiduciaria.

Punto 3. Entrega de bienes al concesionario

En el momento de entregar los bienes al concesionario, el Distrito Capital a través de la UAESP, debe realizar los registros indicados en el numeral 1 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones Originadas en Contratos para la Operación y Gestión de Servicios Públicos Domiciliarios contenido en el Manual de Procedimientos que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, citado en los antecedentes de esta consulta.

Punto 4. Restitución de bienes y reversión de información

Para efectos de la restitución de los bienes, una vez finalizado el contrato de concesión, el Distrito Capital a través de

la UAESP deberá efectuar los registros contables indicados en el numeral 7 del Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las Operaciones Originadas en Contratos para la Operación y Gestión de Servicios Públicos Domiciliarios contenido en el Manual de Procedimientos que hace parte del Régimen de Contabilidad Pública, citado en los antecedentes de esta consulta.

Respecto al tratamiento contable del software que recibirá el Distrito Capital a través de la UAESP, como consecuencia de la terminación del contrato de concesión, se reconocerá como un activo intangible en la cuenta 1970-INTANGIBLES y como contrapartida la cuenta 3255-PATRIMONIO INSTITUCIONAL INCORPORADO, siempre que reúna los requisitos establecidos en el Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de los Activos Intangibles.

Ahora bien, si el software recibido no reúne las características para ser reconocido como un activo intangible, será objeto de un control administrativo por parte del Distrito.

Punto 5. Remanente de recursos

El remanente de recursos generado como consecuencia de la terminación del contrato de concesión será transferido a los nuevos concesionarios o al quien designe la UAESP. Por tanto, la UAESP no procederá a realizar ningún registro contable de estos recursos hasta tanto se defina su destinación.

Punto 6. Supervisión del contrato

Corresponde a la UAESP directamente, o a través de una entidad contratada, la supervisión, el seguimiento y el control de la gestión comercial y financiera de la concesión del servicio de aseo, por lo cual para poder establecer que los concesionarios cumplen con las obligaciones pactadas en los respectivos contratos, solicitará los respectivos informes sobre la prestación del servicio y la gestión comercial y financiera del mismo.

15. SUBSIDIOS Y CONTRIBUCIONES POR PARTE DE LOS ENTES PÚBLICOS PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

- a. CONCEPTO 20092-126185. Clasificación de los subsidios y contribuciones en el estado de actividad financiera, económica, social y ambiental.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 7502-Acueducto. Literal a.

- b. CONCEPTO 20095-130156. Reconocimiento de Convenio interadministrativo suscrito entre la alcaldía de Yumbo y la Empresa de Servicios Públicos de Yumbo –ESPY S.A. ESP– para el traslado de recursos de inversión de la vigencia 2009, y entrega en arrendamiento y/o usufructo de la infraestructura de acueducto y alcantarillado.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424-Recursos entregados en administración. Literal i.



- c. CONCEPTO 20095-130156. Reconocimiento de contrato interadministrativo para el traslado de recursos de subsidios de acueducto y alcantarillado de la vigencia 2009.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1424-Recursos entregados en administración. Literal i.

16. OPERACIONES QUE SURGEN COMO CONSECUENCIA DE LOS PROCESOS DE LIQUIDACIÓN, FUSIÓN Y ESCISIÓN

- a. CONCEPTO 20091-124167. Inviabilidad de desconocer saldos de balance inicial en procesos de liquidación, por falta de registros en libros y de firma del Representante Legal.

CONCEPTO 20091-124167 del 6-02-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de desconocer saldos de balance inicial en procesos de liquidación, por falta de registros en libros y de firma del Representante Legal

Doctor

JAIRO ENRIQUE CASTRO JIMÉNEZ

Auditor Interno

ESE Hospital San Juan de Dios en Liquidación

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 20091-124167 mediante la cual consulta el procedimiento contable para prescindir de los saldos del Balance inicial de la Liquidación teniendo en cuenta que estos no estaban soportados en libros ni firmados por el Representante legal.

CONSIDERACIONES

El numeral 2 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión, contenido en el Manual de Procedimientos adoptado mediante la Resolución 356 de 2007, señala que *“La entidad contable pública sobre la cual se ordena la liquidación debe proceder a efectuar el cierre contable de sus operaciones a la fecha de entrada en vigencia del respectivo acto o a la última fecha de operación, previo cumplimiento de la norma de cierre contable”*.

El numeral 23 del procedimiento referido establece: *“Una vez realizado el cierre contable de las operaciones referido en el numeral 1.1 (sic) de este procedimiento, la entidad contable pública debe elaborar como mínimo el Balance General y el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental debidamente certificados, para efectos de establecer el balance de iniciación de la liquidación de acuerdo con lo señalado en el procedimiento de estados contables”*.

Y el numeral 4 del procedimiento mencionado establece, respecto al Inventario de la entidad en liquidación 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”.

Conforme al procedimiento contable el balance de iniciación es objeto de revisión como parte del proceso de liquidación en el cual se realizan los inventarios de activos, pasivos y cuentas de orden. Como consecuencia de esta revisión pueden presentarse diferencias que obligan a realizar los ajustes necesarios para que la información contable refleje la realidad económica de la entidad en liquidación.

En ese orden de ideas, la información obtenida, a través de circularizaciones, tomas físicas y valoraciones debidamente sustentadas, debe ser reconocida en la contabilidad de la entidad en liquidación mediante el ajuste de los valores iniciales.

CONCLUSIÓN

El 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 adoptado mediante la Resolución 356 de 2007/ establece que las entidades objeto del proceso de liquidación deben elaborar un inventario general de sus activos, pasivos y cuentas de orden, debidamente

sustentado, cuyo resultado se revela a través de la información financiera, económica, social y ambiental mediante el ajuste de los saldos del balance de iniciación.

- b. CONCEPTO 20092-124939. Reconocimiento del castigo de cuenta por cobrar incobrable, en una entidad en proceso de liquidación- Sociedad Lotto Lotin

CONCEPTO 20092-124939 del 18-02-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento del castigo de cuenta por cobrar incobrable, en una entidad en proceso de liquidación- Sociedad Lotto Lotin

Doctora
DORIS ELENA ESCOBAR CANO
Contadora
Sociedad Lotto Lotin Ltda. "En Liquidación"

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20092-124939, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

La contabilidad de la Sociedad Lotto Lotin, en el rubro de cuentas por cobrar, presenta desde el año 2000, fecha en que cesó la actividad comercial de la misma, un activo por valor de \$3.363.733.732, equivalente al 87% del total, y que se refiere a una deuda con la Sociedad Gildardo Echeverri F. y Cía. S. A., que ha sido imposible cobrar porque, de acuerdo con la información que suministra en su comunicación, el deudor desapareció sus bienes, liquidó la sociedad, se insolventó y dejó a la entidad sin la posibilidad de recuperar la deuda. Por tanto, ¿qué se puede hacer contablemente con este saldo?

Según el abogado apoderado del proceso, el juicio seguramente será exitoso jurídicamente, pero infructuoso por la imposibilidad de cobro.

¿Tanto el saldo de los pasivos (contratos prescritos) como el del activo (cuentas por cobrar) pueden provisionarse?, ¿en qué tiempo?

Con la no recuperación del dinero, la sociedad pierde la posibilidad de solventarse para pagar sus deudas y ya son varios años arrastrando un saldo inexistente en el activo.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos a los numerales 1, 4, 12 y 16 del procedimiento contable para el

reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión, contenido en el Capítulo XVI del Título II del Manual de Procedimientos, adoptado mediante Resolución 356 de 2007, los cuales establecen:

"1. LIQUIDACIONES

Considerando que el principio de Gestión Continuada no aplica tratándose de una entidad contable pública sobre la que se ordena la liquidación, a continuación se relacionan los procedimientos de carácter específico que debe aplicar.

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.

4. INVENTARIO DE LA ENTIDAD EN LIQUIDACIÓN

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).



12. PROCESOS JUDICIALES Y DEMÁS RECLAMACIONES

La entidad contable pública debe reconocer los procesos judiciales y demás reclamaciones, en cuentas de orden, pasivos estimados o pasivo real, dependiendo de la evolución de los procesos o la evaluación del riesgo, de conformidad con lo establecido en el procedimiento para el registro contable de los procesos judiciales. De igual forma registra los derechos judiciales reconociéndolos en cuentas de orden o como derechos judicialmente reconocidos, según corresponda. Los registros contables se indican en el procedimiento de procesos judiciales y embargos. (Subrayado fuera de texto)

16. DEPRECIACIONES, AMORTIZACIONES, PROVISIONES Y VALORIZACIONES DE ACTIVOS

Los activos de una entidad que se encuentre en proceso de liquidación no son objeto de reconocimiento de provisiones y valorizaciones. Tampoco son objeto de reconocimiento de depreciaciones y amortizaciones, excepto los bienes que se utilizan en la producción de bienes y servicios, cuando el Estado deba garantizar la continuidad en la producción de estos o la prestación del servicio; así mismo, son objeto de depreciaciones o amortizaciones los bienes que se destinen para el funcionamiento de la entidad durante el proceso de liquidación, se concesionen o se arrienden.

En este orden de ideas, y dado que el proceso de liquidación implica el levantamiento de la información necesaria para determinar la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones del ente público que formarán parte de la masa de liquidación, el proceso de levantamiento de la información deberá surtir todas aquellas acciones administrativas necesarias para determinar que las partidas sean ciertas y exigibles. Por tanto, si la cuenta por cobrar referida en la consulta es incierta y las cuentas por pagar no son exigibles, la entidad deberá retirarlas, y ejercer su control en cuentas de orden, siempre y cuando considere que existe alguna probabilidad de recuperar o aclarar los valores.

Además, teniendo en cuenta que la entidad adelanta un proceso jurídico, deberá reconocer el derecho judicial en cuentas de orden o como derecho judicialmente reconocido, según corresponda, de acuerdo con lo establecido en el procedimiento de procesos judiciales y embargos.

Por su parte, en lo relacionado con el cálculo de provisiones, los activos de una entidad que se encuentre en proceso de liquidación no son objeto de reconocimiento de dicho concepto, y por tanto, el estado de resultados no debe afectarse con este tipo de gasto.

CONCLUSIÓN

Considerando que el proceso de liquidación busca la realización de los activos para atender los pasivos, es decir, que la entidad sigue funcionando única y exclusivamente para concluir las operaciones tendientes a su liquidación, el proceso de levantamiento de la información necesaria para determinar la totalidad de los bienes, derechos y obligaciones que formarán parte de la masa de liquidación deberá surtir todas aquellas acciones administrativas necesarias para determinar que las partidas sean ciertas y exigibles. Por tanto, si los valores referidos en la consulta no son ciertos ni exigibles, la entidad deberá retirarlos, y ejercer su control en cuentas de orden, siempre y cuando considere que existe alguna probabilidad de recuperar o aclarar los valores.

En lo relacionado con el proceso jurídico que actualmente adelanta la entidad, deberá reconocer el derecho judicial en cuentas de orden o como derecho judicialmente reconocido, según corresponda, de acuerdo con lo establecido en el procedimiento de procesos judiciales y embargos.

Finalmente, los activos de una entidad que se encuentre en proceso de liquidación no son objeto de reconocimiento de provisiones, y por tanto, el estado de resultados no debe afectarse con dicho gasto.



c. CONCEPTO 20095-129892. Reconocimiento de derechos judiciales o contingentes en entidades en liquidación – ESE

CONCEPTO 20095-129892 del 11-06-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento contable de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de derechos judiciales o contingentes en entidades en liquidación – ESE
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3260 Patrimonio de entidades en procesos especiales
	Subtema	1.1.1.	Retiro de cartera en entidades en liquidación

Doctora

LUZ MERY CARRILLO

Contabilidad

ESE. Policarpa Salavarrieta en Liquidación

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 20095-129892 en el cual consulta el tratamiento contable que una entidad en liquidación debe dar a la cartera que se encuentra en proceso jurídico y de la que se encuentra clasificada como de difícil cobro. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los literales i) y j) del artículo 5° del Decreto 2866 de 2007, por el cual se suprime la Empresa Social del Estado Policarpa Salavarrieta y se ordena su liquidación, en concordancia con los literales h) e i) del artículo 6° del Decreto 254 de 2000, en lo referente a las funciones del Liquidador, señala que corresponde entre otras *“Adelantar las gestiones necesarias para el cobro de los créditos a favor de la entidad y continuar con la contabilidad de la entidad”*.

El literal e) del artículo 2° del Decreto 254 de 2000, ordena *“La realización de un inventario y avalúo de los activos y pasivos de la entidad”*.

El numeral 4 del artículo 18 del precitado decreto, determina que el inventario incluye *“La relación de contingencias existentes, incluyendo los procesos o actuaciones administrativas que se adelanten y la estimación de su valor”*.

El artículo 20, en relación con la masa de liquidación, establece que la integran *“(…) todos los bienes, las utilidades, rendimientos financieros y cualquier tipo de derecho patrimonial que ingrese o deba ingresar al patrimonio de la entidad a liquidar”*. (Subrayado fuera de texto).

También, el artículo 37, señala que *“Las políticas, normas y procedimientos contables aplicables a las entidades en liquidación serán establecidas por el Contador General de la Nación”*.

Atendiendo las competencias constitucionales y legales del Contador General de la Nación, mediante la Resolución 356 de 2007, se adoptó el Manual de Procedimientos que forma parte del Régimen de Contabilidad Pública.

El numeral 12 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“La entidad contable pública debe reconocer los procesos judiciales y demás reclamaciones, en cuentas de orden, pasivos estimados o pasivo real, dependiendo de la evolución de los procesos o la evaluación del riesgo, de conformidad con lo establecido en el procedimiento para el registro contable de los procesos judiciales. De igual forma registra los derechos judiciales reconociéndolos en cuentas de orden o como derechos judicialmente reconocidos, según corresponda. Los registros contables se indican en el procedimiento de procesos judiciales y embargos”*. (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el numeral 16 del procedimiento contable en mención, indica que *“Los activos de una entidad que se encuentre en proceso de liquidación no son objeto de reconocimiento de provisiones y valorizaciones. Tampoco son objeto de reconocimiento de depreciaciones y amortizaciones, excepto los bienes que se utilizan en la producción de bienes y servicios, cuando el Estado deba garantizar la continuidad en la producción de éstos o la*



prestación del servicio; así mismo, son objeto de depreciaciones o amortizaciones los bienes que se destinen para el funcionamiento de la entidad durante el proceso de liquidación, se concesionen o se arrienden”.

De otra parte, el artículo 1° de la Ley 1066 de 2006, ordena que “(...) los servidores públicos que tengan a su cargo el recaudo de obligaciones a favor del Tesoro Público deberán realizar su gestión de manera ágil, eficaz, eficiente y oportuna, con el fin de obtener liquidez para el Tesoro Público”.

De forma excepcional, el parágrafo 2° del artículo 5° de la Ley 1066, con referencia a las funciones de cobro por la vía de la jurisdicción coactiva de las rentas o caudales públicos, que de manera permanente las entidades públicas tengan a su cargo para hacer efectivas las obligaciones exigibles a su favor, en el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios, señala que *“Los representantes legales de las entidades a que hace referencia el presente artículo, para efectos de dar por terminados los procesos de cobro coactivo y proceder a su archivo, quedan facultados para dar aplicación a los incisos 1° y 2° del artículo 820 del Estatuto Tributario”.* (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, la entidad debe revisar los registros por los conceptos que representan derechos judiciales o contingentes al inicio del proceso de liquidación, y efectuar las reversiones y ajustes que correspondan, conforme lo define el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión.

Con respecto al castigo de la cartera de difícil cobro, el Decreto 2866 de 2007 que ordena la supresión y liquidación de la Empresa Social del Estado, señala como competencia del Liquidador adelantar las gestiones necesarias para el cobro de los créditos a favor de la entidad. Además, el numeral 1 del artículo 2° de la Ley 1066 de 2006, determina

la adopción del Reglamento Interno del Recaudo de Cartera, en el cual pueden definirse los parámetros que la entidad deberá tener en cuenta para tomar la decisión de castigar la cartera, mediante la normatividad que expida la máxima autoridad o representante legal.

De tal forma que procede el castigo de deudores cuando así lo decide la entidad de acuerdo a políticas definidas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera, y para el efecto se reconocerá en el patrimonio utilizando la subcuenta 326001-Liquidación, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES.

CONCLUSIÓN

De conformidad con lo expuesto en las consideraciones, se concluye que la entidad debe revisar los registros por los conceptos que representan derechos judiciales o contingentes al inicio del proceso de liquidación y efectuar las reversiones y ajustes que correspondan conforme a lo definido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión.

Con respecto al castigo de la cartera de difícil cobro, el Decreto 2866 de 2007 que ordena la supresión y liquidación de la Empresa Social del Estado, señala como competencia del Liquidador adelantar las gestiones necesarias para el cobro de los créditos a favor de la entidad.

Sin embargo procede el castigo de deudores cuando así lo decide la entidad de acuerdo a políticas definidas, procedimientos y decisiones administrativas de carácter interno relacionadas con la administración de cartera, y para el efecto se reconocerá en el patrimonio utilizando la subcuenta 326001-Liquidación, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES.



- d. CONCEPTO 200910-135650. Procedimiento para desagregación de cuentas de propiedad planta y equipo que están registradas de forma global en entidades en liquidación.

CONCEPTO 200910-135650 del 30-11-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento Contable para el Reconocimiento y Revelación de las operaciones que surgen como consecuencia de los procesos de liquidación, fusión y escisión
	Subtema	1.1.1	Procedimiento para desagregación de cuentas de propiedad , planta y equipo que están registradas de forma global en entidades en liquidación

Doctora

JULIA GLADYS RODRÍGUEZ DALEMAN

Liquidadora

CAJA NACIONAL DE PREVISIÓN SOCIAL EICE - CAJANAL EN LIQUIDACIÓN

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135650, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada, teniendo en cuenta que a la fecha la entidad revela en el Grupo 16-Propiedades, planta y equipo, un registro global, por lo cual no es posible efectuar una comparación frente al inventario físico realizado por no contar con la desagregación de las cuentas. Por lo anterior, consulta cuál es el procedimiento que se debe llevar a cabo para evaluar las acciones adelantadas por la entidad y hacer los ajustes contables que se requieran.

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 4 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).

De otra parte, en relación con el cálculo de la vida útil restante de los bienes, el numeral 16 del mismo capítulo, señala que *“Los activos de una entidad que se encuentre en proceso de liquidación no son objeto de reconocimiento de provisiones y valorizaciones. Tampoco son objeto de reconocimiento de depreciaciones y amortizaciones, excepto los bienes que se utilizan en la producción de bienes y servicios, cuando el Estado deba garantizar la continuidad en la producción de estos o la prestación del servicio; así mismo, son objeto de depreciaciones o amortizaciones los bienes que se destinen para el funcionamiento de la entidad durante el proceso de liquidación, se concesionen o se arrienden”*. (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, la entidad, en desarrollo de su proceso de liquidación, debe 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 que permitan que la información sea confiable, relevante y comprensible.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, la entidad debe realizar la toma física de los bienes muebles e inmuebles acopiando los respectivos documentos soportes tales como escrituras públicas, tarjetas de propiedad, facturas, entradas de almacén, contratos, actas, entre otros, donde se determine el valor de los bienes, la fecha de adquisición, la fecha de puesta en uso, registrando uno a uno estos bienes, es decir, de forma individual, de existir una diferencia, ésta se reconoce en la subcuenta 326001-Liquidación, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES.



Si una vez agotadas todas las gestiones administrativas pertinentes se establece que no es posible obtener los costos históricos individuales de las propiedades, planta y equipo, la entidad debe realizar un avalúo técnico de los bienes, para lo cual la entidad, una vez hallado el nuevo valor, deberá eliminar el costo histórico global y las cuentas de valuación y depreciación de las propiedades, planta y equipo que se encuentran registradas de forma global, e incorporar el nuevo valor individual obtenido mediante el avalúo técnico para cada bien, en las cuentas que correspondan según la naturaleza de los bienes. La diferencia se reconoce en

la subcuenta 326001-Liquidación, de la cuenta 3260-PATRIMONIO DE ENTIDADES EN PROCESOS ESPECIALES.

En cuanto al cálculo de la vida útil restante de los bienes, es de resaltar que en las entidades en proceso de liquidación son objeto de depreciaciones o amortizaciones únicamente los bienes que se destinen para el funcionamiento de la entidad durante el proceso de liquidación, se concesionen o se arrienden. En cuyo caso la vida útil restante será la base de la distribución sistemática del nuevo valor de los activos.

e. CONCEPTO 200912-137847. Reconocimiento de traslados de bienes y obligaciones entre entidades fusionadas.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2505- Salarios y prestaciones sociales. Literal g.

17. EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE INVERSIÓN FINANCIADOS CON RECURSOS REEMBOLSABLES, NO REEMBOLSABLES Y DE CONTRAPARTIDA

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina

18. ACTIVIDADES REALIZADAS CONJUNTAMENTE

a. CONCEPTO 20096-131484. Reconocimiento de convenio de riesgo compartido "JOINT-VENTURE" suscrito entre la Universidad Nacional y el Hospital San Carlos.

CONCEPTO 20096-131484 del 11-08-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de convenio de riesgo compartido "JOINT-VENTURE" suscrito entre la Universidad Nacional y el Hospital San Carlos

Doctora

LESLIE NORIED ANDRADE MORENO

Jefe División Nacional de Contabilidad (e)

Universidad Nacional de Colombia

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20096-131484, me permito atender su consulta en el sentido en que la misma fue formulada:

1. La Universidad Nacional tiene suscrito un convenio de asociación a riesgo compartido-Joint Venture- con la Fundación Hospital San Carlos para realizar la operación de la Clínica Universitaria Carlos Lleras Restrepo. Teniendo en cuenta los aportes realizados por la Universidad y las características específicas del Joint Venture solicita precisar los registros e informes contables que debe realizar la Universidad para el seguimiento y control financiero del convenio.

El convenio define por Joint Venture la modalidad por la cual la Universidad y la Fundación aportan capital, bienes y esfuerzos para la realización de la operación de la Clínica, con la finalidad de obtener un beneficio de acuerdo con la naturaleza de las entidades participantes, asumiendo de manera compartida los riesgos que le son propios.

2. En el registro de operaciones recíprocas se presentan las siguientes situaciones que generan incertidumbre acerca del procedimiento a seguir para cada caso:

- Dado que la Universidad tiene derecho a la devolución del IVA, según lo establece el artículo 92 de la Ley 30 de 1992, el valor de este impuesto se registra



como una cuenta por cobrar a la DIAN, es decir, que el reporte de operaciones recíprocas con las entidades públicas con la cual se generan transacciones se realiza sin incluir el valor del IVA. La otra entidad reporta el valor total de la factura incluyendo el IVA; razón por la cual, se generan diferencias entre las dos entidades.

- El gasto por concepto de valorización se registra a nombre del Instituto de Desarrollo Urbano (IDU). Una vez conciliadas las operaciones recíprocas con dicha entidad, se encuentra que las diferencias se generan porque el IDU registra sus ingresos teniendo en cuenta el bien inmueble y no la entidad propietaria del inmueble.
- Los ingresos por concepto de actividades de extensión e investigación se registran y agrupan por parte de la Universidad en la subcuenta 430527-Educación no formal.
 - La entidad pública registra los gastos o costos asociados a dichos ingresos en el concepto que corresponda.
 - Estos gastos o costos no son correlativos con los ingresos de extensión e investigación.
 - En el caso de las entidades públicas que tiene un mismo NIT pero diferentes códigos de operaciones recíprocas, el sistema financiero de la Universidad no permite realizar el registro de este tipo de entidades.

CONSIDERACIONES

1. Actividades realizadas conjuntamente

Los numerales 1 y 2 del procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, establecen:

"1. APLICACIÓN CONTABLE

Una actividad realizada conjuntamente es el acuerdo contractual en virtud de la cual dos o más entidades participantes emprenden una acción económica que se somete a control conjunto, con lo cual las entidades participantes comparten el control sobre dicha acción o actividad mediante un convenio vinculante.

Existen tres tipos de actividades que se pueden realizar conjuntamente: Operaciones controladas conjuntamente, activos controlados conjuntamente y entidades controladas conjuntamente. Estos negocios tienen dos o más entidades vinculadas por un acuerdo que establece la existencia de control conjunto.

2. OPERACIONES CONTROLADAS CONJUNTAMENTE

Las operaciones controladas conjuntamente implican el uso de activos y otros recursos de las entidades contables

públicas participantes, en lugar del establecimiento de una entidad u otra figura. Cada entidad participante usa sus propiedades, planta y equipo y demás activos necesarios para el desarrollo de la operación, incurre en gastos, costos y pasivos y obtiene recursos del crédito como parte de sus obligaciones. El acuerdo celebrado proporciona el medio por el cual el ingreso por la venta o suministro del producto o servicio, y los gastos incurridos en común, se comparten entre las entidades que controlan conjuntamente la operación.

Las operaciones del negocio conjunto pueden ser desarrolladas por los empleados de la entidad participante junto con las actividades realizadas regularmente. El acuerdo del negocio conjunto contendrá las normas precisas para la distribución entre las entidades contables públicas participantes de los ingresos por la venta o suministro del producto o servicio, y de los gastos y costos incurridos en común, lo cual deberá reconocerse en la contabilidad de cada entidad contable pública, según lo señalado en dicho acuerdo. En este negocio cada entidad contable pública participante también debe reconocer en sus estados contables los activos y pasivos bajo su control".

En este sentido, dadas las características del convenio suscrito entre la Universidad Nacional y la Fundación Hospital San Carlos, para efectos contables, deberán atender las disposiciones desarrolladas en el citado procedimiento.

2. Operaciones recíprocas

Sobre las situaciones consultadas, la Subcontaduría de Consolidación de la información estableció las siguientes instrucciones:

- Saldos por conciliar por la devolución del IVA, de acuerdo con el artículo 92 de la Ley 30 de 1992.

Como usted lo manifiesta en su comunicación, la Universidad Nacional no es sujeto responsable del IVA, no obstante cuando se incurre en pagos que incluyen este impuesto, tiene derecho a la devolución del mismo por parte de la DIAN- Recaudadora. En lo relativo al saldo por conciliar generado por este concepto, en el cual la DIAN – Recaudadora no revela los valores correlativos en el formulario de Operaciones recíprocas, me permito informarle que teniendo en cuenta que esta situación se presenta para diferentes entidades públicas, la Contaduría General de la Nación adelantará un acercamiento con esa entidad para establecer un procedimiento de reporte de estas operaciones.

- Saldos por conciliar por valorizaciones.

La valorización es una contribución sobre las propiedades raíces, en este momento el Instituto de Desarrollo Urbano (IDU) no cuenta con un sistema que le permita identificar de manera actualizada (en línea), el propietario del inmueble por lo cual



revela sus ingresos por este concepto teniendo en cuenta el bien inmueble y no la entidad propietaria del mismo.

No obstante lo anterior, se hace necesario que la Universidad Nacional como entidad que conoce plenamente el valor, y el beneficiario de la valorización, lo siga revelando en el formulario de operaciones recíprocas puesto que esta operación se configura como tal, con independencia de que por la deficiencia antes descrita se generen saldos por conciliar.

- Saldos por conciliar por actividades de extensión e investigación.

Una vez analizados los conceptos donde se revelan los gastos por actividades de capacitación formal y no formal, se ha concluido que es viable técnicamente la inclusión en las reglas de eliminación de las subcuentas que a continuación se relacionan, a partir del corte de septiembre de 2009:

Descripción	Ventas de servicios - servicios educativos			
	Cuenta Fuente	Nombre cuenta	Cuenta Destino	Nombre cuenta
4.3.05.12	Educación Formal - Superior Formación Técnica Profesional		5.1.01.30	Capacitación, Bienestar Social y Estímulos
4.3.05.13	Educación Formal - Superior Formación Técnica Profesional		5.1.11.63	Contratos de Aprendizaje
4.3.05.14	Educación Formal - Superior Formación Técnica Profesional		5.2.02.23	Capacitación, Bienestar Social y Estímulos
4.3.05.15	Educación Formal - Superior Postgrados		5.2.11.26	Capacitación Docente
4.3.05.25	Educación no Formal - Formaciones Artes y Oficios		5.2.11.62	Contratos de Aprendizaje
4.3.05.27	Educación Formal - Formación Extensiva		6.3.05.13	Educación Informal - Continuada
4.3.05.37	Educación Formal - Continuada			
4.3.05.39	Educación Informal - Difusión Artística Cultural			

- Saldos por conciliar con entidades públicas con el mismo NIT, pero con diferentes códigos de operaciones recíprocas.

Las operaciones con entidades agregadas por una entidad contable pública deben ser reportadas únicamente con el código institucional asignado a la entidad principal o agregadora; teniendo en cuenta que esta última aplica el procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, numeral 7. Agregación del formulario cgn2005_002 operaciones recíprocas.

CONCLUSIÓN

1. Para el tratamiento contable del convenio suscrito entre la Universidad Nacional y la Fundación Hospital San Carlos, la Universidad deberá aplicar el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las actividades realizadas conjuntamente, contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.
2. En el caso de las operaciones recíprocas que generan incertidumbre, deberá atender las instrucciones citadas en las consideraciones establecidas por la Subcontaduría de Consolidación de la Información.

19. NEGOCIOS FIDUCIARIOS EN LOS QUE LA ENTIDAD CONTABLE PÚBLICA PARTICIPA COMO FIDEICOMITENTE

Sobre el particular, durante la vigencia 2009 no se expidió Doctrina

PROCEDIMIENTOS RELATIVOS A LOS ESTADOS, INFORMES Y REPORTE CONTABLES



20. DILIGENCIAMIENTO Y ENVÍO DE LOS REPORTES CONTABLES RELACIONADOS CON LA INFORMACIÓN FINANCIERA, ECONÓMICA, SOCIAL Y AMBIENTAL A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, A TRAVÉS DEL SISTEMA CONSOLIDADOR DE HACIENDA E INFORMACIÓN PÚBLICA (CHIP)

- a. CONCEPTO 20093-126909. Inviabilidad y repercusiones de efectuar modificaciones a la información, después del envío de reportes contables a los organismos competentes.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.7. Literal a.

- b. CONCEPTO 20093-126826. Validación y reportes de saldos con signo negativo.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta: 4815-Ajuste de ejercicios anteriores. Literal a.

- c. CONCEPTO 20092-126204. Reconocimiento de desvalorizaciones de bienes muebles e inmuebles, teniendo en cuenta el reporte de información contable pública a través del CHIP.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1695- Provisiones para protección de Propiedades, Planta y Equipo (Cr). Literal b.

- d. CONCEPTO 20093-127380. Reconocimiento por parte del ICFES de los recursos girados al Ministerio de Educación Nacional por distribución de presupuesto de gastos, y viabilidad de reconocer dichas operaciones como recíprocas.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5705- Fondos entregados. Literal a.



- e. CONCEPTO 200910-135966. Reporte de operaciones recíprocas, por aportes a seguridad social, parafiscales y cesantías, girados al operador de información Asociación Nacional de Cajas de Compensación Familiar (ASOCAJAS) como intermediario entre la Universidad de la Amazonía y otras entidades contables públicas

CONCEPTO 200910-135966 del 07-12-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental
	Subtema	1.1.1	Reporte de operaciones recíprocas, por aportes a seguridad social, parafiscales y cesantías, girados al operador de información Asociación Nacional de Cajas de Compensación Familiar (ASOCAJAS) como intermediario entre la Universidad de la Amazonía y otras entidades contables públicas

2	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS INSTRUCTIVOS CONTABLES
	Tema	1.1 1.2 2.1	1424 Recursos entregados en administración 2453 Recursos recibidos en administración Instructivo N° 5 de 2008
	Subtema		Valor a reportar por operaciones recíprocas por convenios suscritos cuando la entidad tiene un saldo, y la otra entidad un valor diferente dado que aún no ha contabilizado la legalización

Doctora
MARÍA ELENA CHAGUALA
Contadora
Universidad de la Amazonía

ANTECEDENTES

Me refiero a su correo electrónico radicado con el expediente 200910-135966, en el cual consulta con qué entidad se debe reportar la operación recíproca, teniendo en cuenta que los aportes a seguridad social, parafiscales y cesantías, se giran a la Asociación Nacional de Cajas de Compensación Familiar (ASOCAJAS). También consulta sobre el valor a reportar las operaciones recíprocas por convenios suscritos, cuando la Universidad tiene un saldo, y la otra entidad un valor diferente dado que aún no ha contabilizado la legalización.

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

CONSIDERACIONES

1. Operaciones recíprocas por los aportes a la seguridad social y parafiscales

El inciso 1 del artículo 15 de la Ley 21 de 1982, establece que "Los empleadores obligados al pago de aportes para el subsidio familiar, el Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y los demás con destinación especial, según los artículos 7° y 8°, deberán hacerlo por conducto de una

Caja de Compensación Familiar que funcione dentro de la ciudad o localidad donde se causen los salarios o de la Caja más próxima dentro de los límites de los respectivos departamentos, (...)".

El numeral 1 del artículo 41 de la mencionada ley, señala, entre otras, las siguientes funciones de las Cajas de Compensación Familiar: "Recaudar, distribuir y pagar los aportes, destinados al subsidio familiar, Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), Escuela Superior de Administración Pública (ESAP), las escuelas industriales y los institutos técnicos en los términos y con las modalidades de la Ley".

Mediante los Decretos 3667 de 2004, 187 de 2005, 1465 de 2005, 1670 de 2007, se reglamentó la Ley 21 de 1982 y la Ley 100 de 1993, en lo concerniente al pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y parafiscales.

El artículo 1 del Decreto 1465 de 2005, en lo referente a la obligatoriedad de efectuar el pago de los aportes al Sistema de Seguridad Social Integral y parafiscales, expresa: "En desarrollo de lo señalado en los Decretos 3667 de 2004 y 187 de 2005, las Administradoras del Sistema de



Seguridad Social Integral y el SENA, el ICBF y las Cajas de Compensación Familiar, deberán permitir a los aportantes el pago de sus aportes mediante la Planilla Integrada de Liquidación de Aportes, por medio electrónico, la cual será adoptada mediante resolución expedida por el Ministerio de la Protección Social. (Subrayado fuera de texto).

Con base en lo anterior, la participación de las Cajas de Compensación Familiar, en relación con la obligación de los gastos originados en los pagos sobre la nómina, se limita al recaudo y pago de conformidad con la ley, y por lo tanto les corresponde a las entidades beneficiarias el reconocimiento y causación del derecho.

En relación con las operaciones recíprocas, el Título III, Capítulo I del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública contiene el "Procedimiento contable para el diligenciamiento y envío de los reportes contables relacionados con la información financiera, económica, social y ambiental a la Contaduría General de la Nación, a través del Sistema Consolidador de Hacienda e Información Pública (CHIP)", el cual en el numeral 6, relativo al formulario de Operaciones Recíprocas, señala que "*Se utiliza para reportar los saldos de las transacciones económicas y financieras realizadas entre entidades contables públicas, los cuales están asociados con activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o costos, que son objeto de eliminación en el proceso de consolidación, de acuerdo con la Tabla de Correlaciones, (...).*" (Subrayado fuera de texto).

2. Valores a reportar como operación recíproca por la ejecución de convenios

El Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, describe la cuenta 1424-RECURSOS ENTREGADOS EN ADMINISTRACIÓN, como "*el valor de los recursos entregados por la entidad contable pública para que sean administrados por terceros, mediante contratos de fiducia u otras modalidades.*"

La dinámica de esta cuenta señala que se acredita con "*2-El valor de los gastos generados con cargo a los recursos entregados.*"

El mismo texto normativo, describe la cuenta 2453-RECURSOS RECIBIDOS EN ADMINISTRACIÓN, como "*el valor de los dineros recibidos por la entidad contable pública para su administración.*"

Establece la dinámica de esta cuenta que se debita con "*2-El valor de los recursos aplicados, de conformidad con lo pactado.*"

El numeral 3.16 de la Resolución 357 de 2008, dispone 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 (...), verificación de operaciones recíprocas, (...), aplicando los procedimientos contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública."

El numeral 1.6.1.2. del Instructivo 5 de 2008, que trata sobre el cierre contable de la vigencia 2008, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y la apertura del proceso contable del año 2009, dispone: "*Conciliación de operaciones recíprocas. Todas las entidades contables públicas deben efectuar permanentemente procesos de conciliación de los saldos de operaciones recíprocas entre sí, incluyendo los cortes trimestrales intermedios.*"

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones se concluye:

1. Operaciones recíprocas por los aportes a la seguridad social y parafiscales

En el formato de operaciones recíprocas únicamente se reportan las transacciones que se realicen entre entidades contables públicas. Así las cosas, la operación recíproca a reportar es con la entidad contable pública que tiene reconocido en su estado contable el derecho. Ambas entidades deben conciliar y reportar dicha transacción como una operación recíproca, a fin de evitar posibles diferencias que puedan presentarse en el proceso de consolidación de la información contable realizado por la Contaduría General de la Nación. En tal sentido, es importante que una vez la Universidad cause la obligación sea informada de inmediato a las entidades beneficiarias de los aportes a la seguridad social y parafiscales para el reconocimiento del correlativo derecho.

2. Valores a reportar como operación recíproca por la ejecución de convenios

El valor a reportar como operación recíproca es el que resulte de la adecuada aplicación de los criterios contables contenidos en el Régimen de Contabilidad Pública.

En esta perspectiva, en la medida en que avanza la ejecución de los convenios, con las legalizaciones totales o entregas parciales, las partes deben revelar los ajustes en las respectivas cuentas de Deudores y Cuentas por Pagar, previa las conciliaciones respectivas del informe de ejecución presentado por la entidad ejecutora y demás acciones que sean necesarias para que se obtenga una información contable confiable, relevante y comprensible.



f. CONCEPTO 200911-137338. Reporte de informes a la CGN a partir de la aplicación del Régimen de Contabilidad Pública

Ver: I. Ámbito de aplicación. Literal r.

21. ESTRUCTURACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS CONTABLES BÁSICOS

a. CONCEPTO 20093-126909. Definiciones de período contable, cierre contable, ejecución de un cierre y operación contable de ajuste

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.7. Literal a.

b. CONCEPTO 20094-128808. Clasificación de los cargos diferidos en porciones corriente y no corriente, en la estructura de los estados contables

CONCEPTO 20094-128808 del 18-05-09			
	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
I	Tema	1.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	Subtema	1.1.1	Clasificación de los cargos diferidos en porciones corriente y no corriente, en la estructura de los estados contables

Doctor

WILLIAM BURBANO VELÁSQUEZ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-128808, relacionada con hallazgos presentados en los informes de auditoría, 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 *“Evaluada la estructura y presentación de los Estados Contables, se evidenció inobservancia de lo establecido en el Numeral 9.3.1.1 del Capítulo Único, Título II, Libro I y el numeral 9 del Capítulo II, Título III, Libro II (PGCP – Manual de Procedimientos Versión 2007.1) de las resoluciones No. 355 y No. 356 de 2007, toda vez que en el balance general, los activos relacionados con las cuentas de Inversiones de Administración de liquidez en Títulos de deuda, Inversiones Patrimoniales en Entidades no Controladas y los Cargos Diferidos, no conservan el orden de liquidez o solvencia, es decir no se clasifican en corriente y no corriente.*

Respecto a este hallazgo la institución, manifiesta no estar de acuerdo con que se involucre dentro de la estructura de los estados Contables de la cuenta Cargos Diferidos como Activo Corriente, argumentando lo siguiente:

Los cargos diferidos según concepto de la CGN contenido en el PGCP, deben tenerse en cuenta como parte del activo corriente considerando que son materiales y suministros para el consumo de la entidad, todos los elementos que se encontraban en Almacén a 31 de diciembre de 2007, fueron utilizados en la vigencia 2008”.

Por lo anterior, solicita aclaración sobre el tratamiento de la cuenta 1910-CARGOS DIFERIDOS dentro de la estructura del los Estados Contables, toda vez que no es clara la definición de activo corriente, en el Plan general de Contabilidad Pública (PGCP), en los términos “realizarse y consumirse” que pueden estar solo referidos a la cuenta de inventarios. Este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El numeral 9° del Capítulo II, del Título III, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), referente al procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, señala en relación con el Balance General que *“La estructura de los activos debe conservar el orden de liquidez a solvencia, y los pasivos su grado de exigibilidad; reflejando de esta forma los bienes, derechos, obligaciones y el patrimonio. Los saldos de activo y pasivo se clasifican en corrientes y no corrientes, mostrándolos en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior, a nivel de cuenta.* (Subrayado fuera de texto).

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. (Subrayado fuera de texto).

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).

Total activo. Presenta la sumatoria del activo corriente y no corriente".

Por lo anterior, los cargos diferidos, tales como materiales y suministros que la entidad adquiera, para efectos de revelación en los estados contables, deben clasificarse dentro del activo corriente si estos van a ser consumidos en la producción de bienes o prestación de servicios en un

tiempo menor a un año, y clasificarlos como no corriente, si estos van a ser consumidos en la producción de bienes o prestación de servicios en un período mayor a un año; en ambos casos, se debe tener en cuenta que la clasificación en activo corriente o no corriente debe realizarse tomando como base la fecha de corte del período al que corresponde el balance general.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones, los cargos diferidos, tales como materiales y suministros que la entidad adquiera, para efectos de revelación en los estados contables, deben clasificarse dentro del activo corriente si estos van a ser consumidos en la producción de bienes o prestación de servicios en un tiempo menor a un año, y clasificarlos como no corriente, si estos van a ser consumidos en la producción de bienes o prestación de servicios en un período mayor a un año; en ambos casos, se debe tener en cuenta que la clasificación en activo corriente o no corriente debe realizarse tomando como base la fecha de corte del período al que corresponde el balance general.

c. CONCEPTO 20099-134501. Reconocimiento de transacciones en las subcuentas de "Otros"

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5101-Sueldos y salarios. Literal c.

d. CONCEPTO 20097-132068. Clasificación de deudas de difícil recaudo en porciones corriente y no corriente

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1475-Deudas de difícil recaudo. Literal d.

e. CONCEPTO 20096-131425. Obligatoriedad de certificar los estados contables

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 22. Literal d.

f. CONCEPTO 20096-131425. Estados Contables Básicos a presentar por parte de una entidad de gobierno general

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 22. Literal d.



- g. CONCEPTO 20097-131915. Equivalencia del término “ Estados financieros” de la Ley 222 de 1995, con “Estados Contables” del Régimen de Contabilidad Pública

CONCEPTO 20097-131915 del 10-08-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de Estados Contables Básicos
	Subtema	1.1.1	Equivalencia del termino “ Estados financieros” de la Ley 222 de 1995, con “Estados Contables” del Régimen de Contabilidad Pública

Doctora
CLARA INÉS GÓMEZ

ANTECEDENTES

Acerca de su comunicación radicada con el expediente 20097-131915, en la cual consulta si el término “Estados Financieros” a que se refiere la Ley 222 de 1995 es equiparable al de “Estados Contables” a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública, este Despacho se permite atender su consulta en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

El artículo 45 de la Ley 222 de 1995 establece que “*Los administradores deberán rendir cuentas comprobadas de su gestión al final de cada ejercicio (...) Para tal efecto presentarán los estados financieros que fueren pertinentes, junto con un informe de gestión*”. (Subrayado fuera de texto).

De igual forma, el párrafo 7 del Plan General de Contabilidad Pública señala que son propósitos del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, “*la rendición de cuentas, la gestión eficiente y la transparencia*” y el párrafo 365 del mismo cuerpo normativo especifica que “*Los estados contables básicos constituyen las salidas de información del SNCP*”.

El 34 de la Ley 222 de 1995, relacionado con la obligación de preparar y difundir los estados financieros, señala que “*A fin de cada ejercicio social y por lo menos una vez al año, el 31 de diciembre, las sociedades deberán cortar sus cuentas y preparar y difundir estados financieros de propósito general, debidamente certificados. Tales estados se difundirán junto con la opinión profesional correspondiente, si esta existiera. (...)*”. (Subrayado fuera de texto).

Las entidades gubernamentales que ejerzan inspección, vigilancia o control, podrán exigir la preparación y difusión de estados financieros de períodos intermedios. Estos estados serán idóneos para todos los efectos, salvo para la distribución de utilidades”.

El artículo 37 de la misma norma, señala en relación con los estados financieros certificados que “*El representante legal y el contador público bajo cuya responsabilidad se hubie-*

sen preparado los estados financieros deberán certificar aquellos que se pongan a disposición de los asociados o de terceros. La certificación consiste en declarar que se han verificado previamente las afirmaciones contenidas en ellos, conforme al reglamento, y que las mismas se han tomado fielmente de los libros”. (Subrayado fuera de texto).

Del mismo modo, el artículo 38 establece en relación a los estados financieros dictaminados que “*Son dictaminados aquellos estados financieros certificados que se acompañen de la opinión profesional del revisor fiscal o, a falta de éste, del contador público independiente que los hubiere examinado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas*”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 5° 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, señala en relación con la certificación de estados contables que dicha certificación “*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, principalmente las referidas a:*

- a) *Que los hechos, transacciones y operaciones han sido reconocidos y realizados por la entidad contable pública durante el período contable.*
- b) *Que los hechos económicos se revelan conforme a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.*
- c) *Que el valor total de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, costos y cuentas de orden, ha sido revelado en los estados contables básicos hasta la fecha de corte, por la entidad contable pública.*



d) Que los activos representan un potencial de servicios o beneficios económicos futuros y los pasivos representan hechos pasados que implican un flujo de salida de recursos, en desarrollo de las funciones de cometido estatal de la entidad contable pública, en la fecha de corte.

La certificación se afectará cuando los estados contables sean modificados por decisión de la asamblea de accionistas o junta directiva de la entidad contable pública, o por las autoridades gubernamentales, y en consecuencia deben certificarse nuevamente. 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).

El numeral 6° del mismo Capítulo 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.

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. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, se colige que cuando la Ley 222 de 1995 y el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) hacen referencia a la rendición de cuentas y a la certificación y dictamen de la información contable, siendo análogas las expresiones “Estados Financieros” y “Estados Contables”; dado que es a través de éstos que se revela la información registrada en la contabilidad para efectos de satisfacer las necesidades informativas de los distintos usuarios de la información contable.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones, se colige que tanto la Ley 222 de 1995 y el Régimen de Contabilidad Pública (RCP) hacen referencia a la rendición de cuentas y a la certificación y dictamen de la información contable, por lo cual, las expresiones “Estados Financieros” y “Estados Contables” son análogas; dado que estos se constituyen en mecanismos para revelar los hechos reconocidos en la contabilidad, para efectos de satisfacer las necesidades informativas de los distintos usuarios de la información contable.

h. CONCEPTO 20097-132008. Estados contables básicos que debe presentar un municipio/Clasificación/Periodicidad

CONCEPTO 20097-132008 del 10-08-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	Subtema	1.1.1	Estados contables básicos que debe presentar un municipio/Clasificación/Periodicidad
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	1941 Bienes adquiridos en leasing financiero
		1.2	3128 Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (Db)
		1.3	7 Costos de producción
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de maquinaria adquirida mediante contrato de Leasing Financiero
1.2.1		Reconocimiento de la depreciación de bienes adquiridos en Leasing financiero, no asociados a la prestación de servicios individualizables	
	1.3.1	Reconocimiento de la depreciación de bienes adquiridos en Leasing financiero, asociados a la prestación de servicios individualizables	
3	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	5102 Contribuciones imputadas
		1.2	5815 Ajuste de ejercicios anteriores
		2.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
Subtema		Reconocimiento de la amortización del pasivo pensional de vigencia actual y de vigencias anteriores	



4	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS	
	Tema	1.1	3105	Capital fiscal
		1.2	1470	Otros deudores
		1.3	5304	Provisión para deudores
Subtema	1.1.1	Inviabilidad de reconocimiento de provisión de intereses de deudores de ingresos no tributarios en entidades de gobierno general		
	1.2.1	Reconocimiento de intereses corrientes causados por la prestación de servicios públicos domiciliarios		
	1.3.1	Viabilidad de reconocimiento de provisión de intereses de deudores generados en la prestación de servicios públicos por parte de entidades de gobierno general.		

5	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE	
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo	
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de bienes entregados a terceros mediante contrato de comodato	

Doctora

MARÍA VERÓNICA GÓMEZ MONTOYA

Área Contable

Alcaldía Municipal

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132008, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

1. ¿Cuáles son los estados contables básicos que se deben elaborar en el municipio, cuál debe ser su clasificación y con qué periodicidad deben ser elaborados?
2. Manifiesta en su comunicación que en la presente vigencia el Municipio adquirió una maquinaria (Retroxavadora) bajo la modalidad de leasing. Por lo cual consulta: ¿Cuál debe ser su tratamiento contable, es depreciable este bien y su depreciación debe afectar el patrimonio o como un gasto?
3. Señala además en su comunicación que el pasivo pensional del municipio no ha sido amortizado nunca, por lo cual consulta: ¿Debe realizarse la amortización en la presente vigencia de los 15 años que no se ha amortizado; así se afecten los resultados de una sola vigencia, teniendo en cuenta que la cuantía es significativa? ¿Si no se posee la discriminación del cálculo actuarial en pensiones actuales, futuras pensiones y cuotas partes de pensiones, cómo deben realizarse los registros de reconocimiento y amortización?
4. Expresa además, que "En la actualidad el municipio posee una cifra representativa en la cuenta 140103 Intereses, generados sobre obligaciones tributarias y servicios públicos domiciliarios, venimos realizando la provisión respectiva, pero hemos tenido dificultades ya que en el grupo 1480 no existe la subcuenta discriminada para la provisión de los intereses y la debemos manejar en la cuenta 148090, los inconvenientes radican en que se está superando el 5% de la cuenta otros en el grupo contable y fuera de esto al realizar la validación en el chip nos arroja un mensaje de error ya que el sistema confronta los valores registrados en las cuentas 1470-Otros deudores, frente a la 148090 y en realidad la fuente está en la 140103". Por lo anterior consulta: ¿Cómo manejamos esta situación si en las cuentas de la 1470 se manejan valores mínimos y la provisión de la cuenta 148090 está siendo superior a aquella? ¿Sería posible la creación de una subcuenta en el grupo 1480 para realizar la provisión de los intereses?
5. ¿Cómo se deben registrar los comodatos de bienes inmuebles para desarrollo de programas comunitarios en la contabilidad, en caso de que los contratos se encuentren vencidos, pero las propiedades continúan administradas por terceros? ¿Se deben revelar contablemente?
6. ¿Con qué periodicidad se debe realizar la actualización de valores de las propiedades, planta y equipo? ¿Es posible, para evitar erogaciones significativas para el municipio, realizar las actualizaciones con la ayuda de los ingenieros de Planeación, tomando los datos catastrales y consideraciones técnicas particulares? ¿En caso de presentarse valorización o desvalorización cuál sería el registro contable?



CONSIDERACIONES

1. Estados contables básicos

El numeral 9.3.1 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) 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 período, según el estado contable que se trate, con el fin de proporcionar información sobre la situación financiera, económica, social y ambiental, los resultados del desarrollo de la actividad y la generación de flujos de recursos. Los Estados Contables Básicos deben presentarse en forma comparativa con los del período contable inmediatamente anterior.”* (Subrayado fuera de texto).

Los estados contables básicos revelan información cuantitativa en la estructura de su informe y cualitativa en las notas a los mismos. Los estados contables básicos son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables básicos forman parte integral de los mismos.” (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1° del Capítulo II, del Título III, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), establece que *“Los estados contables básicos son el Balance General; el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables forman parte integral de los mismos.”* (Subrayado fuera de texto).

Los estados contables básicos se preparan al finalizar el período contable, efectuando los ajustes y cierre de las operaciones en los libros de contabilidad. (Subrayado fuera de texto).

Los estados contables de períodos intermedios corresponden a los que se preparan durante el transcurso del período contable, sin que esto signifique el cierre de las operaciones. Para este propósito, se deben usar métodos alternativos que permitan calcular los resultados y que no alteren la razonabilidad de los mismos.” (Subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, los estados contables básicos que debe presentar el Municipio se clasifican en estados contables de fin de ejercicio y de períodos intermedios; los cuales son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo, los cuales deben prepararse al finalizar el período contable efectuando el proceso de cierre, o en el caso de los estados contables de períodos intermedios, deben presentarse en cualquier momento del período contable, sin que esto signifique que deben realizar el proceso de cierre contable.

2. Bienes adquiridos en leasing

Para dar respuesta a su consulta, es necesario tener en cuentas dos escenarios a saber, dependiendo de si el contrato de leasing es financiero u operativo:

- Leasing Financiero.

El numeral 9.1.1.8 del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) del Régimen de Contabilidad Pública, relacionado con las normas técnicas relativas a 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).

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).

El Catálogo General de Cuentas, del Manual de Procedimientos, 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”.

Así mismo, 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. (…)”.*

De otra parte, en relación con la depreciación de este tipo de bienes, el mismo texto normativo expresa que la cuenta 1942-DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO (CR), *“Representa el valor acumulado de la depreciación por la pérdida de capacidad operacional de los bienes adquiridos mediante los contratos leasing, de conformidad con las normas vigentes.”*

Por lo anterior, el valor de los contratos de arrendamiento financiero se registran en la subcuenta respectiva de la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, de-



pendiendo del tipo de bien de que se trate. Dichos bienes serán objeto de depreciación, la cual se registra afectando la cuenta 1942-DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO (CR), subcuenta respectiva, con contrapartida en la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (Db), o en la subcuenta Depreciación, de las cuentas de que conforman la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, cuando se trate de bienes utilizados en la producción de bienes o prestación de servicios individualizables.

- Leasing Operativo

Para el caso de los contratos de leasing operativo, el PGCP indica que la cuenta 8303-CONTRATOS DE LEASING OPERATIVO *"Representa el valor de los cánones de arrendamiento pendientes de cobro originados en los contratos de Leasing operativo"*.

Por lo cual, los cánones de arrendamiento de los contratos de leasing operativo se reconocen como gasto afectando la subcuenta 511118 ó 521116-ARRENDAMIENTO, según corresponda y, adicionalmente, se controlarán en cuentas de orden, afectando la subcuenta 830307-PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO, de la cuenta 8303-CONTRATOS DE LEASING OPERATIVO.

Finalmente, es importante tener en cuenta que para el tratamiento contable de los contratos de arrendamiento financiero, el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece las cuentas necesarias que permiten diferenciar la modalidad de contrato pactado, dependiendo de los plazos y tipo de bienes estipulados en el contrato de leasing financiero. En este sentido, existen cuentas para separar el tratamiento de arrendamiento financiero o arrendamiento operativo y su correspondiente reconocimiento en cuentas del activo y pasivo, para el primer caso, y como gastos y en cuentas de orden, para el segundo.

3. Amortización pasivo pensional

El artículo 1º de la Ley 549 de 1999 señala que *"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"*. Lo anterior, significa que la Ley 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 misma, es decir, a partir del 31 de diciembre de 1999.

Este es un mandato legal que las entidades territoriales deben atender. Por tal razón, el numeral 5º del procedi-

miento 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 *"Las entidades contables públicas empleadoras continuarán amortizando el cálculo actuarial en el plazo previsto en las disposiciones legales vigentes que apliquen a cada entidad en particular. (...)"*.

Así las cosas, luego de actualizado el cálculo actuarial, la entidad territorial debe verificar que el valor amortizado, que corresponde al saldo de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, sea igual o mayor al valor que debe tener amortizado a la fecha de actualización. En caso contrario, deberá ajustar la amortización del cálculo actuarial afectando los resultados de la entidad como un gasto administrativo, por el valor de la amortización correspondiente al período actual, y ajustando gastos de ejercicios anteriores, para reconocer en la información contable el valor que dejó de reconocerse por los años que han transcurrido.

El registro de la amortización del cálculo actuarial corresponde a un débito a la subcuenta 510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y un crédito a la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, por el valor de la amortización del período contable actual.

El valor de la amortización del cálculo actuarial que dejó de reconocerse en los períodos anteriores, debe registrarse mediante un débito a la subcuenta 581588-Gastos de administración, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito a la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, por el valor de la amortización de períodos anteriores.

En cuanto al registro de actualización del cálculo actuarial, para el caso de las entidades territoriales que no poseen el dato del pasivo pensional total discriminado en la página web del FONPET, consideramos procedente que lo revelen en la Subcuenta 272003-Cálculo Actuarial de Pensiones Actuales, con contrapartida en la Subcuenta 272004-Pensiones Actuales por Amortizar, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, cuando la entidad está pagando nóminas de pensionados. En caso contrario, deberá revelarse en la Subcuenta 272007-Cálculo Actuarial de Cuotas Partes de Pensiones, con contrapartida en la Subcuenta 272008-Cuotas Partes de Pensiones por Amortizar, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

4. Deudores

El numeral 9.1.1.3 de las Normas técnicas relativas a los activos del PGCP, expresa 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).

Como resultado del grado de incobrabilidad originado en factores tales como antigüedad e incumplimiento, debe provisionarse el valor de los derechos que se estimen incobrables y ajustarse permanentemente de acuerdo con su evolución. El cálculo de la provisión debe corresponder a una evaluación técnica que permita determinar la contingencia de pérdida o riesgo por la eventual insolvencia del deudor, además de los aspectos legales que originan el derecho, y deberá efectuarse por lo menos al cierre del período contable. (Subrayado fuera de texto).

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".

En ese sentido, los intereses corrientes causados por concepto de ingresos no tributarios, que NO están asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, no son objeto de provisión, si una vez realizadas las gestiones administrativas de cobro, se extingue el derecho, u opera alguna causal relacionada con su extinción, tal como la prescripción u otras situaciones que afectan la razonabilidad de los estados contables, la entidad debe proceder a retirar estos saldos de la contabilidad, para lo cual debe reconocer un débito a la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta 140103-Intereses, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

De otra parte, para el caso de los intereses corrientes causados por la prestación de servicios públicos domiciliarios, estos deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 147083-Otros intereses, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 480504-Intereses de deudores, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

Para el reconocimiento de las provisiones relacionadas con los intereses corrientes causados, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta 530490-Otros deudores, de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 148090-Otros deudores, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr).

5. Bienes entregados a terceros

El numeral 25 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 los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo, señala en relación con los bienes de uso permanente sin contraprestación, 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"*. (Subrayado fuera de texto).

En ese sentido, los bienes entregados a terceros mediante contratos de comodato deben reconocerse de conformidad con lo señalado en el numeral 25 del capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de si los contratos firmados han caducado o no. El reconocimiento de la restitución de los bienes, se realizará una vez formalizada la devolución de los mismos por parte de la entidad que los restituye.

6. Actualización de propiedades, planta y equipo

En relación con la actualización de las propiedades, planta y equipo, me permito manifestarle que este Despacho se pronunció al respecto mediante los conceptos 200810-120637, del 12 de noviembre de 2008, dirigida a la doctora Shirley Bocanegra López, del Ministerio de Defensa Nacional, y 20087-116902, dirigido a William Roberto Herrera Hernández, Alcalde Local de San Cristóbal, de los cuales anexo copia.

CONCLUSIÓN

1. Los estados contables básicos que debe presentar el Municipio se clasifican en estados contables de fin de ejercicio y de períodos intermedios; los cuales son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental, el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo, los cuales deben prepararse al finalizar el período contable efectuando el proceso de cierre, o en el caso de los estados contables de períodos intermedios, deben presentarse en cualquier momento del período contable, sin que esto signifique que deben realizar el proceso de cierre contable.

2. El valor de los contratos de arrendamiento financiero se registran en la subcuenta respectiva de la cuenta 1941-BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO, dependiendo del tipo de bien de que se trate. Dichos bienes serán objeto de depreciación, la cual se registra afectando la cuenta 1942-DEPRECIACIÓN DE BIENES ADQUIRIDOS EN LEASING FINANCIERO (CR), subcuenta respectiva, con contrapartida en la subcuenta 312804-Depreciación de propiedades, planta y equipo, de la cuenta 3128-PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES (Db), o en la subcuenta Depreciación, de las cuentas de que conforman la Clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN, cuando se trate de bienes utilizados en la producción de bienes o prestación de servicios individualizables.



3. Con base en las consideraciones expuestas luego de actualizado el cálculo actuarial, la entidad territorial debe verificar que el valor amortizado, que corresponde al saldo de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, sea igual o mayor al valor que debe tener amortizado a la fecha de actualización. En caso contrario, deberá ajustar la amortización del cálculo actuarial afectando los resultados de la entidad como un gasto administrativo, por el valor de la amortización correspondiente al período actual, y ajustando gastos de ejercicios anteriores para reconocer en la información contable el valor que dejó de reconocerse por los años que han transcurrido.

El registro de la amortización del cálculo actuarial corresponde a un débito a la subcuenta 510209-Amortización cálculo actuarial de pensiones actuales, de la cuenta 5102-CONTRIBUCIONES IMPUTADAS, y un crédito a la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, por el valor de la amortización del período contable actual.

El valor de la amortización del cálculo actuarial que dejó de reconocerse en los períodos anteriores, debe registrarse mediante un débito a la subcuenta 581588-Gastos de administración, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES, y un crédito a la subcuenta 272004-Pensiones actuales por amortizar, de la cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, por el valor de la amortización de períodos anteriores.

En cuanto al registro de actualización del cálculo actuarial, para el caso de las entidades territoriales que no poseen el dato del pasivo pensional total discriminado en la página web del FONPET, consideramos procedente que lo revelen en la Subcuenta 272003-Cálculo Actuarial de Pensiones Actuales, con contrapartida en la Subcuenta 272004-Pensiones Actuales por Amortizar, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES, cuando la entidad está pagando nóminas de pensionados. En caso contrario, deberá revelarse en la Subcuenta 272007-Cálculo Actuarial de Cuotas Partes de Pensiones, con contrapartida en la Subcuenta 272008-Cuotas Partes de Pensiones por Amortizar, de la Cuenta 2720-PROVISIÓN PARA PENSIONES.

4. Los intereses corrientes causados por concepto de ingresos no tributarios, que están asociados a la producción de bienes o prestación de servicios individualizables, no son objeto de provisión, si una vez realizadas las gestiones administrativas de cobro, se extingue el derecho, u opera alguna causal relacionada con su extinción, tal como la prescripción u otras situaciones que afectan la razonabilidad de los estados contables, la entidad debe proceder a retirar estos saldos de la contabilidad, para lo cual debe reconocer un débito a la subcuenta 310504-Municipio, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta 140103-Intereses, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

De otra parte, para el caso de los intereses corrientes causados por la prestación de servicios públicos domiciliarios, estos deben reconocerse mediante un débito a la subcuenta 147083-Otros intereses, de la cuenta 1470-OTROS DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 480504-Intereses de deudores, de la cuenta 4805-FINANCIEROS.

Para el reconocimiento de las provisiones relacionada con los intereses corrientes causados, la entidad debe reconocer un débito a la subcuenta 530490-Otros deudores, de la cuenta 5304-PROVISIÓN PARA DEUDORES, y un crédito a la subcuenta 148090-Otros deudores, de la cuenta 1480-PROVISIÓN PARA DEUDORES (Cr).

5. Los bienes entregados a terceros mediante contratos de comodato deben reconocerse de conformidad con lo señalado en el numeral 25 del capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, con independencia de si los contratos firmados han caducado o no. El reconocimiento de la restitución de los bienes se realizará una vez formalizada la devolución de los mismos por parte de la entidad que los restituye.

6. Para el reconocimiento de la actualización de las propiedades, planta y equipo, el municipio debe seguir lo señalado en los conceptos 200810-120637, del 12 de noviembre de 2008, dirigida a la doctora Shirley Bocanegra López, del Ministerio de Defensa Nacional, y 20087-116902, dirigido a William Roberto Herrera Hernández, Alcalde Local de San Cristóbal, de los cuales anexo copia.



- i. CONCEPTO 20097-132691. Inviabilidad de crear subcuentas para el reconocimiento del ingreso por concepto de donaciones para diferentes proyectos

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal i.

- j. CONCEPTO 20099-134809. Clasificación de las inversiones en corriente y no corriente

CONCEPTO 20099-134809 del 02-10-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para la Estructuración y Presentación de los Estados Contables Básicos
	Subtema	1.1.1	Clasificación de las inversiones en corriente y no corriente

Doctora

LUZ DARY SEPÚLVEDA

Jefe de Contabilidad

Universidad Tecnológica de Pereira

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134809, en la cual consulta sobre la clasificación de las inversiones en corriente y no corriente, dado que con el objeto de subsanar el hallazgo efectuado por la Contraloría General de la República referente al tema, la entidad expidió una Resolución de políticas y prácticas contables en la cual se estableció el tratamiento para la clasificación de las inversiones. No obstante, la CGR expresa que la acción correctiva planteada en la citada Resolución no cumple con lo establecido en las Resoluciones 355 y 356 de 2007 emitidas por la Contaduría General de la Nación. Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El artículo décimo tercero de la Resolución 1428 de 2009, por la cual la Universidad Tecnológica de Pereira compila y ajusta las políticas y prácticas contables, respecto a las inversiones señala que *"Las inversiones en títulos valor (sic) se registrarán en el activo corriente independiente de la fecha de redención y de la intención inicial de mantenerlos hasta el vencimiento"*.

Por su parte, el párrafo 368 del Marco Conceptual contenido en el Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, en lo relacionado con el Activo Corriente, señala que *"Comprende los bienes y derechos que razonablemente pueden ser convertidos en efectivo, o que por su naturaleza pueden realizarse o consumirse, en un periodo no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance general"*. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 9 del Procedimiento para la Estructuración y Presentación de los Estados Contables Básicos contenido en el Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, en cuanto a la estructuración del Balance General,

establece que *"La estructura de los activos debe conservar el orden de liquidez a solvencia, y los pasivos su grado de exigibilidad; reflejando de esta forma los bienes, derechos, obligaciones y el patrimonio. Los saldos de activo y pasivo se clasifican en corrientes y no corrientes, (...)"*

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 periodo 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).

Por tanto, las inversiones que deben revelarse como activo corriente son las que se espera que se conviertan en efectivo o se realicen en un periodo no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance. En consecuencia, no es pertinente que la entidad establezca como política contable que la totalidad de las inversiones formen parte



del activo corriente, ya que pueden existir inversiones que se espera se conviertan en efectivo en un plazo superior a un año, contado a partir de la fecha del balance.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas se concluye que para efectos de la estructuración del Balance General, la entidad debe clasificar las inversiones en activo corrien-

te y no corriente. En consecuencia, se deben revelar como activo corriente, las inversiones de las cuales se espera que se conviertan en efectivo o se realicen en un período no superior a un año, contado a partir de la fecha del balance, y en el activo no corriente, las inversiones de las que se espera se conviertan en efectivo en un plazo superior a un año, contado a partir de la fecha del balance.

- k. CONCEPTO 200911-136824. Obligación de certificación de los estados contables por parte del contador y el representante legal de la entidad

CONCEPTO 200911-136824 del 30-11-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento para la Estructuración y Presentación de los Estados Contables Básicos
	Subtema	1.1.1	Obligación de certificación de los estados contables por parte del contador y el representante legal de la entidad.

Doctor

FABIÁN HUMBERTO TRUJILLO ARISMENDY

Auditor

Comisión Legal de Cuentas

Unidad de Auditoría Interna

Cámara de Representantes

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada en la Contaduría General de la Nación con el número 200911-136824, mediante la cual consulta si está vigente la norma sobre certificación de los estados contables.

Sobre el particular, me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES

El párrafo 361 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) establece 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).

Por su parte el numeral 5º del Procedimiento para la Estructuración y Presentación de los Estados Contables Básicos señala que la certificación "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 situa-

ción financiera, económica, social y ambiental de la entidad contable pública, además de que se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados contables básicos (...)" y el numeral 6º del mismo texto normativo indica 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. (...) Los estados contables certificados, salvo prueba en contrario, se presumen auténticos con la firma de los responsables y la certificación anexa". (Subrayado fuera de texto).

Respecto a la disponibilidad de la certificación de los estados contables en las entidades contables públicas el numeral 7º del Procedimiento para la Estructuración y Presentación de los Estados Contables Básicos determina 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 (...)". (Subrayados fuera de texto).

CONCLUSIÓN

De los antecedentes citados se concluye que las normas contables públicas vigentes, contenidas en el Régimen de



Contabilidad Pública hacen expresa la obligación de la certificación de los estados contables mediante su firma por parte del contador y el representante legal de la entidad y un escrito que contenga una 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 en-

tidad contable pública, además de que se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados contables básicos.

La certificación de los estados contables presume su autenticidad, hace parte de la documentación del proceso contable y debe estar disponible en la respectiva entidad, para efectos de suplir las necesidades de los usuarios de la información contable pública y de las autoridades que así lo requieran.

I. CONCEPTO 200912-137479. Reconocimiento de la amortización del cálculo actuarial como gasto operacional

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 8. Literal b.

22. FORMAS DE ORGANIZACIÓN Y EJECUCIÓN DEL PROCESO CONTABLE

a. CONCEPTO 20093-127186. Reclasificación de resultados del ejercicio en entidades no societarias

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208-Capital Fiscal. Literal d.

b. CONCEPTO 20094-128010. Definición de las formas de organización del proceso contable por parte de los fondos departamentales de salud

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 12. Literal b.

c. CONCEPTO 200910-135633. Inviabilidad de incluir a la Cámara de Comercio de Medellín y a COMCEL S.A en el formulario denominado "CGN2005_002_OPERACIONES RECÍPROCAS

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 2. Literal b.



- d. CONCEPTO 20096-131425. Viabilidad de presentar información contable distinta después de realizar el proceso de agregación. Presentación de Información agregada a la de los entes territoriales. Obligatoriedad de elaborar y presentar el Estado de Flujos de Efectivo e información por segmentos

CONCEPTO 20096-131425 del 14-07-09

1-2 -3-6 -7-9-10	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable
		1.2	Procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de presentar información contable distinta después de realizar el proceso de agregación. Presentación de Información agregada a la de los entes territoriales. Obligatoriedad de elaborar y presentar el Estado de Flujos de Efectivo e información por segmentos
		1.2.1	Obligatoriedad de certificar los estados contables
		1.2.2	Estados Contables Básicos a presentar por parte de una entidad de gobierno general.

4 5	TÍTULO	1.	MARCO CONCEPTUAL PGCP
	Tema	1.1	Normas Técnicas relativas a los Estados, informes y Reportes contables
		1.2	Normas Técnicas relativas a los soportes, comprobantes y libros de contabilidad
	Subtema	1.1.1	Inclusión de las cuentas de "Presupuesto y Tesorería" en los Estados Contables Básicos.
		1.2.1	Inviabilidad de presentarse diferencias entre los Estados Contables Básicos y los Libros de Contabilidad.

8	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud
	Subtema	1.1.1	Presentación de información separada de los Fondos de Salud

Doctor
ENRIQUE MÁRQUEZ VERGARA
Subsecretaría de Contabilidad
Gobernación del Atlántico

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20096-131425, en la cual nos plantea algunos interrogantes a partir del informe de visita que efectuó la Superintendencia Nacional de Salud al Departamento, teniendo en cuenta las consideraciones expuestas por la Gobernación en su respuesta. Al respecto este Despacho se permite atender su consulta en el mismo orden en que se formularon las inquietudes.

1. ¿La Gobernación del Atlántico, en los libros de contabilidad puede presentar información contable distinta de la reportada por la entidad, luego del proceso de agregación?

Los incisos 2 y 3 del numeral 1 del procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso

contable, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, establece: "**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 virtud de la organización presupuestal y financiera, y por disposición del Contador General. En el contexto del plan general de contabilidad pública se caracterizan por ser unidades administrativas o económicas que generalmente no tienen personería jurídica, aunque tienen autonomía administrativa y financiera y hacen parte de la administración central de la entidad.

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”.

Dentro de los aspectos que caracterizan a la organización del proceso contable en forma independiente, el procedimiento en mención señala en el literal a) del numeral 2, que *“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”.* (Subrayado fuera de texto).

En relación con el proceso técnico de agregación de la información contable en la entidad agregadora, el inciso 2 del numeral 5 indica que dicho *“proceso extracontable corresponde al conjunto ordenado de actividades y operaciones que se desarrollan en la entidad agregadora para conformar o estructurar los formularios agregados que se reportan a la CGN, sin afectar los saldos de libros de contabilidad y los registros realizados a través de los documentos fuente, en las entidades participantes del proceso de agregación”.* (Subrayado fuera de texto)

De lo anterior, se infiere que el proceso de agregación no afecta los saldos de libros de contabilidad de la entidad agregadora, toda vez que son el soporte documental de la información contable pública construida a lo largo del período contable en dicha entidad.

En este caso en que la organización contable de la Gobernación es independiente de las entidades agregadas, realizado el proceso de agregación, el saldo será distinto a los libros de contabilidad de la entidad agregadora.

2. ¿Se debe generar certificaciones de estados contables?

El párrafo 362 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, relativo a las normas técnicas a los estados, informes y reportes contables, expresamente indica que: *“La certificación de los estados, informes y reportes contables de la entidad individualmente considerada indica que los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad; (...).”*

El inciso 1 del numeral 5 del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, establece que la Certificación *“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, so-*

cial y ambiental de la entidad contable pública, además de que se han verificado las afirmaciones contenidas en los estados contables básicos, (...).”

El inciso 1 del numeral 6, con respecto a las firmas de los estados contables básicos, indica que deben estar firmados por el representante legal y el contador, anteponiendo la expresión “ver certificación anexa”.

Asimismo, el inciso 1 del numeral 7 del mencionado procedimiento señala 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”.* (Subrayado fuera de texto).

En este orden de ideas, las entidades que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública deben garantizar que los estados contables básicos emitidos estén certificados y publicados en un lugar visible al público en las respectivas dependencias de la entidad.

3. ¿La Gobernación solamente debe generar los 3 estados contables Balance General; Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; Estado de Cambios en el Patrimonio; las Notas Generales y Específicas a los estados contables?

El párrafo 366 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“(...) Los estados contables básicos son el Balance General, el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; el Estado de Cambios en el Patrimonio y el Estado de Flujos de Efectivo. Las notas a los estados contables básicos forman parte integral de los mismos”.*

El inciso 1 del numeral 13 del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con el estado de flujos de efectivo, indica expresamente que: *“Este estado debe ser elaborado por las empresas públicas y revela en forma comparativa con el período contable inmediatamente anterior; (...).”*

Por lo expuesto, se infiere que la Gobernación por ser una Entidad de Gobierno General le corresponde cumplir con la elaboración y divulgación del Balance General; el Estado de Actividad Financiera, Económica, Social y Ambiental; el Estado de Cambios en el Patrimonio, y las notas a los estados contables que forman parte integral de ellos.

4. ¿Estos estados contables deben incluir las cuentas de la clase cero?

De acuerdo con el numeral 8 del procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables bási-



cos, la estructura de los estados contables básicos se define a partir de los criterios especificados en las normas técnicas relativas a los estados, informes y reportes contables.

El párrafo 365 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, 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, según el estado contable que se trate, con el fin de proporcionar información sobre la situación financiera, económica, social y ambiental, los resultados del desarrollo de la actividad y la generación de flujos de recursos. (...)”*. (Subrayado fuera de texto).

De acuerdo con la estructura descrita en el párrafo anterior, las cuentas de presupuesto y tesorería no forman parte de los estados contables básicos, máxime si se tiene presente que dichas cuentas corresponden a una información de tipo presupuestal.

5. ¿En el caso de la Gobernación del Atlántico, estos estados contables pueden presentar diferencia con los libros?

El párrafo 342 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, establece que *“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”*. (Subrayado fuera de texto).

Como se indicó en el numeral 2 de esta comunicación, la certificación de los estados contables expresa, entre otros, que los saldos fueron tomados fielmente de los libros de contabilidad. En tal sentido, no es viable que los estados contables básicos presenten diferencias en relación con los saldos que reflejen los libros de contabilidad.

Asimismo, teniendo en cuenta lo señalado en el interrogante 1 sobre las entidades contables públicas agregadas, si se trata de los estados contables de la Gobernación, no debe haber diferencias con respecto a los libros de contabilidad.

6. ¿La Gobernación del Atlántico debe elaborar el estado de flujo de efectivo?

Teniendo en cuenta lo expresado en el primer párrafo del interrogante número 3, se concluye que la Gobernación del Atlántico, siendo una entidad del Gobierno General por su entorno económico, no está obligada a elaborar el Estado de Flujos de Efectivo de que trate el numeral 1 del capítulo

II del título III del Manual de Procedimientos contenido en el Régimen de Contabilidad Pública.

7. ¿La información de contabilidad debe ser integrada con la información del ente territorial?

El procedimiento relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, contenido en el Manual de Procedimientos Contables del Régimen de Contabilidad Pública, indica expresamente 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. (...)”*.

Los incisos 1 y 2 del numeral 9 del citado procedimiento señala que *“Las mismas entidades que se definen como agregadas y agregadas pueden organizar, autónoma y concertadamente, el proceso contable en forma integrado entre todas ellas. Esta organización trae como consecuencia la existencia de una sola contabilidad”*. (Subrayado fuera de texto).

Esta situación se presenta cuando en el nivel central del municipio o del departamento se lleva la contabilidad tanto del concejo municipal, asamblea departamental, de la personería, o contraloría, según corresponda”. (Subrayado fuera de texto).

De lo expuesto, se colige que es discrecional por parte de la entidad contable pública organizar internamente el proceso contable.

8. ¿A través de cuál información, estado, informe o reporte se deben identificar de manera clara los orígenes y usos de los recursos de salud? ¿esta presentación incluiría el estado de flujos de efectivo?

El artículo 57 de la Ley 715 de 2001 establece que *“Las entidades territoriales, para la administración y manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones y de todos los demás recursos destinados al sector salud, deberán organizar un fondo departamental, distrital o municipal de salud, según el caso, que se manejará como una cuenta especial de su presupuesto, separada de las demás rentas de la entidad territorial y con unidad de caja al interior del mismo, conservando un manejo contable y presupuestal independiente y exclusivo, que permita identificar con precisión el origen y destinación de los recursos de cada fuente. En ningún caso, los recursos destinados a la salud podrán hacer unidad de caja con las demás rentas de la entidad territorial. El manejo contable de los fondos de salud debe regirse por las disposiciones que en tal sentido expida la Contaduría General de la Nación”*.

Los recursos del régimen subsidiado no podrán hacer unidad de caja con ningún otro recurso”.

A los fondos departamentales, distritales o municipales de salud deberán girarse todas las rentas nacionales cedidas o transferidas con destinación específica para salud, los



recursos libremente asignados para la salud por el ente territorial, la totalidad de los recursos recaudados en el ente territorial respectivo que tengan esta destinación, los recursos provenientes de cofinanciación destinados a salud, y en general los destinados a salud, que deban ser ejecutados por la entidad territorial". (Subrayado fuera de texto).

El procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los recursos de los fondos de salud, señala que "(...) *de conformidad con las disposiciones legales, para la administración y manejo de los recursos del Sistema General de Participaciones y de todos los demás recursos destinados al sector salud, las entidades territoriales deben organizar un fondo departamental, distrital o municipal de salud, conservando un manejo contable que permita identificar con precisión el origen y destinación de los recursos de cada fuente, el fondo de salud debe aplicar el siguiente procedimiento para el registro contable de estos recursos, con independencia de que pertenezca al sector central o descentralizado*". (Subrayado fuera de texto).

Asimismo, el procedimiento señala con respecto a las fuentes de financiación del sector salud para efectos del registro contable, considera que los recursos tienen destinación específica, y se recaudan directamente en las cuentas del fondo de salud. Y los otros recursos recibidos deben identificar la fuente a nivel de auxiliar.

Así las cosas, se concluye que las normas legales y el procedimiento contable relacionado con los recursos administrados por los Fondos de Salud, sí exige de parte de las entidades territoriales un manejo contable y presupuestal independiente y exclusivo de dichos recursos que le permita identificar con precisión su origen y destinación.

- 9. ¿Cuál es la información de segmentos de que hablan en el informe de la visita, cuál es su diseño, y si esta solicitud se puede extender a los estados de flujos de efectivo de los recursos de salud, informes contables específicos del sector salud, informes contables por segmentos, informes de objetivos, de cuadros de mando o tablero de control, informe de operaciones efectivas de caja, informes de ahorro, inversión y financiamiento, informe de fuentes y usos del ingreso, reportes contables. Todos estos informes los elabora la entidad contable pública con un diseño propio o para poder hacerlo, la Contaduría General de la Nación debe reglamentarlos mediante una resolución como ha hecho con los estados contables?**

El párrafo 363 del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública, relativo a las normas técnicas a los estados, informes y reportes, señala 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*".

El párrafo 364 indica que "*La descripción de los informes contables específicos y complementarios tiene como propósito expresar las posibilidades informativas del SNCP. La obligatoriedad de su preparación y presentación está sujeta al desarrollo en el manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública. Lo anterior sin perjuicio de que la entidad contable pública los elabore para sus propias necesidades*". (Subrayado fuera de texto).

En los capítulos I y II del título III del Manual de Procedimientos fueron expedidos los procedimientos para el diligenciamiento y envío de los reportes contables, y el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos, es decir, los informes específicos y los informes contables complementarios aún están sin reglamentar por la Contaduría General de la Nación, y por lo tanto no es obligatoria su preparación y presentación.

- 10. Solicitud de un modelo de informe de contabilidad relacionado con el sector salud, y que puede presentar el Fondo departamental de Salud, en caso de que los tenga diseñados, así como un informe de fuentes y usos a fin de que la Gobernación del Atlántico pueda implementarlos.**

Como se indicó en el numeral anterior, la Contaduría General de la Nación no solicita informes específicos a las entidades contables públicas por cuanto aún están sin reglamentar. Por lo tanto, corresponde a las entidades diseñar e implementar los informes específicos que se requiere según sus necesidades.

- 11. En relación con los inconvenientes presentados en las cuentas por pagar a la red prestadora de servicios de salud que no cuentan con los soportes presupuestales respectivos, pero que el servicio se haya prestado y deben ser cancelados. Las entidades prestadoras del servicio envían a la Secretaría de Salud las facturas por los servicios prestados, que a la vez son remitidas a la dependencia de Contabilidad. Con base en este soporte, se registra la deuda en la cuenta 9121-Obligaciones potenciales, como un valor estimado por el inconveniente presupuestal, que se disminuye con el valor que salud ordena cancelar al procesar la orden de pago con el soporte de las facturas recibidas. En este momento se incorpora al balance y se contabiliza el gasto con el pasivo correspondiente.**

Con respecto a la consulta si es correcto reconocer la obligación en cuentas de Orden, me permito informarle que sobre el particular la Contaduría General de la Nación se ha pronunciado mediante el Expediente 20075-93488 de junio 14 de 2007, del cual anexo fotocopia.



- e. CONCEPTO 20097-132658. Viabilidad de que pueda presentarse diferencia de saldos entre los reportados a la Contaduría General de la Nación (CGN) y los registrados en los libros de la Gobernación de Casanare

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.2. Literal g.

- f. CONCEPTO 200910-135669. Procedimiento contable para reasignar el pasivo pensional a cargo de CAPRECOM como empleadora, respecto de sus trabajadores y ex trabajadores, y no al de los Fondos de reservas que esta entidad administra

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 8. Literal p.

- g. CONCEPTO 200910-136066. Informes contables que deben presentar las Instituciones Educativas de Educación básica y media, y estructura de los mismos

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.3. Literal i.

- h. CONCEPTO 200912-138336. Armonización del Régimen de Contabilidad Pública con los estándares Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP) 18 sobre Información Financiera por Segmentos

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 5. Literal b.

23. ELABORACIÓN DEL INFORME CONTABLE CUANDO SE PRODUZCAN CAMBIOS DE REPRESENTANTE LEGAL

Sobre el particular durante la vigencia 2009 no se expidió doctrina

PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLEMENTACIÓN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CONTABLE

24. PROCEDIMIENTO DE CONTROL INTERNO CONTABLE Y DE REPORTE DEL INFORME ANUAL DE EVALUACIÓN A LA CGN

- a. CONCEPTO 20093-126314. Viabilidad de presentar el informe de control interno por parte de las Asociaciones de Municipios-Asociación Supradepartamental de Municipios del Macizo Colombiano (SOMAC).

Ver: I. Ámbito de aplicación. Literal a.

- b. CONCEPTO 20093-126489. Reconocimiento, en la Comisión Nacional de Televisión, de anticipos pendientes de aplicar a la cartera de ingresos no tributarios, teniendo en cuenta que carecen del documento soporte

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuentas 1401-Ingresos no tributarios. Literal a.

- c. CONCEPTO 20094-127559. Obligatoriedad de efectuar inventarios físicos a los bienes clasificados como redes, líneas y cables

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1650-Redes, líneas y cables. Literal b.



d. CONCEPTO 20091-124826. Depuración contable Relación costo-beneficio

CONCEPTO 20091-124826 del 23-04-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Depuración contable Relación costo beneficio

Doctora

MARTHA CECILIA LASSO PEÑA

Secretaria de Hacienda (E)

Municipio de Medellín

ANTECEDENTES

Me refiero a su consulta radicada con el expediente 20091-124826, planteada en los siguientes términos:

"Teniendo en cuenta que el artículo 4º de la derogada Ley 716 de 2001 permita eliminar partidas irrisorias de los estados contables, entre otras razones, f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate y dado que este criterio no aparece en la Resolución 357 de 2008 ¿puede actualmente el Municipio de Medellín aplicar el criterio denominado "costo beneficio" para eliminar de los estados contables las obligaciones representadas en cheques no cobrados o por reclamar cuyas cifras son irrisorias (por ejemplo por valores inferiores a \$33.000) así como para eliminar cuentas por cobrar a deudores por valores muy pequeños (\$10.000), dado que liquidar tales pasivos o realizar tales derechos de cobro resultaría para la entidad mucho más costoso que los respectivos beneficios que se obtendrían?".

CONSIDERACIONES

El artículo 1º de la Ley 716 de 2001, por la cual se expiden normas para el saneamiento de la información contable en el sector público, estableció *"la obligatoriedad de los entes del sector público de adelantar las gestiones administrativas necesarias para depurar la información contable, de manera que en los estados financieros se revele en forma fidedigna la realidad económica, financiera y patrimonial de las entidades públicas"* y que *"Para el efecto, deberá establecerse la existencia real de bienes, derechos y obligaciones que afectan el patrimonio público depurando y castigando los valores que presentan un estado de cobranza o pago incierto, para proceder, si fuera el caso a su eliminación o incorporación de conformidad con los lineamientos de la presente ley"*.¹ (Subrayados fuera de texto).

El derogado artículo 3º de la Ley 901 de 2004, por medio de la cual se prorrogó la vigencia de la Ley 716 de 2001, determinó que *"Las entidades públicas tendrán que adelantar la gestión administrativa necesaria, para allegar la información y documentación suficiente y pertinente que acredite la realidad y existencia de las operaciones para proceder a establecer los saldos objeto de depuración"* y su artículo 4º definió que, no existiendo certeza acerca de la realidad o existencia de bienes, derechos u obligaciones, las entidades públicas procederían a depurar su información contable, entre otras condiciones, *"f) Cuando evaluada y establecida la relación costo beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate"*, por lo cual, el citado literal no se refirió a la eliminación de hechos ciertos representados en los estados contables, sino cuando, estando en duda su existencia real, el costo de recopilar las evidencias que los acreditaran, superara los beneficios derivados de las acciones administrativas y legales que, por regla general, deben adelantarse a efectos de depurar la información contable. (Subrayados fuera de texto).

A efectos de distinguir entre derechos, bienes y obligaciones ciertos e inciertos, Jorge Camacho Cubides, en la obra *Obligaciones* manifiesta que *"Son derechos, bienes u obligaciones ciertas aquellas que se encuentran dotadas de acción para exigir su cumplimiento, aun por medios coercitivos y nacen de una causa u objeto lícito. Respecto de los derechos, bienes u obligaciones inciertas son aquellos que desde su origen carecen de coercibilidad o que nacieron con la posibilidad jurídica de ser exigibles pero por diversas causas perdieron la coercibilidad"*.² (Subrayado fuera de texto).

En ese mismo sentido, el numeral 11 del Régimen de Contabilidad Pública (RCP), adoptado mediante Resolución 354 de 2007, estableció que *"Las características cualitativas de la información contable pública en su conjunto buscan que ella sea una representación razonable de la realidad"*

¹ La Sentencia C-457 de 2006 declaró inexecutable la prórroga que el artículo 2º de la Ley 901 de 2004 había concedido a la Ley 716 de 2001.

² Cubides Camacho, Jorge. Obligaciones. Sexta Edición. Editorial Universidad Javeriana. Bogotá 2009.



económica de las entidades contables públicas. En la medida que incluye todas las transacciones, hechos y operaciones (...) denotándose así que, con independencia de la materialidad de las distintas partidas, las entidades contables públicas deben revelar en los estados contables, en forma completa y resumida, todos los hechos ciertos que representen su realidad financiera, económica, social y ambiental (Subrayados fuera de texto).

Ahora bien, la Resolución 357 de 2008, por 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, determina que *"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"*, para lo cual deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar, entre otros, que la información contable revele *"Valores que afecten la situación patrimonial y no representen derechos, bienes u obligaciones para la entidad"*, por lo cual la entidad contable pública debe reconocer y revelar en sus estados contables todas las partidas que representen hechos ciertos y llevar a cabo la depuración contable cuando las cifras no representen bienes, derechos u obligaciones, caso en el cual se deben observar las normas legales, manuales de políticas contables, procedimientos y funciones que le sean aplicables al respectivo caso, a efectos de garantizar que la información contable pública cumpla con las características cualitativas a que se refiere el Régimen de Contabilidad Pública. (Subrayados fuera de texto).

El numeral 3.2 de la Resolución 357 de 2008, refiriéndose a los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, expresa que *"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"* y el numeral 3.7 señala que *"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 lo cual, es la entidad la que define si utiliza el criterio denominado *costo-beneficio* cuando, estando en duda la existencia real de los bienes, derechos u obligaciones, concluya que llevar a cabo las acciones administrativas para determinar su realidad resulta más oneroso que los beneficios que se obtendrían de su realización o liquidación, observando sus procedimientos, funciones, políticas y prácticas contables además las normas que le sean aplicables al respectivo. (Subrayado fuera de texto).

Para los casos planteados en la consulta, esto es, los *"cheques no cobrados o por reclamar cuyas cifras son irrisorias"* y las *"cuentas por cobrar a deudores por valores muy pequeños"*, el numeral 3.1 del la Resolución 357 de 2008, establece que *"se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como: (...)* 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"*, de lo cual se infiere que una cosa es la existencia real de derechos y obligaciones ciertas para la entidad contable pública y, otra distinta, es la depuración de las cifras cuando los activos, pasivos y demás elementos de los estados contables no representan su realidad financiera, económica, social y ambiental, caso en el cual se procede a su depuración de acuerdo con los procedimientos establecidos en la Resolución 357 de 2008. (Subarayado fuera de texto).

En cuanto a los cheques girados y no cobrados, el artículo 729 del Código de Comercio establece que *"La acción cambiaria contra el librador y sus avalistas caduca por no haber sido presentado y protestado el cheque en tiempo, si durante todo el plazo de presentación el librador tuvo fondos suficientes en poder del librado y, por causa no imputable al librador, el cheque dejó de pagarse"* y el artículo 730 específica que *"Las acciones cambiarias derivadas del cheque prescriben: Las del último tenedor, en seis meses, contados desde la presentación; las de los endosantes y avalistas, en el mismo término, contado desde el día siguiente a aquel en que paguen el cheque"*, por lo cual, la caducidad o prescripción operan cuando, habiendo cumplido con los requisitos para su pago, quienes detentan el título valor dejan que el tiempo transcurra y no instauran la acción de recaudo, perdiendo de esta forma los derechos crediticios contenidos en el documento que, a partir del vencimiento del término legal señalado, desaparece como título valor.

Sin embargo, independientemente de la extinción de la acción cambiaria, al tenedor le quedan aún los derechos originados en las obligaciones válidamente celebradas y exigibles, los cuales solo desaparecen cuando operen los modos de extinción que les sean aplicables al respectivo caso.

En relación con el mismo tema, la Contaduría General de la Nación, mediante concepto 20084-112329, el cual se anexa, señala que *"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”, infiriéndose que, aunque las entidades contables públicas están en la obligación de depurar la información contable y, específicamente, restituir los fondos relacionados con los cheques girados y no cobrados, las obligaciones que les dieron origen deben permanecer reconocidas en los estados contables mientras sean exigibles.

Acerca de los valores reconocidos como deudores por el municipio de Medellín por valores “*muy pequeños*”, el numeral 152 del Régimen de Contabilidad Pública, de las normas técnicas relativas a los activos, señala que “*Los deudores representan los derechos de cobro de la entidad contable pública originados en desarrollo de sus funciones de cometido estatal*” y el numeral 249 del RCP, en las normas técnicas relativas al patrimonio, establece que “*Los factores que generan disminuciones en el comportamiento patrimonial corresponden a la incorporación de pasivos y al reconocimiento, por parte de las entidades del gobierno general, de provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, así como el retiro de las rentas por cobrar y los deudores, en los casos expresamente señalados en las normas técnicas aplicables*”, por lo cual, los deudores deben reconocerse como activos, procediendo a su retiro del patrimonio público cuando así lo ameriten las condiciones de incobrabilidad propias de los derechos representados en tales activos o cuando sean objeto de depuración contable por no representar derechos ciertos para la entidad contable pública, caso en el cual, la entidad deberá llevar a cabo las respectivas gestiones administrativas y aplicar diferentes criterios debidamente soportados y documentados en sus manuales de políticas y funciones en observancia de las normas legales aplicables a cada caso (Subrayado fuera de texto).

De las normas citadas se concluye que los activos, pasivos y demás elementos de los estados contables deben permanecer reconocidos y revelados en los estados contables, siempre que representen hechos ciertos; no obstante, la entidad contable pública debe llevar a cabo las acciones administrativas que considere necesarias para depurar la información contable cuando las cifras no representen bienes, derechos ni obligaciones que revelen su realidad financiera, económica, social y ambiental, para lo cual deberán observarse las normas legales aplicables al respectivo caso. Los distintos criterios, tales como el denominado “costo-beneficio”, se refieren a decisiones administrativas debidamente soportadas en manuales de políticas y funciones.

CONCLUSIÓN

De los antecedentes se concluye que el Régimen de Contabilidad Pública determina el tratamiento contable para el reconocimiento y revelación de los diferentes hechos que representan la realidad financiera, económica, social y ambiental de las entidades contables públicas, las cuales deben depurar las cifras y demás datos contenidos en los estados contables, cuando estos no garanticen las características cualitativas de la información contable pública, esto es, su confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

Para efectos del procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación, a que se refiere la Resolución 357 de 2008, las entidades contables públicas deben llevar a cabo las acciones administrativas del caso para depurar las cifras, observando las normas que sean aplicables al respectivo caso. La aplicación del criterio denominado “costo-beneficio” para depurar las cifras es una decisión de la entidad, cuando concluye que el costo de llevar a cabo las acciones administrativas para determinar la certeza o realidad de un hecho, puede superar los beneficios derivados de la liquidación de un pasivo o la realización de un activo, teniendo en cuenta las normas aplicables al respectivo caso, así como sus procedimientos, funciones, manuales y políticas contables.



e. CONCEPTO 20094-127484. Depuración contable de rentas por cobrar y deudores

CONCEPTO 20094-127484 del 29-04-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Depuración contable de rentas por cobrar y deudores

Doctora

OMAIRA CASTRO LIZARAZO

Secretaría de Hacienda y Crédito Público

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-127484, en la cual solicita "(...) recomendación acerca de la viabilidad de decretar oficiosamente la prescripción de las obligaciones que en su favor tiene el municipio de Rio-negro (Santander) por concepto de impuesto predial unificado, industria y comercio, comparendo y demás obligaciones"

CONSIDERACIONES

Para responder su pregunta es necesario remitirse al numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, por 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 cual expresa que *"se deben adelantar las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable revele situaciones tales como: (...) 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"*, y al numeral 3.7, que, refiriéndose a los soportes documentales, 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." (Subrayados fuera del texto).

Por su parte, el concepto 20074-93017, anexo, emitido por la Contaduría General de la Nación, determina que *"La entidad, en desarrollo de las actuaciones administrativas para establecer su realidad financiera, económica y social, puede decretar de oficio o a petición de la parte interesada la prescripción de la acción de cobro de conformidad con lo establecido en la Ley 1066 de 2006, siempre que se trate de valores sobre los cuales no se puede adelantar ninguna gestión de cobro,*

previo concepto de la oficina o unidad jurídica respecto de la prescripción de la acción de cobro del derecho"; y que *"En cuanto al tratamiento contable, una vez expedido el acto administrativo que autorice el retiro de las partidas, se debe proceder a la cancelación de la respectiva cuenta del grupo deudores, afectando directamente el valor de la provisión que debió constituirse hasta el 100% del valor del deudor, por tratarse de derechos prescritos, de conformidad con el concepto jurídico"*. Concluyéndose que la entidad contable pública debe llevar a cabo las acciones administrativas que sean necesarias para garantizar las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el marco conceptual del Régimen de Contabilidad Pública, para lo cual deberá tener en cuenta las normas que sean aplicables al respectivo caso, tomar las decisiones a que haya lugar y proceder a contabilizar los hechos económicos, financieros, sociales y ambientales que se encuentren debidamente soportados.

Así, es posible decretar la prescripción de los derechos u obligaciones que no representen la realidad financiera, económica, social y ambiental de las entidades contables públicas, siempre que se cumplan las normas aplicables al respectivo caso y se expidan los actos administrativos a que haya lugar, soportando así la depuración contable a que se refiere la Resolución 357 de 2008.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con los antecedentes citados, se concluye que es la entidad contable pública la que debe definir la realidad financiera, económica, social y ambiental de las cifras y demás datos contenidos en sus estados contables, llevando a cabo las acciones administrativas y legales que sean aplicables al respectivo caso; los derechos y obligaciones cuya realización no sea posible mediante la jurisdicción coactiva o respecto de los cuales no es posible ejercer su cobro o pago, por cuanto opera alguna causal relacionada con su extinción, deben ser objeto de la depuración contable permanente y sostenibilidad a que se refiere la Resolución 357 de 2008, teniendo como documento soporte los actos administrativos que, para tales efectos, expida la entidad.



f. CONCEPTO 20094-127809. Determinación del porcentaje de provisión para deudores

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.3. Literal d.

g. CONCEPTO 200812-123518. Responsabilidad de elaboración y presentación del Informe de Control Interno Contable

CONCEPTO 200812-123518 del 20-01-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Responsabilidad de elaboración y presentación del Informe de control Interno Contable

Doctor

ALFONSO CASTILLO CASAS

Coordinador de Control Interno

ADPOSTAL, EN LIQUIDACIÓN

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200812-123518, en la cual consulta si es obligatorio que una entidad contable pública en liquidación presente el informe de Control Interno Contable y quién debe asumir "la responsabilidad de elaboración y presentación del informe".

CONSIDERACIONES

Los artículos 209 y 269 de la Constitución Política determinan la obligatoriedad de las entidades y organismos del sector público para diseñar y aplicar métodos y procedimientos de Control Interno, sin discriminar si estas se encuentran en liquidación o bajo el principio de gestión continuada.

En cuanto al procedimiento de liquidación de las entidades públicas de la Rama Ejecutiva del Orden Nacional, el artículo 6° de la Ley 1105 de 2006 determina, como funciones del liquidador, entre otras, las de "responder por la guarda y administración de los bienes y haberes que se encuentren en cabeza de la entidad en liquidación, adoptando las medidas necesarias para mantener los activos en adecuadas condiciones de seguridad física y ejerciendo las acciones judiciales y administrativas requeridas para el efecto" y la de "Continuar con la contabilidad de la entidad".

Estas funciones están relacionadas con el artículo 2° de la Ley 87 de 1993 cuando refiere como objetivos del sistema de control interno, entre otros, los de proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten; asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros, así como garantizar que el sistema de control interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación. También lo están con el artículo 3° de la misma Ley cuando señala que

"El Sistema de Control Interno forma parte integrante de los sistemas contables, financieros, de planeación, de información y operacionales de la respectiva entidad".

Según el Consejo Asesor del Gobierno Nacional en Materia de Control Interno, en su compilación de conceptos "(...) los controles externos evalúan fundamentalmente algunos elementos del Sistema de Control Interno y no el Sistema como un todo, salvo el control fiscal. Esto significa que el Sistema de Control Interno cobra mayor importancia en una entidad en liquidación, pues se intensifica la necesidad de verificar el buen manejo de los recursos, el cumplimiento de las normas, la sujeción de los planes, programas y proyectos al proceso de liquidación, por lo cual es necesario que exista la debida armonía entre la Oficina de Control Interno y la alta dirección de la entidad en liquidación, para garantizar una gestión eficiente, eficaz y transparente, encaminada exclusivamente hacia la liquidación (...) Las funciones y roles señalados a la oficina de control interno en la Ley 87 de 1993, el Decreto 2145 de 1999 y el Decreto 1537 de 2001 tienen relación directa con los aspectos propios de la liquidación de una entidad, específicamente en cuanto a verificación y seguimiento a los controles para el buen manejo de los recursos y en cuanto a la evaluación, asesoría y acompañamiento al desarrollo óptimo de los elementos del sistema de control interno, los cuales constituyen garantía razonable de cumplimiento de los objetivos institucionales, en este caso la liquidación, dentro de condiciones de eficiencia, eficacia y transparencia". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el regulador contable público, en virtud del artículo 354 de la Constitución Nacional, expidió la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, por 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. En el artículo 2º de la mencionada resolución se expresa que *"El procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan"*, por lo cual se concluye que las entidades en liquidación no están exentas de la aplicación del control interno contable; antes bien, las normas citadas reiteran su relevancia en las entidades que están en tan especial condición.

En cuanto a los responsables de la elaboración y presentación del informe de control interno contable, el Decreto Ley 254 de 2000, por el cual se expide el régimen para la liquidación de las entidades públicas del orden nacional, establece que una de las funciones del liquidador es la de *"Actuar como representante legal de la entidad en liquidación"* y el artículo 11 de la Ley 87 de 1993 señala que *"El asesor, coordinador, auditor interno o quien haga sus veces será un funcionario de libre nombramiento y remoción, designado por el representante legal o máximo directivo del organismo respectivo, según sea su competencia y de acuerdo con lo establecido en las disposiciones propias de cada entidad"*.

En relación con el mismo tema, la Resolución 357 de 2008 expedida por la Contaduría General de la Nación estableció 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"* concluyéndose entonces que las normas relacionadas establecen los responsables del control interno contable.

CONCLUSIÓN

La normatividad citada en los antecedentes conlleva a concluir que las entidades en procesos de liquidación deben presentar el informe de control interno contable de acuerdo con las normas que para tal efecto expida la Contaduría General de la Nación. Los responsables del control interno contable son el representante legal de la entidad contable pública y el jefe de control interno, asesor, coordinador, auditor interno o quien haga sus veces de acuerdo con lo establecido en las disposiciones propias de cada entidad.

h. CONCEPTO 20091-124569. Depuración contable de partidas bancarias

CONCEPTO 20091-124569 del 6-02-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
1-3	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Depuración contable de partidas bancarias
	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y CONTROL INTERNO CONTABLE
4-5	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales
	Subtema	1.1.1	Determinación de responsabilidades por incumplimiento en procesos de control de recursos

Doctor

ÓSCAR ALFONSO MIRA JIMÉNEZ

Alcalde Popular

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente No. 20091-124569, en la cual consulta sobre el proceso de depuración de saldos en las cuentas bancarias de las partidas pendientes de conciliar, teniendo en cuenta las siguientes situaciones:

1. Cheques girados, ya cobrados, sin ningún tipo de soporte, ni egreso; por lo tanto, no han afectado la contabilidad y son vigencias diferentes al periodo de gobierno actual.
2. Cheques girados, ya cobrados por sumas superiores al total de lo causado.



3. Sumas embargadas y retiradas por juzgados de cuentas bancarias que manejan recursos del Sistema General de Participaciones, que no han sido retiradas de los libros de contabilidad.
4. ¿Será que todos estos recursos se pueden retirar de la contabilidad, sin ningún inconveniente, con un Acta del Comité de Sostenibilidad Contable, y refrendada la misma por el señor alcalde mediante acto administrativo?
5. ¿Qué pasa o quién se debe informar, quién debe investigar sobre las anomalías de esas vigencias anteriores?

CONSIDERACIONES

Para atender los puntos 1, 2, 3 y 4 de su consulta, debemos remitirnos a lo establecido en el Manual de procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública para la elaboración del informe contable cuando se produzcan cambios de representante legal, el cual en el numeral 1 en relación con el contenido del informe establece que "(...) *hace parte del acta de informe de gestión, establecido en la normativa vigente, y se refiere a las condiciones en que se encuentra y se entrega el sistema contable de la entidad.*

Cuando se produzcan cambios de representante legal se debe informar, como mínimo, los siguientes aspectos:

a) *Que se entrega el sistema de información contable con todos los elementos que lo integran.*

b) *Que están a disposición los libros de contabilidad, principales y auxiliares, debidamente actualizados a la fecha de entrega del cargo, con todos los documentos y soportes contables correspondientes a las transacciones y operaciones registradas. De igual forma, que está a disposición la correspondencia existente entre la Contaduría General de la Nación y la entidad contable pública.*

...

f) *Las situaciones que se encuentren pendientes de resolver en materia contable.*

g) *Los temas contables específicos acordados entre las partes, para ser entregados con posterioridad". (Subrayado fuera de texto).*

Adicionalmente, el numeral 3 de la Resolución 357 de 2008 dispone que con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos, dentro de los cuales para efectos de dar respuesta a su consulta debemos citar:

"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.

3.7. 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.

3.8. Conciliaciones de información.

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.

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).

En ese orden de ideas, y atendiendo las consideraciones anteriormente señaladas, si en el momento en que se realizó el cambio de representante legal no se elaboró el infor-

me contable como parte del acta de gestión que establece la Ley 951 de 2005, o se elaboró de tal manera que no se dejara evidencia de las partidas pendientes de conciliar, el proceso que corresponde seguir es que la administración entrante debe aplicar lo establecido en la Resolución 357 de 2008 en lo concerniente a la depuración de los saldos que presente la información.

En forma específica, la entidad deberá realizar todas aquellas acciones de carácter administrativo necesarias para obtener los documentos soporte idóneos que den cuenta de los recursos utilizados y proceder a reconocerlos contablemente, en las cuentas y subcuentas que de acuerdo con la naturaleza del hecho financiero, económico, social o ambiental se trate. Para el efecto, el representante legal deberá expedir los actos administrativos correspondientes.

Respecto al punto 5 de su consulta, es necesario que la entidad aplique lo establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, contenido en el Capítulo X del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que la entidad contable pública deberá realizar todas aquellas acciones de carácter administrativo necesarias contenidas en la Resolución 357 de 2008, para obtener los documentos soporte idóneos y proceder a reconocer contablemente los hechos financieros, económicos, sociales y ambientales, en las cuentas y subcuentas correspondientes, respaldados en los actos administrativos que para el efecto expida el representante.

En el evento de que al realizar las acciones administrativas se establezca la presunta responsabilidad por parte de un servidor público, la entidad deberá aplicar lo establecido en el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de las responsabilidades fiscales, contenido en el Capítulo X del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

- i. CONCEPTO 20092-124870. Inviabilidad de presentación de Informe de Control Interno Contable, por parte de la Corporación de Abastos de Bogotá S.A.-CORABASTOS

Ver: I. Ámbito de Aplicación. Literal f.

- j. CONCEPTO 20092-125011. Depuración contable de la cuenta 1635-Bienes muebles en bodega, por efectos de ajustes integrales por inflación entre los años 1992 a 2000

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208-Capital Fiscal. Literal b.



- k. CONCEPTO 200812-124005. Viabilidad de reconocer honorarios como gastos de personal, y su desagregación como administrativos y operativos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4810-Extraordinarios. Literal a.

- l. CONCEPTO 200812-123767. Reconocimiento de prestación de servicios de salud a personas no cubiertas por el Sistema, que no cuentan con recursos para efectuar los pagos

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 13. Literal a.

- m. CONCEPTO 20092-125512. Reconocimiento de repuestos adquiridos para reemplazar los componentes inservibles de un equipo de cómputo, y control administrativo de estos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1670-Equipos de comunicación y computación. Literal a.

- n. CONCEPTO 20092-125512. Soporte legal para registrar como gastos los activos cuyo valor de adquisición sea igual o inferior a 0.5 SMMLV

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1670-Equipos de comunicación y computación. Literal a.

- o. CONCEPTO 20092-126015. Reconocimiento de castigo de cartera en entidades de Gobierno General-Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada

Ver: C. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal. Literal c.

- p. CONCEPTO 200812-124027. Inviabilidad de determinar contablemente el periodo máximo por el cual debe mantenerse un pasivo por ingresos recibidos por anticipado, y condiciones para su posterior reconocimiento como ingreso

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2910-Ingresos Recibidos por anticipado. Literal b.

- q. CONCEPTO 20092-125374. Depuración contable de propiedades, planta y equipo

CONCEPTO 20092-125374 del 11-03-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTO DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Depuración contable de propiedades, planta y equipo

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTO DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
2-3	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo
	Subtema	1.1.1	Incidencia de avalúos técnicos que superen el valor en libros, en el cálculo de la depreciación
		1.1.2	Aplicación de estándares internacionales para el reconocimiento de Propiedades, Planta y Equipo

Doctor
JUAN CABRERA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-125374, relacionada con la valorización de activos

operativos de una Empresa de Servicios Públicos-ESP que surgen de convenios con otras entidades, donde no se tiene claridad sobre la participación en los derechos patrimo-



niales, la cual me permito atender en el sentido que fue formulada:

1. ¿Qué procedimiento se debe seguir para realizar la estimación del porcentaje de activos en la Empresa de Acueducto y Alcantarillado?
2. ¿El avalúo actualmente supera el valor en libros, cómo debe aplicarse la depreciación?
3. ¿Es válida la aplicación de Estándares Internacionales?
4. ¿Se presenta incremento de patrimonio líquido y por ende en el impuesto al patrimonio?

CONSIDERACIONES

1. Depuración Contable

El numeral 1.2 de la Resolución 357 de 2008, por 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, señala los siguientes 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.

b. Establecer compromisos que orientan el accionar administrativo de la entidad en términos de información contable confiable, relevante y comprensible. (...).

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.

(...)

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. (...)

q. Procurar por el cumplimiento de las normas relacionadas con el mejoramiento de la calidad de la información contable”.

Así mismo, el numeral 3.1 del mismo texto normativo, relacionado con la Depuración contable permanente y sostenibilidad, establece que *“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. (...).”

Así las cosas, y teniendo en cuenta que las entidades contables públicas deben reflejar la realidad financiera, económica, social y ambiental, la Empresa de Servicios Públicos y las demás entidades con las cuales se celebraron los diferentes convenios interadministrativos deben adelantar las gestiones necesarias para establecer la propiedad de cada uno de los activos operativos de manera precisa, a efecto de que estos sean reconocidos en la contabilidad que corresponda y revelados de forma adecuada en los estados contables de conformidad con lo señalado en el Régimen de Contabilidad Pública-RCP.

2. Actualización

Una vez que los activos que corresponden a la Empresa de Servicios Públicos sean identificados y reconocidos en la contabilidad, la entidad deberá registrar la valorización o desvalorización con base en los avalúos realizados, para lo cual debe aplicar 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, en donde 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. (...).*

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”.



Así mismo, el numeral 19 del mismo capítulo expresa que *“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 3107-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)”*.

De igual forma, en relación con la frecuencia de las actualizaciones, el numeral 20 establece 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”*.

Por lo anterior, corresponde a la entidad seleccionar y aplicar el método de actualización que permita reflejar, de forma más razonable, el valor real de los bienes, para lo cual puede realizar avalúos técnicos con personal propio, con personas naturales o jurídicas especializadas en el tema o con el apoyo de entidades oficiales, o mediante la utilización de precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Es de anotar que para el cálculo de la depreciación no se tienen en cuenta las valorizaciones o provisiones realizadas a los activos porque la actualización se realiza para efectos de revelación contable.

3. Estándares Internacionales

El numeral 2º del Título I, del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, relacionado con la caracterización del entorno del sector público colombiano, señala que el entorno económico *“se caracteriza según la función económica de las entidades del Sector Público. Estas se agrupan en Gobierno General y Empresas Públicas.*

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 obli-

gatorias, 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.

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 lo anterior, se puede establecer que las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios-ESPD se clasifican como empresas públicas, dado que estas actúan en condiciones de mercado y están dedicadas a la prestación de servicios públicos para el cumplimiento de los fines del Estado.

De otra parte, los párrafos 71 y 72 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP expresan que *“El Régimen de Contabilidad Pública está basado en una estructura metodológica para su construcción. La sujeción a una metodología garantiza coherencia, consistencia y legitimidad conceptual al proceso de regulación y normalización. Así, este régimen no está soportado únicamente en la experticia o en la autoridad legal, sino que se fundamenta en preceptos lógicos y racionales que se contrastan con la realidad organizacional y el entorno jurídico, económico y social en el que se aplica; esta dinámica para la regulación ha sido discutida, aceptada y validada por la comunidad académica y profesional contable por los diferentes reguladores a nivel internacional y por los usuarios de la información.*

De igual manera, este Régimen ha sido armonizado con normas y prácticas de mayor aceptación a nivel internacional, en lo referente al Sector Público. Las normas locales han sido enriquecidas con los elementos internacionales aplicables al contexto local y estratégicos para la interacción del sector público en un entorno globalizado”. (Subrayado fuera de texto)

El referido proceso de armonización se ha adelantado respecto de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público-NICSP expedido por International Public System Accounting Standards-IPSAS de la International Federation of Accountants-IFAC, cuyo ámbito de aplicación excluye a las empresas públicas y las remite a las Normas Internacionales de Información Financiera-NIIF, expedidas



por las International Accounting Standards Board-IASB, razón por la cual actualmente la Contaduría General de la Nación está llevando a cabo el proceso de armonización del Régimen de Contabilidad Pública con las Normas emitidas por IASB, el cual tendrá un impacto en los criterios aplicables para las empresas públicas, incluidas las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

No obstante para el reconocimiento de las Propiedades, Planta y Equipo el tema está contemplado por la Contaduría General de la Nación en el Régimen de Contabilidad Pública, medio de Normalización y Regulación contable pública en Colombia, del cual forman parte, además de la Doctrina Contable Pública, el Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos, que a su vez contiene el Catálogo General de Cuentas.

Por lo anterior, la entidad debe seguir lo señalado en el Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

4. Patrimonio líquido, Impuesto al patrimonio

Como resultado de la realización de los avalúos de las propiedades, planta y equipo, puede presentarse un incremento en el patrimonio contable de la entidad, el cual puede conllevar implicaciones fiscales o tributarias, no obstante en lo relacionado con el incremento en el patrimonio líquido, y por ende en el impuesto al patrimonio, le sugiero dirigir su consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, por ser éste tema de su competencia.

CONCLUSIÓN

1. Con base en las consideraciones expuestas se concluye que las entidades contables públicas deben reflejar la realidad financiera, económica, social y ambiental. La Empresa de Servicios Públicos y las demás entidades con las cuales se celebraron los diferentes convenios interadministrativos deben adelantar las gestiones necesarias para establecer la propiedad de cada uno de los activos operativos de manera precisa, a efecto de que Estos sean reconocidos en la contabilidad y revelados de forma adecuada en los estados contables, de conformidad con lo señalado en el Plan General de Contabilidad Pública.

Ahora, teniendo en cuenta que el proceso de depuración contable es permanente, la entidad debe continuar adelantando las gestiones administrativas pertinentes que les permitan obtener información financiera, confiable, relevante y comprensible.

2. Corresponde a la entidad seleccionar y aplicar el método de actualización que permita reflejar, de forma más razona-

ble, el valor real de los bienes, para lo cual puede realizar avalúos técnicos con personal propio, con personas naturales o jurídicas especializadas en el tema o con el apoyo de entidades oficiales, o mediante la utilización de precios de referencia publicados por organismos oficiales o especializados. Es de anotar que para el cálculo de la depreciación no se tienen en cuenta las valorizaciones o provisiones realizadas a los activos porque la actualización se realiza para efectos de revelación contable.

Para el reconocimiento y revelación contable de la actualización de las Propiedades Planta y Equipo, la entidad debe seguir lo señalado en el numeral 19 de Capítulo III del Título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública.

3. El proceso de armonización respecto de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público-NICSP expedido por International Public System Accounting Standards-IPSAS de la International Federation of Accountants-IFAC, cuyo ámbito de aplicación excluye a las empresas públicas y las remite a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), expedidas por las International Accounting Standards Board-IASB, razón por la cual actualmente la Contaduría General de la Nación está llevando a cabo el proceso de armonización del Régimen de Contabilidad Pública con las Normas emitidas por IASB, el cual tendrá un impacto en los criterios aplicables para las empresas públicas, incluidas las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

No obstante para el reconocimiento de las Propiedades, Planta y Equipo el tema está contemplado por la Contaduría General de la Nación en el Régimen de Contabilidad Pública, medio de Normalización y Regulación contable pública en Colombia, del cual forman parte, además de la Doctrina Contable Pública, el Plan General de Contabilidad Pública y el Manual de Procedimientos, que a su vez contiene el Catálogo General de Cuentas.

Por lo anterior, la entidad debe seguir lo señalado en el Capítulo III, del Título II, del Manual de Procedimientos, relacionado con el procedimiento contable para el reconocimiento y revelación de los hechos relacionados con las propiedades, planta y equipo.

4. Como resultado de la realización de los avalúos de las propiedades, planta y equipo puede presentarse un incremento en el patrimonio contable de la entidad, el cual puede conllevar implicaciones fiscales o tributarias, no obstante en lo relacionado con el incremento en el patrimonio líquido, y por ende en el impuesto al patrimonio, le sugiero dirigir su consulta a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, por ser éste tema de su competencia.



r. CONCEPTO 20094-128107. Conformación del comité de sostenibilidad contable

CONCEPTO 20094-128107 del 22-05-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Conformación del comité de sostenibilidad contable

Doctor

ALFONSO CÁRDENAS SPITTIA

Presidente

Consejo Profesional Nacional de Arquitectura y sus Profesiones Auxiliares- CPNAA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-128107, en la cual solicita concepto respecto de si para el Consejo Profesional de Arquitectura y sus Profesiones Auxiliares -CPNAA es pertinente crear el Comité de mejoramiento y sostenibilidad de la calidad de la información contable y quienes lo conformarían, con observancia a lo señalado en la Resolución 357 de 2008 con la cual se adopta el procedimiento de Control Interno Contable y de Reporte del Informe Anual de Evaluación.

CONSIDERACIONES

Antes de dar respuesta a la inquietud específica planteada se considera que es importante informarlo sobre el trabajo que la CGN viene realizando con relación a las entidades que parte del ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública sobre la base de lo definido en la Resolución 354 de 2007, la cual en el párrafo del artículo 5º señala:

"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, 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". (El subrayado está fuera del texto).

Con esta redacción precisamente se buscó resolver muchas de las inquietudes que presentan algunas entidades sobre la obligación o no de aplicar las normas contables del sector público expedidas por la CGN, dadas las características especiales que tienen en su creación y la dificultad de clasificarlas de acuerdo con los lineamientos de la Ley 489 de 1998. A partir del Régimen de Contabilidad Pública -RCP y la redefinición

del ámbito de aplicación de este, la CGN inició el proceso de revisar, desde el punto de vista jurídico y económico, el inventario de entidades que forman parte de él, dentro de las cuales se incluyeron a los consejos profesionales que tienen funciones de vigilancia del ejercicio de diferentes profesiones (Consejo Nacional de Arquitectura, Consejo Nacional de Profesionales de Economía, Consejo Profesional Nacional de Ingeniería y el Consejo Profesional de Administración de Empresas, entre otros), con el fin de definir si estas entidades están o no obligadas a aplicar el RCP.

Debo manifestarle que este proceso de análisis y revisión no concluye todavía, aunque se ha avanzado en relación con los consejos profesionales en el sentido de tener claridad sobre el desempeño de funciones de naturaleza pública, las cuales desarrollan en coordinación con el Gobierno, que actúa como supervisor de su gestión, mas no ejerce control de su patrimonio; no forman parte de la estructura del sector público, ni sus funcionarios son empleados públicos; operan mediante la figura de la descentralización por colaboración; su operación la financian con cobros por matrículas profesionales principalmente, y otros ingresos, los cuales, aunque son recursos públicos, no forman parte del presupuesto público, y no los configura como ingresos estatales.

Lo anterior para manifestarle que la CGN en su oportunidad les informará la decisión que tome al respecto, una vez concluya el trabajo iniciado. Por ahora sigue vigente que el CPNAA está dentro del ámbito de aplicación del RCP.

Ahora, en respuesta a la inquietud específica presentada, debo manifestarle que la Resolución 357 de 2008 establece:

"Artículo 1º. *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 finan-*



ciera, económica, social y ambiental en los entes públicos, con el fin de garantizar razonablemente la producción de información contable confiable, relevante y comprensible.

Artículo 2º. *El procedimiento para la implementación de controles al proceso contable público debe ser aplicado por los entes públicos incluidos en el ámbito de aplicación del Régimen de Contabilidad Pública, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución 354 de 2007 y en las demás normas que la modifiquen o la sustituyan”.*

En el numeral 3 del mencionado procedimiento se definen los procedimientos de control interno contable indicando que *“Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:*

(...)

“3.11. Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, estos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público”.

De la anterior referencia se concluye que es potestativo de las entidades contables públicas constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, el cual debe entenderse como una instancia importante que coadyuvará en el proceso contable, sobre todo a la hora de tomar decisiones en materia contable, en asuntos que pudieran estar desde tiempo atrás sin resolverse y como prevención de situaciones que puedan impactar negativamente el proceso.

Si la entidad decide conformar el Comité, las personas que lo integrarían también es una decisión administrativa, pero se considera que deben formar parte de él quienes tienen relación directa con la problemática por resolver y quienes tengan en la jerarquía administrativa las funciones de asesoría para la toma de decisiones por la dirección del ente, entre otros y sin que sea algo taxativo, el Secretario General, Jefe Jurídico, Contador y demás cargos que se consideren necesarios de acuerdo con la situación particular de cada entidad.

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones anteriormente expuestas se concluye que

Es potestativo de las entidades contables públicas constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, instancia asesora que coadyuvará en el proceso contable. Si la entidad decide conformar el Comité, las personas que lo integrarían es también una decisión administrativa, pero se considera que deben formar parte de él quienes tienen relación directa con la problemática por resolver y quienes tengan en la jerarquía administrativa las funciones de asesoría para la toma de decisiones por la dirección del ente.



s. CONCEPTO 20095-129590. Devolución de ingresos recibidos por anticipado

CONCEPTO 20095-129590 del 29-05-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Devolución de ingresos recibidos por anticipado
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	5815 Ajuste de ejercicios anteriores
	Subtema	1.1.1	Reconocimiento de costos de ejercicios anteriores

Doctor

PEDRO NEL HERNÁNDEZ LAGUNA

Coordinador Contabilidad – Costos

ESE Hospital de Suba

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129590, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

1. Manifiesta en su consulta que *“En la actualidad el Hospital recibe abonos por parte de pacientes; dichos abonos son registrados en la cuenta 291007-Ingresos recibidos por anticipado y corresponden a pacientes hospitalizados que a los que se les realizan preliquidaciones indicándose el monto aproximado de su cuenta, para que no tengan que desembolsar el total de la cuenta hasta el final. Por otra parte, se recibe dinero de personas que van a someterse a cirugías estéticas programadas y a las que se les pide realizar un abono como anticipo.*

En algunos casos el valor abonado por el paciente supera el total de lo que se le factura por el servicio, y en otros casos el paciente decide no realizarse la cirugía programada; en ambos casos el paciente requiere la devolución del sobrante de lo abonado.

La tesorería del hospital plantea que no puede realizar devoluciones de dinero directamente desde la caja principal, que maneja, y en cambio plantea realizarse un giro en cheque periódicamente a nombre propio para cambiarlo por efectivo, y según la planilla de autorizaciones de devoluciones realizar el pago en efectivo a cada uno de los pacientes. Es de resaltar que las devoluciones pueden ir desde \$500 hasta \$500.000 en algunos casos.

Dado lo anterior, en mi calidad de contador del Hospital preferiría que los desembolsos se realizaran directamente en efectivo (estableciéndose un procedimiento claro, sustentado y con los controles correspondientes) afectando la caja de la tesorería a nombre de cada paciente y no como lo sugiere la tesorería, girándose a nombre propio y manteniendo dinero en caja fuerte por fuera del control contable en libros”. Por lo anterior consulta cuál es el proce-

dimiento más adecuado para la devolución de los ingresos recibidos por anticipado.

2. ¿Qué cuenta debe utilizarse para el registro de costos de hechos económicos de la vigencia anterior?

CONSIDERACIONES

1. Devolución de ingresos recibidos por anticipado

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 fuera de texto).

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 fuera de texto).

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;

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;*”.

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.*”.

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.*

En ese orden de ideas, 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 las cosas, la entidad debe, a través de los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, determinar la forma más adecuada, evitando riesgos y sobrecostos, en que deben realizarse los desembolsos de efectivo para la devolución de los ingresos recibidos por

anticipado y los demás desembolsos de dinero realizados por la entidad.

2. Costos de ejercicios anteriores

El Catálogo General de Cuentas-CGC del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública-RCP, en la descripción de la clase 7-COSTOS DE PRODUCCIÓN en cuanto a los costos relacionados con la producción de bienes y la prestación de los servicios individualizables, expresa: “*Traslado de costos (Cr): subcuenta mediante la cual se trasladan los costos de producción a las cuentas de inventario o al costo de ventas, según se trate de bienes o servicios, permitiendo acumular y revelar los costos de producción durante el período contable. Cuando se trate de la producción de bienes, los saldos de las cuentas que integran esta clase se trasladan al inventario de productos terminados al finalizar la producción. A efectos de presentación de la información, los costos correspondientes a la producción que se encuentre en proceso se reclasifican periódicamente en las fechas de reporte de información contable a la cuenta 1520-Productos en Proceso. En el caso de la prestación de servicios, el saldo de los costos se traslada directamente a las cuentas del costo de ventas, en el entendido de que la producción del servicio es simultánea al intercambio, toda vez que el momento de concluir su producción, los servicios son suministrados a los consumidores.*” (Subrayado fuera de texto)

Por lo anterior, y teniendo en cuenta que para el caso de la prestación de servicios de salud, el saldo de los costos de producción se traslada al costo de ventas en las subcuentas respectivas de la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD, en el entendido de que la producción del servicio es simultánea al intercambio, toda vez que en el momento de concluir su producción, los servicios son suministrados a los consumidores, no es posible reconocer en estas cuentas los costos efectuados y no reconocidos en periodos anteriores, toda vez que ya se efectuó el cierre de las cuentas de costos de producción y ventas, por lo cual la entidad debe reconocer estos costos como un gasto en la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

CONCLUSIÓN

1. 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 las cosas, la entidad debe, a través de los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, determinar la forma más adecuada, evitando riesgos y sobrecostos, en que deben realizarse los desembolsos de efectivo para la devolución de los ingresos recibidos por anticipado y los demás desembolsos de dinero realizados por la entidad.



2. Con base en las consideraciones expuestas, y teniendo en cuenta que para el caso de la prestación de servicios de salud el saldo de los costos de producción se traslada al costo de ventas en las subcuentas respectivas de la cuenta 6310-SERVICIOS DE SALUD, en el entendido que la producción del servicio es simultánea al intercambio, toda vez que en el momento de concluir su producción los servicios son suministrados a los consumidores, no es posible reconocer

en estas cuentas los costos efectuados y no reconocidos en períodos anteriores, toda vez que ya se efectuó el cierre de las cuentas de costos de producción y ventas, por lo cual la entidad debe reconocer estos costos como un gasto en la subcuenta 581593-Otros gastos, de la cuenta 5815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES.

t. CONCEPTO 20095-129421. Conciliación de diferencias entre la cartera registrada contablemente y su valor comercial

CONCEPTO 20095-129421 del 10-06-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Conciliación de diferencias entre la cartera registrada contablemente y su valor comercial
2	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	4815 Ajuste de ejercicios anteriores Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema		Reconocimiento modificaciones realizadas a la cartera por reclamaciones de años anteriores
3	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Tratamiento de remanentes de cartera
4	TÍTULO	1. 2.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1 2.1	1408 Servicios públicos Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema		Reconocimiento de consignaciones pendientes de identificar por concepto de servicios públicos

Doctora
MARILÚ PULIDO RAMÍREZ
Gerente
Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Villavicencio EAAV-ESP

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20095-129421, en la cual consulta el tratamiento contable de las siguientes situaciones:

1. El saldo contable de la cartera por servicios de acueducto y alcantarillado difiere del saldo de la cartera comercial.
2. Se identificó que por falencia en el sistema de información no se contabilizaron las modificaciones realizadas



a la cartera por reclamaciones de los años anteriores a 2008. La oficina de Cartera certificó los saldos de estos desmontes para ser registrados contablemente.

3. A pesar de la identificación de la anterior partida conciliatoria queda un remanente de cartera que no es posible identificar, toda vez que la información que refleja los diferentes módulos del sistema de información de la empresa difiere y no existen soportes.
4. Existen partidas en conciliaciones bancarias correspondientes a consignaciones no identificadas que afectan el recaudo de los servicios de acueducto y alcantarillado, pero se desconoce el tercero.

CONSIDERACIONES

1. Conciliaciones de información

Para dar respuesta a su inquietud es pertinente observar el numeral 3.8 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, el cual establece:

“3.8. Conciliaciones de información

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”.

Así las cosas, la entidad debe realizar las respectivas gestiones administrativas para establecer las razones por las cuales la información del área contable no coincide con la información del área de cartera. Si como resultado de estas gestiones se establece que se requiere hacer ajustes en la contabilidad, se deben elaborar los registros a que haya lugar. Por ello es necesario que la entidad, en su manual de políticas contables y procedimientos, determine los lineamientos para llevar a cabo las conciliaciones de información entre sus diferentes áreas o dependencias de forma periódica, a fin de que la información contable muestre razonablemente su realidad financiera, económica, social y ambiental.

2. Modificaciones a la cartera

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, expresan:

“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". (Subrayado fuera de texto).

En estos términos, el proceso de depuración contable es permanente en las entidades públicas, razón por la cual deben diseñar, adoptar e implementar las políticas administrativas y contables que consideren pertinentes con el fin de establecer la realidad de sus bienes, derechos y obligaciones, definiendo las instancias administrativas responsables de autorizar la incorporación o eliminación de partidas, al igual que los documentos soporte idóneos que permitan sustanciar los respectivos registros contables de hechos financieros, económicos, sociales y ambientales en la contabilidad.

Por tanto, para el caso de las modificaciones realizadas a la cartera de la entidad que no fueron registradas en la contabilidad y que de acuerdo con la información suministrada por correo electrónico se estableció que corresponden a mayores valores facturados a los usuarios en vigencias anteriores, se debe proceder a realizar el ajuste correspondiente debitando la subcuenta 481556-VENTA DE SERVICIOS de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta

1408-SERVICIOS PÚBLICOS. Es de anotar que la entidad debe allegar los documentos soporte que considere pertinentes que permitan sustanciar la elaboración de estos registros.

3. Remanentes de cartera

En lo referente al remanente de cartera que no ha sido posible de identificar dado que no se cuenta con los documentos soportes respectivos, la entidad en desarrollo del proceso de depuración debe adelantar las gestiones correspondientes para establecer si este saldo corresponde a las consignaciones pendientes de identificar, y en caso afirmativo proceder a realizar el respectivo ajuste contable.

Ahora bien, si el remanente de la cartera no corresponde a los saldos de las consignaciones pendientes de identificar, la entidad deberá establecer si este remanente se enmarca en las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, caso en el cual deberá adelantar las acciones administrativas necesarias que permitan establecer su realidad y, por tanto, proceder a realizar los registros contables a que haya lugar.

4. Consignaciones pendientes de identificar

El párrafo 2 del numeral 3.8 de la Resolución 357 de 2008, expresa 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.

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).

Por tanto, para el caso de las consignaciones pendientes de identificar, teniendo en cuenta que, de acuerdo con la información suministrada por la entidad, afectan el recaudo de los ingresos recibidos por la prestación del servicio público, pero no ha sido posible identificar la persona que realizó la consignación, entonces la entidad debe adelantar las gestiones administrativas que permitan la identificación del tercero, como es la circularización a los usuarios del servicio, entre otras acciones.



Si una vez agotadas dichas gestiones no es posible identificar el tercero, la entidad deberá disminuir el saldo de la cartera pendiente de cobro con base en los montos consignados, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS.

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, y así 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

De acuerdo con lo expuesto se concluye que

1. La entidad debe realizar las respectivas gestiones administrativas para establecer las razones por las cuales la información del área contable no coincide con la información del área de cartera. Si como resultado de estas gestiones se establece que se requiere hacer ajustes en la contabilidad, se debe proceder a realizar los registros contables a que haya lugar. Por ello es necesario que la entidad, en su manual de políticas contables y procedimientos, determine los lineamientos para llevar a cabo las conciliaciones de información entre sus diferentes áreas o dependencias de forma periódica, a fin de que la información contable muestre razonablemente su realidad financiera, económica, social y ambiental.

2. Respecto las modificaciones realizadas a la cartera de la entidad que no fueron registradas en la contabilidad, y que corresponden a mayores valores facturados a los usuarios en vigencias anteriores, se debe proceder a realizar el ajuste correspondiente debitando la subcuenta 481556-VENTA DE SERVICIOS de la cuenta 4815-AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES y como contrapartida la subcuenta correspondiente de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS. Es de

anotar que la entidad debe allegar los documentos soporte que considere pertinentes que permitan sustanciar la elaboración de estos registros.

3. En lo referente al remanente de cartera que no ha sido posible de identificar dado que no se cuenta con los documentos soporte respectivos, la entidad, en desarrollo del proceso de depuración, debe adelantar las gestiones correspondientes para establecer si este saldo corresponde a las consignaciones pendientes de identificar, y en caso afirmativo proceder a realizar el respectivo ajuste contable.

Ahora bien, si el remanente de la cartera no corresponde a los saldos de las consignaciones pendientes de identificar, la entidad deberá establecer si este remanente se enmarca en las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, caso en el cual deberá adelantar las acciones administrativas necesarias que permitan establecer su realidad y, por tanto, proceder a realizar los registros contables a que haya lugar.

4. Para el caso de las consignaciones pendientes de identificar, ante la imposibilidad de identificar la persona que realiza la consignación en la cuenta bancaria, la entidad debe adelantar las gestiones administrativas que permitan la identificación del tercero, como es la circularización a los usuarios del servicio, entre otras acciones.

Si una vez agotadas dichas gestiones no es posible identificar el tercero, la entidad deberá disminuir el saldo de la cartera pendiente de cobro con base en los montos consignados, debitando la subcuenta correspondiente de la cuenta 1110-DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES FINANCIERAS y como contrapartida acreditar la subcuenta correspondiente de la cuenta 1408-SERVICIOS PÚBLICOS, teniendo en cuenta que puede establecerse que el concepto por el cual se realizó la consignación es la prestación del servicio público.

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.

u. CONCEPTO 20095-129421. Reconocimiento modificaciones realizadas a la cartera por reclamaciones de años anteriores

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal t.

v. CONCEPTO 20095-129421. Tratamiento de remanentes de cartera

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal t.

w. CONCEPTO 20095-129421. Reconocimiento de consignaciones pendientes de identificar por concepto de servicios públicos

Ver: D. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal t.



x. CONCEPTO 20094-128317. Implicaciones de comprobantes de egreso sin firma y sello del beneficiario, como soporte contable

CONCEPTO 20094-128317 del 18-06-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Implicaciones de comprobantes de egreso sin firma y sello del beneficiario, como soporte contable

Doctora

CLAUDIA KYTRA ABADÍA HERRERA

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20094-128317, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada:

A una empresa del sector público le fue encontrado un hallazgo administrativo por cuanto en un contrato en los soportes contables, el contratista aportó las respectivas facturas originales y/o cuentas de cobro de los servicios contratados, pero los comprobantes de egreso que soportan los cheques expedidos por el contratista y que tiene como anexos los documentos originales antes descritos, en algunos casos no fueron diligenciados en el espacio de firma y sello del beneficiario, pero se confirmó que efectivamente el pago se realizó conforme a la factura y/o cuenta de cobro.

Por tanto, ¿qué implicaciones puede tener que un comprobante de egreso no se encuentre en debida forma en la parte de firma y sello del beneficiario o que se encuentre totalmente en blanco, aunque el interventor ha confirmado y verificado los pagos que tienen como soporte las facturas originales y/o cuenta de cobro?

CONSIDERACIONES

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

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

Por tanto, la entidad, en desarrollo del Sistema de Control Interno, es responsable y autónoma en la administración y

control de sus recursos, razón por la cual deberá implementar las políticas y procedimientos que se tendrán en cuenta para llevar a cabo sus diferentes procesos.

De otra parte, la norma técnica relativa a los soportes de contabilidad, definida en el numeral 9.2.1 del Plan General de Contabilidad Pública, 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, 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".

A su vez, el numeral 3.7 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:

3.7. 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. (Subrayado fuera de texto).

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 docu-

mentos 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 les sean aplicables.

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 debe 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, debe garantizar que la totalidad de las operaciones realizadas estén respaldadas en documentos idóneos, de tal manera que la información sea susceptible de verificación y comprobación exhaustiva y aleatoria.

Además, los documentos soporte idóneos deben cumplir con los requisitos que señalen las disposiciones legales y con las políticas y criterios que haya definido la entidad para su preparación y presentación.

- y. CONCEPTO 20099-135081. Inexistencia de incompatibilidad de funciones entre quienes integran el comité del MECI y quienes lo evalúan

CONCEPTO 20099-135081 del 13-10-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Inexistencia de incompatibilidad de funciones entre quienes integran el comité del MECI y quienes lo evalúan

Doctor
VICENTE LÓPEZ GÓMEZ
Contador
MUNICIPIO DE SANTA FÉ DE ANTIOQUIA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20099-135081, en la cual consulta si existe incompatibilidad de funciones entre las personas que integran el comité del MECI y quienes lo evalúan.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su comunicación, debemos remitirnos al numeral 4 de la Circular No. 03 de 2005 emitida

por el Consejo Asesor del Gobierno Nacional en Materia de Control Interno de las Entidades del Orden Nacional y Territorial, el cual, en relación con el equipo de trabajo institucional, dispone que *“La entidad deberá contar con un Equipo de Trabajo Institucional con diferentes niveles de autoridad y responsabilidad frente al Control Interno, conformado por tres (3) grupos, así:*

- a) *Un primer grupo directivo, que corresponde al ya conformado Comité de Coordinación de Control Interno, el*



cual actúa bajo las directrices de la máxima autoridad de la Entidad, conforme a lo establecido en el artículo 13 de la Ley 87 del 29 de noviembre de 1993 y su Decreto Reglamentario 1826 del 3 de agosto de 1994.

b) Un segundo grupo operativo, que se denominará Equipo MECI, conformado por servidores públicos de la Entidad, de carácter multidisciplinario, con representatividad de todas las áreas organizacionales de la Entidad, el cual deberá ser coordinado y supervisado por El Representante de la Dirección. El Equipo MECI tendrá bajo su responsabilidad adelantar los procesos de diseño, apoyo y coordinación con las diferentes dependencias organizacionales de la Entidad, para lograr una óptima implementación del MECI 1000:2005.

Posteriormente a la implementación, los integrantes de dicho equipo deberán asumir el rol de facilitadores al interior de sus respectivas dependencias, apoyando el adecuado funcionamiento de los elementos de control.

c) Un tercer grupo evaluador, integrado por el Jefe de la Unidad u Oficina de Coordinación del Control Interno, Auditor Interno, Asesor o quien haga sus veces, en la respectiva Entidad y los servidores públicos a su cargo, que tendrán bajo su responsabilidad la evaluación independiente y objetiva del desarrollo, implementación, mantenimiento y mejoramiento continuo del MECI 1000:2005”.

El considerando de la Resolución 357 de 2008 establece que *“Que en el marco del Modelo Estándar de Control Interno -MECI 1000:2005- es necesario implementar controles al proceso contable público, para que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública”.*

El artículo 3° de la Resolución 357 de 2008 establece 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.

El control interno contable debe implementarse y evaluarse en el marco del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005, adoptado mediante el Decreto 1599 de 2005”. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que el control interno contable es parte integral del Modelo Estándar de Control Interno -MECI, no existe incompatibilidad de funciones entre las personas que adelantan los procesos de diseño, apoyo y coordinación con las diferentes dependencias de la Entidad para la implementación del MECI y aquellas que tendrán bajo su responsabilidad la evaluación independiente y objetiva del desarrollo, implementación, mantenimiento y mejoramiento continuo del modelo, toda vez que pertenecen a grupos diferentes y desarrollan funciones disímiles. Lo anterior, con independencia de que las personas vinculadas al proceso formen o no parte de la planta de personal de la entidad.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que, por estar desarrollando funciones disímiles y pertenecer a grupos diferentes, no existe incompatibilidad de funciones entre las personas que adelantan los procesos de diseño, apoyo y coordinación con las diferentes dependencias de la Entidad para la implementación del MECI, y aquellas que tendrán bajo su responsabilidad la evaluación independiente y objetiva del desarrollo, implementación, mantenimiento y mejoramiento continuo del modelo, independientemente de que formen o no parte de la planta de personal de la entidad.

z. CONCEPTO 200910-135302. Procedimiento de depuración de saldos contables registrados en la cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros, con elevada antigüedad

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4810- Extraordinarios. Literal f.

aa. CONCEPTO 200910-135345. Reconocimiento contable de consignaciones bancarias para cancelar cuentas por cobrar por la prestación de servicios de salud, en las cuales no se identifica el deudor

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2905-Recaudos a favor de terceros. Literal e.

bb. CONCEPTO 20099-134981. Reconocimiento de Avances y anticipos entregados por la entidad que no han sido legalizados, y procedimiento recuperación cartera de deudores

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1420- Avances y anticipos entregados. Literal f.



cc. CONCEPTO 200910-135402. Carencia de aplicabilidad del Manual de Implementación del Modelo Estándar del Control Interno Contable, adoptado por la Resolución 393 de 2007

CONCEPTO 200910-135402 del 20-11-09

1-3	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Carencia de aplicabilidad del Manual de Implementación del Modelo Estándar del Control Interno Contable, adoptado por la Resolución 393 de 2007
		1.1.2	El control interno contable más allá de los controles para la gestión del proceso contable que en el mapa de procesos se hayan definido
		1.1.3	Responsables de la planificación, diseño y aplicación del control interno contable en las entidades públicas

Doctora

MARTHA CECILIA OSORIO LÓPEZ

Subgerente de Planeación e Información

Empresa Pública de Alcantarillado de Santander S.A. ESP.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el número 200910-135402, en la cual se consulta:

- Si el Manual de Implementación del Modelo Estándar del Control Interno Contable, adoptado por la Resolución 393 de 2007, carece de aplicabilidad dada la derogatoria de la resolución que le dio origen.
- Si es apropiado considerar que la aplicación del control interno contable corresponde a la definición de controles para la gestión del proceso contable que en el mapa de procesos se hayan definido.
- Si es acertado considerar como responsables de la planeación, diseño y aplicación del control interno contable a los funcionarios responsables de la gestión financiera y contable de la empresa.

CONSIDERACIONES

1. La Contaduría General de la Nación –CGN, mediante la Resolución 357 del 23 de julio de 2008, adoptó el procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación. El artículo 6° de esta Resolución determinó que

“La presente Resolución rige a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial, y deroga la Resolución 34 de 2008 y el Instructivo 04 de 2008, y todas aquellas que le sean contrarias”. (Subrayado fuera de texto).

De igual manera, la Resolución 34 de 2008 contempló:

“ARTÍCULO 6°. Derogatorias. La presente norma deroga la Resolución 393 de 2007 y deja sin vigencia el Instructivo 002 de 2007”. (Subrayado fuera de texto).

2. La Resolución 357 del 2008, marco normativo vigente del control interno contable, establece en el inciso segundo del artículo 3° que *“El control interno contable debe implementarse y evaluarse en el marco del Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005, adoptado mediante el Decreto 1599 de 2005”.* (Subrayado fuera de texto).

3. El numeral 1.1 de la referida Resolución 357 de 2008 define el Control Interno 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”.*

CONCLUSIÓN

De conformidad con las consideraciones antes expuestas, se concluye para cada tema lo siguiente:

1. La norma vigente y aplicable en materia de control interno contable es la Resolución 357 del 2008, en consecuencia, el Manual de Implementación del Modelo Estándar del Control Interno Contable, adoptado por la Resolución 393 de 2007, carece de aplicabilidad.
2. No es apropiado considerar que la aplicación del control interno contable corresponde únicamente a la definición de controles para la gestión del proceso



contable que en el mapa de procesos se hayan definido. Se hace necesario que en la etapa de diseño e implementación de cada uno de los elementos del Sistema de Control Interno se consideren todos los aspectos que, enmarcados en el MECI, sean aplicables al proceso contable, y ello incluye al procedimiento de control interno contable.

3. Como se evidencia en la normatividad del sistema de control interno, todos los servidores públicos de la entidad son responsables en mayor o menor medida de la implementación del control interno. En particular, son

responsables del control interno contable el representante legal o máximo directivo de la entidad contable pública, así como los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables, conforme está señalado en el numeral 1.1. del procedimiento mencionado. En consecuencia, las acciones que adelante la entidad deberán corresponderse con lo antes señalado y estar conforme a las normas que reglamentan el Modelo Estándar de Control Interno, según lo dispuesto en el artículo 3 de la Resolución 357 de 2008.

- dd. CONCEPTO 200910-135402. El control interno contable más allá de los controles para la gestión del proceso contable que en el mapa de procesos se hayan definido

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal cc.

- ee. CONCEPTO 200910-135402. Responsables de la planificación, diseño y aplicación del control interno contable en las entidades públicas

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal cc.

- ff. CONCEPTO 20096-130667. Depuración contable- Relación costo-beneficio

CONCEPTO 20096-130667 del 07-07-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento del control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Depuración contable-Relación costo Beneficio

ÁNGELA MERCEDES CARVAJAL STERLING

Jefe Oficina Asesora Jurídica

Instituto Nacional para Ciegos (INCI)

Bogotá D.C.

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el número 20096-130667, me permito atender su consulta en el sentido en que fue formulada:

La entidad consulta si para efectos de saneamiento contable se pueden retomar las condiciones que en su momento señaló la Ley 716 de 2001 en su artículo 4º, modificado y adicionado por el artículo 2º de la Ley 901 de 2004, en especial el literal f), que señala: *“Cuando evaluada y establecida la relación costo-beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate”*.

De ser procedente la utilización de las condiciones anteriormente señaladas, ¿se mantendría alguna restricción en

las cuantías objeto de depuración para que estas puedan ser ordenadas directamente por la Directora General del Instituto. Si ello es así, ¿a partir de qué cuantía la depuración tendría que aprobarla el Consejo Directivo de la entidad?

CONSIDERACIONES

En primer lugar es preciso aclarar que con la declaratoria de inexecutable del artículo 79 de la Ley 998 de 2005, mediante Sentencia C-457 del 7 de junio de 2006, que prorrogaba la realización del proceso de saneamiento contable hasta el 31 de diciembre de 2006, dejan de tener aplicabilidad la Ley 716 de 2001 y sus decretos reglamentarios, así como las demás normas relacionadas.



En este sentido, para resolver su consulta es necesario remitirnos a la Ley 87 de 1993 y a la Resolución 357 de 2008, por 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 artículo 2º de la Ley 87 de 1993 establece como objetivos del Sistema del Control Interno, entre otros, el siguiente: "a) Proteger los recursos de la organización; buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten; (...)"

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

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

Por su parte, los numerales 3.1 y 3.2 de la Resolución 357 de 2008 establecen:

"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”.

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

CONCLUSIÓN

La entidad, en desarrollo del Sistema de Control Interno, es responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, razón por la cual deberá implementar las políticas y procedimientos para llevar a cabo sus diferentes procesos. En consecuencia, si existen partidas que se enmarcan en las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, debe adelantar las acciones administrativas necesarias para su depuración, entre ellas, definir las instancias responsables de establecer los montos objeto de depuración y de autorizar la incorporación de bienes, derechos y obligaciones, al igual que los actos administrativos o documentos soporte idóneos que sustenten las decisiones adoptadas.

Además, considerando que dentro de las causales definidas en el numeral 3.1 de la citada Resolución no se encuentra la relación costo-beneficio, la entidad podrá incluirla en sus manuales de políticas contables, procedimientos y funciones para el desarrollo de sus actividades contables.

gg. CONCEPTO 20096-131487. Depuración contable: Relación costo-beneficio, cuantías inferiores o iguales a 5 SMMLV, antigüedad del derecho o de la obligación, instancias competentes para autorizar la condonación de intereses de deudas

CONCEPTO 20096-131487 del 07-07-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1-4	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN
	Subtema	1.1.1	Depuración contable: Relación costo-beneficio, cuantías inferiores o iguales a 5 SMMLV, antigüedad del derecho o de la obligación, instancias competentes para autorizar la condonación de intereses de deudas

Doctora
ADRIANA MAGALI MATIZ VARGA
Gerente General
INFIBAGUÉ
Ibagué (Tolima)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20096-131487, en la cual solicita concepto sobre los siguientes aspectos:

1. La Ley 901 de 2004 establece que las entidades públicas llevarán a cabo las gestiones necesarias que permitan depurar los valores contables cuando evaluada y establecida la relación costo-beneficio resulte más oneroso adelantar el proceso de que se trate. Teniendo en cuenta dicha norma, ¿puede una entidad depurar de sus estados financieros, las deudas cuando el valor sea mínimo

con relación al costo que representa adelantar un proceso jurídico, más si se tiene presente que no existen bienes para embargar ni es posible localizar al deudor?

2. ¿Qué trámite se debe adelantar cuando la cuantía de la deuda sea igual o inferior a cinco salarios mínimos, pero los intereses constituyen un mayor valor, incrementando ostensiblemente el valor adeudado?
3. ¿Debe tenerse en cuenta para lo anterior el tiempo que tenga la deuda?
4. ¿Qué posibilidades existen de llevar al máximo órgano de dirección de la entidad una proposición para realizar



la condonación de intereses de deudas por concepto de arrendamiento de puestos en las plazas de mercado?

CONSIDERACIONES

En primer lugar es preciso aclarar que la Ley 901 de 2004 prorrogó el proceso de saneamiento contable establecido en la Ley 716 de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2005. Posteriormente, el proceso fue prorrogado por el artículo 79 de la Ley 998 de 2005, el cual fue declarado inexecutable mediante la Sentencia C-457 del 7 de junio de 2006, razón por la cual dejaron de tener aplicabilidad la Ley 716 de 2001 y sus decretos reglamentarios, así como las demás normas relacionadas.

Por tanto, para resolver su consulta es necesario remitirnos a la Ley 87 de 1993 y a 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 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 (...)* 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.

Por su parte, el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, en lo referente a la depuración contable, indica que "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 ni 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.*

Quando 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". (Subrayado fuera de texto)".

Por su parte, el numeral 3.2, Manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, de la misma Resolución 357, anota que "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 con-



tables 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". (Subrayado fuera de texto).

En estos términos, el proceso de depuración contable es permanente en las entidades públicas; razón por la cual deben diseñar, adoptar e implementar las políticas administrativas y contables que consideren pertinentes con el fin de establecer la realidad de sus bienes, derechos y obligaciones, definiendo las instancias administrativas responsables de autorizar la incorporación o eliminación de partidas, 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 saldos registrados en la contabilidad se enmarcan en las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, la entidad debe adelantar las gestiones administrativas a que haya lugar con el fin de establecer su realidad, y proceder a realizar los ajustes contables que sean necesarios.

Ahora bien, considerando que dentro de las situaciones planteadas no se encuentra la relación costo-beneficio, la entidad podrá incluirla en sus manuales de políticas contables, procedimientos y funciones para llevar a cabo el proceso de depuración de este tipo de partidas.

En lo relacionado con la pregunta 2 de su consulta, se debe tener en cuenta que la Resolución no establece un tratamiento especial para la depuración de partidas cuyo valor sea inferior o igual a cinco salarios mínimos mensuales legales vigentes-SMMLV, donde los intereses superan el valor de la deuda. Por tanto, es la entidad la que en su manual de políticas contables debe establecer el procedimiento para la depuración de estas partidas, siempre que se enmarquen en alguna de las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008.

Respecto a si debe tenerse en cuenta la antigüedad del derecho o la obligación, es de precisar que para efectos de depuración, la antigüedad opera cuando aplique alguna causal relacionada con la extinción del derecho o la obligación, como lo es la prescripción. Ahora bien, en caso de que no opere la extinción de la deuda, se debe establecer si la partida se enmarca en otra situación definida en la Resolución 357 de 2008, y por tanto, debe ser objeto de depuración por afectar la razonabilidad de los estados contables.

En lo referente a la condonación de intereses, es la entidad, como responsable y autónoma en la administración y

control de sus recursos, la que debe establecer la viabilidad de realizar esta condonación en observancia de las normas aplicables a la misma, como lo es la Ley 1066 de 2006, relacionada con la normalización de la cartera pública.

CONCLUSIÓN

De acuerdo con lo expuesto se concluye:

1. Como consecuencia de la inexistencia de la prórroga de la Ley de Saneamiento Contable, mediante la sentencia C-457 del 7 de junio de 2006, no tienen aplicabilidad las disposiciones establecidas en la Ley 716 de 2001 y sus decretos reglamentarios relacionadas con el proceso de depuración contable.

No obstante, dado que el proceso de depuración contable debe ser permanente en las entidades públicas, la Contaduría General de la Nación expidió la Resolución 357 de 2008, en la cual establece que si los saldos registrados en la contabilidad se enmarcan en las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la citada resolución, se deben adelantar las gestiones administrativas correspondientes con el fin de establecer su realidad, y proceder a realizar los ajustes contables a que haya lugar.

Ahora bien, considerando que dentro de las situaciones definidas en el citado numeral no se encuentra la relación costo-beneficio, la entidad podrá incluirla en sus manuales de políticas contables, procedimientos y funciones para llevar a cabo el proceso de depuración de este tipo de partidas.

2. La Resolución 357 de 2008, no establece un tratamiento especial para la depuración de partidas cuyo valor sea inferior o igual a cinco salarios mínimos mensuales legales vigentes, donde los intereses superan el valor de la deuda. Por tanto, es la entidad la que en su manual de políticas contables debe establecer el procedimiento para la depuración de estas partidas, siempre que se enmarquen en alguna de las situaciones definidas en el numeral 3.1 de dicha resolución.
3. Para efectos de depuración, la antigüedad del derecho o la obligación, opera cuando aplique alguna causal relacionada con su extinción, como lo es la prescripción. Ahora bien, en caso de que no opere la extinción de la deuda, se debe establecer si la partida se enmarca en otra situación definida en la Resolución 357 de 2008, y por tanto, debe ser objeto de depuración por afectar la razonabilidad de los estados contables.
4. La entidad, como responsable y autónoma en la administración y control de sus recursos, es la que debe establecer la viabilidad de realizar la condonación de los intereses a sus diferentes deudores en observancia de las normas aplicables a la misma, como lo es la Ley 1066 de 2006, referente a la normalización de la cartera pública.

hh. CONCEPTO 20095-130102. Depuración contable de inversiones y cuentas por pagar

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3208- Capital fiscal. Literal h.



- ii. CONCEPTO 20096-131488. Depuración contable de deudores/Partidas con más de 5 años de antigüedad/Partidas de menor cuantía/Deudores ilocalizados

CONCEPTO 20096-131488 del 10-07-09

1-2	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	Subtema	1.1.1	Depuración contable de deudores/Partidas con más de 5 años de antigüedad/Partidas de menor cuantía/Deudores ilocalizados

Doctora
NOHORA ESPERANZA LUNA PERDOMO
Directora Financiera
INFIBAGUÉ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20096-131488, en la cual solicita sugerencias para adelantar los trámites necesarios para dar respuesta a los siguientes interrogantes:

1. ¿Qué gestión se debe adelantar en el evento en que no se tenga la localización o dirección de los deudores morosos?
2. ¿Que procedimiento debe aplicarse para las deudas de menor cuantía que representan más de 5 años y el deudor no muestra reportado ningún bien? (sic)

CONSIDERACIONES

Para resolver su consulta es necesario remitirnos a 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 numeral 3.1 de la mencionada Resolución, en lo referente a la depuración contable, indica que *“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 incor-

porado 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, 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. (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, respecto al punto 1) de su consulta, la gestión que debe realizar la entidad en el evento en que



no se tenga la localización o dirección de los deudores morosos, consiste en aplicar el proceso de depuración contable, con el fin de establecer la realidad, derechos, definiendo las instancias administrativas responsables de autorizar la eliminación de partidas, al igual que los documentos soporte idóneos que permitan sustanciar los respectivos registros contables de hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.

Si realizado el proceso, los saldos de los deudores registrados en la contabilidad se enmarcan en las situaciones definidas en el numeral 3.1 de la Resolución 357 de 2008, la entidad debe adelantar las gestiones administrativas a que haya lugar con el fin de establecer su realidad, y proceder a realizar los ajustes contables que sean necesarios.

En cuanto al punto 2) de su consulta, respecto a las partidas de menor cuantía, la entidad podrá incluirla en sus manuales de políticas contables, procedimientos y funciones que permitan llevar a cabo el proceso de depuración de este tipo de partidas.

Respecto a las partidas con más de 5 años de antigüedad, es de precisar que para efectos de depuración, la antigüedad opera cuando aplique alguna causal relacionada con la extinción del derecho o la obligación, como lo es la prescripción. Ahora bien, en caso de que no opere la extinción de la deuda, se debe establecer si la partida se enmarca en otra situación definida en la Resolución 357 de 2008,

y por tanto, debe ser objeto de depuración por afectar la razonabilidad de los estados contables.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. Cuando la entidad contable pública no tenga localizado a sus deudores morosos, debe aplicar el proceso de depuración contable, con el fin de establecer la realidad de sus derechos, definiendo las instancias administrativas responsables de autorizar la incorporación o eliminación de partidas, al igual que los documentos soporte idóneos que permitan sustanciar los respectivos registros contables de hechos financieros, económicos, sociales y ambientales.

2. En cuanto a las partidas de menor cuantía, la entidad podrá incluirla en sus manuales de políticas contables, procedimientos y funciones que permitan llevar a cabo el proceso de depuración de este tipo de partidas.

Tratándose de partidas con más de 5 años de antigüedad, es necesario aplicar el proceso de depuración, teniendo en cuenta que para efectos de su aplicación, la antigüedad opera cuando aplique alguna causal relacionada con la extinción del derecho o la obligación u otra situación definida en la Resolución 357 de 2008, y por tanto, debe ser objeto de depuración por afectar la razonabilidad de los estados contables.

jj. CONCEPTO 20096-131644. Documentos soporte para legalización de los avances y anticipos y de cajas menores

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.2. Literal e.

kk. CONCEPTO 20097-132156. Administración y control de bienes en una Personería Municipal

CONCEPTO 20097-132156 del 31-07-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	Subtema	1.1.1	Administración y control de bienes en una Personería Municipal

Doctor
JUAN CARLOS ESPINOSA CRUZ
Secretario de Hacienda
Alcaldía de Mosquera

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20097-132156, la cual me permito atender en el sentido en

que fue formulada, teniendo en cuenta que en su consulta plantea la siguiente situación:



Manifiesta en su consulta que “*La Personería Municipal de Mosquera Cund., dentro del Presupuesto del Municipio cuenta con un rubro el cual se denomina “Gastos de Personería Municipal”, estos recursos son solicitados mediante Resoluciones emitidas por dicha entidad, para realizar los diferentes pagos que esta requiere; entre otros, compra de equipo.*”

Para realizar los registros tanto presupuestales como contables todos estos se manejan dentro de la contabilidad del Municipio por centro de costo Personería, en el evento de generar la compra de equipo se debe realizar la respectiva entrada al Almacén General del Municipio por el Centro de Costos Personería, para lo cual el sistema asigna la placa con el consecutivo correspondiente de este elemento”.

Por lo anterior, consulta si es adecuado el proceso que actualmente lleva la entidad, debido a que en la actualidad los activos de la Personería no se encuentran plaquteados, por haber sido adquiridos con el presupuesto asignado para esta, diferente al de la Administración Central; o si la Personería debe manejar su propio inventario, aun cuando no lleve contabilidad y por ende no reconozca depreciaciones. Consulta además, si al tener que plaqutearse los elementos con consecutivos del Municipio se debe levantar el inventario de la Personería e incluirlo dentro del Inventario General del Municipio, o cuál debe ser el procedimiento a seguir en este caso.

CONSIDERACIONES

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 en relación con los objetivos del sistema de control interno, que “Atendiendo los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, el diseño y el desarrollo del Sistema de Control Interno se orientará al logro de los siguientes objetivos fundamentales:

- a) *Proteger los recursos de la organización, buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten;*
- c) *Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad;*

d) *Garantizar la correcta evaluación y seguimiento de la gestión organizacional;*

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;”*

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.*

e) *Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos;*

i) *Establecimiento de sistemas modernos de información que faciliten la gestión y el control;”*

En lo referente a la persona que debe liderar la implementación del Control Interno Contable en las entidades, es pertinente observar lo establecido en el artículo 6º de la Ley 87 de 1993, que establece “El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad 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 responsabilidad de los jefes de cada una de las distintas dependencias de las entidades y organismos”. (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 su parte, el artículo 5º de la Resolución 34 de 2008, señala que “De conformidad con el inciso segundo del artículo tercero de la Resolución 248 de 2007, son responsables del informe anual de evaluación del control interno contable el representante legal y el jefe de la oficina de control interno o quien haga sus veces”. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, el Control Interno Contable es parte integral del Sistema de Control Interno, y por ende del Modelo Estándar de Control Interno-MECI, adoptado mediante el Decreto 1599 de 2006.

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 Confiabilidad, Relevancia y Comprensibilidad. Las características cualitativas que garantizan la Confiabilidad 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, en desarrollo del Sistema de Control Interno, 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.

Por lo cual, tanto el Municipio como la Personería Municipal deben establecer los mecanismos necesarios para que los equipos y demás activos que adquiera la Personería se incorporen en la contabilidad del Municipio; adicionalmente, deben implementar procedimientos que permitan ejercer un control administrativo sobre cada uno de los activos con el fin de evitar riesgos que los puedan afectar, y así cumplir con los objetivos del control interno señalados en las normas mencionadas en los párrafos anteriores.

CONCLUSIÓN

Con base en las consideraciones expuestas, en desarrollo del Sistema de Control Interno, 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.

Por lo cual, tanto el Municipio como la Personería Municipal deben establecer los mecanismos necesarios para que los equipos y demás activos que adquiera la Personería se incorporen en la contabilidad del Municipio; adicionalmente, deben implementar procedimientos que permitan ejercer un control administrativo sobre cada uno de los activos con el fin de evitar riesgos que los puedan afectar, y así cumplir con los objetivos del control interno señalados en las normas mencionadas en los párrafos anteriores.

II. CONCEPTO 20096-131666. Obligatoriedad de reconocer el valor real del pasivo pensional por parte de la Universidad Francisco de Paula Santander

CONCEPTO 20096-131666 del 31-07-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento contable para el reconocimiento y revelación del pasivo pensional, de la reserva financiera que lo sustenta y de los gastos relacionados
	Subtema	1.1.1	Obligatoriedad de reconocer el valor real del pasivo pensional por parte de la Universidad Francisco de Paula Santander

Doctora
OLGA ASTRID OSPINA BONETH
Jefe de la Unidad de Contabilidad
Universidad Francisco de Paula Santander

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20096-131666, mediante la cual consulta el tratamiento

contable del reconocimiento del pasivo real del pasivo pensional, teniendo en cuenta que:



"1. La Universidad (...) tiene un acuerdo de pensiones (...). Estas pensiones las cancela por cinco años (...).

2. (...) según ley 30 el Icfes determinó que al gobierno nacional le correspondía (sic) el 68.4% de esas pensiones (...).

3. cuando (sic) se le paga a un jubilado se llevaba a una cuenta por cobrar el valor correspondiente al ministerio (sic) y el resto como gasto de la entidad (...)."

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 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).

Conforme con lo anterior, las entidades contables públicas empleadoras que tienen a cargo pasivos pensionales, son aquellas que han adquirido obligaciones pensionales atendiendo lo establecido en la ley o porque han suscrito acuerdos, pactos o convenciones colectivas con sus empleados obligándose a ello.

Dicho pasivo se cuantifica a través de un cálculo actuarial, el cual debe ser revelado en la información de la entidad contable pública empleadora, con independencia de que reciba recursos de otras entidades para financiar su pago. Estas entidades contables públicas empleadoras únicamente se excluyen de esta revelación cuando otra entidad ha asumido legal o contractualmente dicho pasivo.

En la Ley 30 de 1992 no encontramos el sustento de su afirmación de que al Gobierno Nacional, por mandato de la ley, le corresponde una parte de dicho pasivo. En ese orden de ideas, la Universidad Francisco de Paula Santander debe revelar y amortizar el cálculo actuarial de su pasivo pensional.

De acuerdo con lo anterior, los aportes que otras entidades contables públicas realizan para financiar el pago de los pasivos pensionales a cargo de otra entidad contable pública, se reconocen en la información contable de la entidad receptora como una Transferencia, en la Subcuenta 141314-OTRAS TRANSFERENCIAS, de la Cuenta TRANSFERENCIAS POR COBRAR con contrapartida en la Subcuenta 442801-PARA PAGO DE PENSIONES Y/O CESANTÍAS, de la Cuenta 4428-OTRAS TRANSFERENCIAS. Este reconocimiento se soporta con el acto administrativo que autoriza el traslado de dichos recursos a la entidad que los entrega y/o con el contrato de concurrencia.

En ese orden de ideas, no es procedente que la entidad contable pública empleadora, la Universidad en este caso, reconozca en su información contable una cuenta por cobrar al Gobierno Nacional por el pago de pensiones que realiza debiendo 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.

CONCLUSIÓN

Atendiendo las consideraciones expuestas se concluye que el pasivo pensional está a cargo de la entidad contable pública empleadora hasta tanto sea asumido por otra entidad bien sea por mandato legal o por acuerdo de voluntades.

Mientras dicho pasivo no sea asumido por otra entidad, la entidad contable pública empleadora deberá 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.



mm. CONCEPTO 20097-132034. Obligatoriedad de elaboración del Manual de Políticas contables por parte de las entidades públicas / contenido del mismo.

CONCEPTO 20097-132034 del 10-08-09

1-7	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	Subtema	1.1.1	Obligatoriedad de elaboración del Manual de Políticas contables por parte de las entidades públicas/contenido del mismo.
		1.1.2	Viabilidad de compilar en manuales internos las políticas del Régimen de Contabilidad Pública.
		1.1.3	Establecimiento de políticas específicas del proceso contable dentro de una entidad pública.
		1.1.4	Plazo para la implementación del Manual de Políticas Contables.
		1.1.5	Guía para la elaboración del Manual de Políticas Contables.

Doctor

JORGE HERNANDO TORRES

Profesional Especializado Oficina de Control Interno

MINISTERIO DEL INTERIOR Y DE JUSTICIA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20097-132034, en la cual consulta en relación con el Control Interno Contable, los siguientes aspectos:

1. ¿Es obligatorio por parte de las entidades públicas la elaboración del Manual de Políticas Contables que se menciona en el numeral 3.2 de la Resolución 357 de 2008?
2. En caso afirmativo ¿qué debe contener este manual?
3. ¿Qué clase de Políticas Internas puede una entidad pública establecer adicionales a las ya establecidas en el Régimen de Contabilidad Pública?
4. ¿Es necesario compilar las políticas contables del Régimen de Contabilidad Pública en un manual Interno?
5. ¿Es posible establecer políticas específicas dentro de una entidad pública dentro del proceso contable?
6. ¿Qué plazo hay para tener elaborado e implementado dicho manual?
7. Hay algún instructivo de la Contaduría General de la Nación para la elaboración de dicho manual?

CONSIDERACIONES

Para atender el punto 1) de su consulta es necesario remitimos a la sentencia C-487 expedida por la Honorable Corte Constitucional, la cual ratificó las atribuciones del Contador General de la Nación, para expedir normas de carácter obli-

gatorio y vinculante para todas las entidades del sector público, respecto del alcance de las facultades que en materia de Control Interno le corresponden al Contador General de la Nación y que están contenidas en el literal k) del artículo 3 de la Ley 298 de 1996.

El Consejo de Estado en reiterados fallos de los años 1996, 2002 y 2003, ha ratificado la competencia constitucional, legal y reglamentaria del Contador General de la Nación para expedir normas preventivas y de obligatorio cumplimiento para los diferentes servidores públicos con niveles de autoridad y responsabilidad frente al Control Interno Contable.

De otra parte, el literal d) del artículo 6 del Decreto 2145 de 1999, le asignó a la Contaduría General de la Nación la competencia para impartir las normas, políticas y directrices a que deben sujetarse los entes públicos en materia de Control Interno Contable.

Así las cosas, teniendo en cuenta que el Contador General de la Nación es la autoridad competente para expedir normas que en materia de control interno contable rigen para las entidades contables públicas, la elaboración del Manual de Políticas Contables es de carácter obligatorio.

En relación con los puntos 2) y 3) de su consulta, teniendo en cuenta el marco del Modelo Estándar de Control Interno –MECI 1000:2005- es necesario implementar controles al proceso contable público, para que la información contable de las entidades logre las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad a que se refiere el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública.



En ese orden ideas, el contenido del Manual de Políticas Contables debe estar direccionado hacia la definición de todas las políticas necesarias que permitan la obtención de información contable pública con las características cualitativas definidas en el Régimen de Contabilidad Pública, entre otras, 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.

En cuanto al punto 4) de su consulta, teniendo en cuenta que el Régimen de Contabilidad Pública-RCP compila las políticas contables de carácter general, si la entidad considera necesario, podrá compilar las políticas propias que haya definido de acuerdo con su naturaleza, basándose en las definidas en el RCP, pero sin que sea necesario compilarlas con las definidas por la Contaduría General de la Nación.

Respecto al punto 5) de su consulta, de acuerdo con lo establecido en el numeral 3.2 de la Resolución 357 de 2008, las entidades públicas deben documentar 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.

Respecto al punto 6) de su consulta, el artículo 1 del Decreto 2913 de 2007 estableció la fecha límite para implementar el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005 es el 8 de diciembre de 2008, fecha que debió ser atendida por las entidades contables públicas.

Finalmente, en relación con el punto 7), respecto a la existencia de algún instructivo de la Contaduría General de la Nación para la elaboración de dicho manual, la resolución 357 de 2008, en su anexo, establece el procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que:

1. Por ser la Resolución 357 de 2008 una norma expedida por la autoridad competente para expedir normas que en materia de control interno contable rigen para las entidades contables públicas, la elaboración del Manual de Políticas Contables es de carácter obligatorio.

2. El contenido del Manual de Políticas Contables debe estar direccionado hacia la definición de todas las políticas necesarias que permitan la obtención de información contable pública con las características cualitativas definidas en el Régimen de Contabilidad Pública, entre otras, 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.

3. Si la entidad pública considera necesario, podrá compilar las políticas establecidas para su proceso contable, basándose en las definidas en el RCP.

4. Teniendo en cuenta lo establecido en el numeral 3.2 de la Resolución 357 de 2008, es perfectamente viable que las entidades públicas definan y documenten sus políticas y demás prácticas contables.

5. El Decreto 2913 de 2007 estableció que la fecha límite para implementar el Modelo Estándar de Control Interno para el Estado Colombiano MECI 1000:2005 fue el 8 de diciembre de 2008, fecha en la que se debió implementar de igual forma el Control Interno Contable.

Respecto a la existencia de una guía para la elaboración del manual de políticas contables, la resolución 357 de 2008, en su anexo, establece el procedimiento para la implementación y evaluación del control interno contable.

nn. CONCEPTO 20097-132034. Viabilidad de compilar en manuales internos las políticas del Régimen de Contabilidad Pública

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal mm.



oo. CONCEPTO 20097-132034. Establecimiento de políticas específicas del proceso contable dentro de una entidad pública

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal mm.

pp. CONCEPTO 20097-132034. Plazo para la implementación del Manual de Políticas Contables

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal mm.

qq. CONCEPTO 20097-132034. Guía para la elaboración del Manual de Políticas Contables

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal mm.

rr. CONCEPTO 20097-132008. Reconocimiento de bienes entregados a terceros mediante contrato de comodato

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 21. Literal h.

ss. CONCEPTO 20096-130227. Mecanismos contables que permitan emitir la facturación de venta y prestación de servicios ajustados a las vigencias presupuestales.

CONCEPTO 20096-130227 del 11-08-09

CONCEPTO 20096-130227 del 11-08-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	Subtema	1.1.1 1.1.2	Mecanismos contables que permitan emitir la facturación de venta y prestación de servicios ajustados a las vigencias presupuestales. Prácticas contables requeridas para el control y registro oportuno de costos asociados a los ingresos del periodo.

Vicealmirante

DANIEL IRIARTE ALVIRA

Presidente

CORPORACIÓN DE CIENCIA Y TECNOLOGÍA PARA EL DESARROLLO
DE LA INDUSTRIA NAVAL, MARÍTIMA Y FLUVIAL -COTECMAR

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20096-130227, en la cual solicita determinar los mecanismos contables que permitan emitir la facturación de venta y prestación de servicios ajustado a las vigencias presupuestales y con ello dar cumplimiento a lo pactado contractualmente con el Ministerio de Defensa Nacional.

De otra parte solicita se hagan las recomendaciones sobre las mejores prácticas contables que se deben aplicar para el control y registro oportuno de costos asociados a los ingresos del periodo.

Se sustenta la solicitud en las dificultades que se vienen presentando en COTECMAR en relación con los costos, por cuanto

al momento de liquidar un proyecto, no se han reflejado la totalidad de los mismos, dado que muchos de los servicios o mano de obra subcontratada se liquida y factura por parte del proveedor en forma posterior a la terminación de la obra.

De igual forma se menciona la dificultad que se presenta cuando se suscriben contratos en los cuales se pactan pagos de acuerdo a "hitos o entregables" de obra que en algunos casos no necesariamente implican el recibo a satisfacción por parte de la Corporación con el proveedor, sino una inspección o avance técnico del contrato. En este caso resulta complejo para la Corporación identificar plenamente el avance financiero de tales hitos y asociarlo a la facturación de venta que entidades como el Ministerio de Defensa exige presentar dentro de las vigencias presupuestales.



CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario referenciar la normatividad contable que se ajuste a lo planteado.

En este sentido empezamos por transcribir lo señalado en el párrafo 117 del Plan General de Contabilidad Pública-PGCP, el cual en relación con el principio de devengo o causación 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”*.

Así mismo, el párrafo 118, en relación con el principio de asociación dispone 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”*.

Por su parte, el párrafo 120, respecto al 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 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”*.

De otra parte, el numeral 9.1.2.7 del Régimen de Contabilidad Pública, en relación con la norma técnica de los otros pasivos define que *“Los otros pasivos corresponden a las obligaciones originadas en la actuación por cuenta de terceros, pasivos susceptibles de convertirse en ingresos a través del tiempo y obligaciones que adquieren los fondos de garantía en su calidad de garante.* (subrayado fuera de texto).

Se reconocen por el valor recaudado y por el valor adeudado en cumplimiento de garantías.

Los pasivos diferidos se amortizarán durante los períodos en los cuales se espera que se produzca la contrapresta-

ción de bienes y servicios y cuando se revertan las diferencias temporales que los originaron. Los saldos del crédito por corrección monetaria diferida se amortizarán en la misma proporción en que se asignen los costos del activo que los originaron.

Los otros pasivos se revelan en función de la titularidad de los recursos, la probabilidad de constituir ingresos y el cumplimiento de garantías”.

En lo relacionado con los soportes de contabilidad, el numeral 9.2.1 del Régimen de Contabilidad Pública dispone en su párrafo 337 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, archivar y conservarse en la forma y el orden en que hayan sido expedidos, bien sea por medios físicos, ópticos o electrónicos.*

En relación con los manuales de políticas contables, procedimientos y funciones, el numeral 3.2 de la Resolución 357 de 2008 establece que *“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.

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”.

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta los aspectos analizados en la visita de asistencia técnica realizada por la Contaduría para este tema en las instalaciones de la Corporación, consideramos que los mecanismos contables que permiten emitir la facturación de venta y prestación de servicios ajustado a las vigencias presupuestales, para dar cumplimiento a lo pactado contractualmente con el Ministerio de Defensa Nacional, están relacionados con la definición de una política contable para el reconocimiento de los ingresos y pasivos diferidos, por parte del Consejo Directivo de la Corporación, ajustada a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública.

Esta política debe señalar con claridad, el proceder contable frente a las diferentes situaciones que se presentan para armonizar lo contractual, el flujo de caja y el reconocimiento contable. En este sentido, se debe definir cuál es el trata-



miento contable cuando los avances de las obras físicas no están correspondidos con los avances de los costos, con el valor de los anticipos recibidos y con el proceso de emisión de facturas sobre la base de las asignaciones presupuestales de las entidades contratantes de los servicios que ofrece COTECMAR, y no sobre la base del avance de estas obras.

La política definida ajustada a los lineamientos contables establecidos en el Régimen de Contabilidad Pública debe señalar que el reconocimiento de los ingresos para la Corporación se debe realizar conforme a los costos reales empleados en el proceso productivo o de prestación de servicios, y que los valores recibidos más allá de esta necesaria asociación (ingresos-costos) se deben reconocer como ingresos diferidos, es decir, recibidos por anticipado, en la subcuenta 291007-Ventas de la cuenta 2910-INGRESOS RECIBIDOS POR ANTICIPADO, los cuales deben amortizarse en la medida que se obtienen los elementos para asociarlos con los costos de producción. Esta política debe incorporarse al procedimiento contable.

Es importante tener en cuenta que cuando se aplique la política, se deben contar con los documentos soporte idóneos que sean necesarios, generados y sustentados por el área técnica correspondiente. El desarrollo de esta política debe incorporarse en el manual de procedimientos contables que elabora la entidad, en aplicación del Modelo Estándar de Control Interno y de la Resolución 357 de 2008.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que:

Los mecanismos contables que permitan emitir la facturación de venta y prestación de servicios ajustada a asignaciones presupuestales de las entidades contratantes, y dar cumplimiento a lo pactado contractualmente, con el fin de realizar el registro contable de los costos de producción asociados a los ingresos del periodo, para ejercer el control de los mismos, deben corresponder a la definición de una política contable, por parte del Consejo Directivo de la Corporación ajustada a lo establecido en el Régimen de Contabilidad Pública, que garantice el adecuado reconocimiento de los ingresos del periodo y su respectiva asociación con los costos. Los valores recibidos más allá de esta asociación deben reconocerse como ingresos recibidos por anticipado y amortizarse en la medida que se presenten los elementos para ello.

La política contable debe señalar con claridad, el proceder contable frente a las diferentes situaciones que se presentan desde el punto de vista contractual y del flujo de recursos, e incorporarse en el manual de procedimientos contables que elabora la entidad, en aplicación del Modelo Estándar de Control Interno y de la Resolución 357 de 2008.

tt. CONCEPTO 20096-130227. Prácticas contables requeridas para el control y registro oportuno de costos asociados a los ingresos del periodo.

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 24. Literal ss.

uu. CONCEPTO 20098-133066. Alcance de las funciones asignadas al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable

CONCEPTO 20098-133066 del 19-08-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	Subtema	1.1.1	Alcance de las funciones asignadas al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable.

Doctora
LINA MARÍA TAMAYO BERRÍO
Secretaría General
SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20098-133066, en la cual solicita determinar el alcance de la asesoría que presta el Comité Técnico de Sos-

tenibilidad, en el sentido de determinar si el mencionado alcance se refiere exclusivamente a establecer políticas y hacer seguimiento a las mismas, o además debe conocer de las partidas a depurar y a su vez recomendar al repre-



sentante legal la viabilidad de la depuración de las partidas consideradas al interior del mismo, previo el lleno de los requisitos que se hayan establecido en el procedimiento de depuración.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario referenciar el numeral 3 de la Resolución 357 de 2008, el cual establece los procedimientos de control interno contable que deben aplicar las entidades públicas, para garantizar la generación de información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad.

El numeral 3.1 en relación con la depuración contable permanente y sostenibilidad dispone que *"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."

Por su parte, el numeral 3.11 de la Resolución 357 de 2008, respecto al Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, establece que *"Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre*

los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, estos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público". (Subrayado fuera de texto).

En ese orden de ideas, si la entidad contable pública considera pertinente la constitución del Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, teniendo en cuenta que es una actividad de carácter potestativo para la entidad, es conveniente que en el acto de creación del mencionado comité se defina expresamente, entre otros aspectos, los cargos de quienes lo integran, se le asignen funciones, se definan los productos esperados de la gestión, las fechas de reuniones y documentos que soporten las recomendaciones realizadas.

Así las cosas, el alcance de la función asesora que cumple el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, está supeditado a las funciones que le hayan sido definidas en el acto de creación, de tal manera que es en este documento en el cual se debe plasmar, de forma clara y precisa, cuáles son las funciones y responsabilidades de todos y cada uno de los miembros del comité.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que el alcance de la asesoría que presta el Comité Técnico de Sostenibilidad para establecer políticas y hacer seguimiento a las mismas, conocer de las partidas a depurar, y a su vez recomendar al representante legal la viabilidad de la depuración de las partidas consideradas al interior del mismo, lo define el mismo ente público en el acto de creación del mencionado comité, en el cual se fijen sus funciones y responsabilidades.

vv. CONCEPTO 20097-132251. Reconocimiento de bienes como inventarios o propiedades, planta y equipo, y existencia de un espacio físico de almacén.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.6. Literal a.

ww. CONCEPTO 20097-132874. Inviabilidad de reconocer en cuentas de patrimonio los ajustes por depuración contable de ingresos de vigencias anteriores.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4815- Ajuste de ejercicios anteriores. Literal f.

xx. CONCEPTO 20098-133316. Depuración contable de rentas por cobrar, por concepto de impuestos predial y de industria y comercio

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 3105- Capital fiscal. Literal e.



yy. CONCEPTO 20098-133481. Inviabilidad de reconocimiento y revelación de deudores por ingresos no tributarios de la vigencia anterior. Soporte legal.

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal j.

zz. CONCEPTO 20095-129912. Oportunidad de los registros contables en los sistemas de información

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.3. Literal i.

aaa. CONCEPTO 20099-134434. Periodicidad para llevar a cabo las acciones de control relacionadas con la toma física de inventarios

CONCEPTO 20099-134434 del 22-09-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	Subtema	1.1.1	Periodicidad para llevar a cabo las acciones de control relacionadas con la toma física de inventarios

Doctor

JUAN CARLOS CABRERA CÓRDOBA

Subgerente Administrativo y Financiero

Artesanías de Colombia S. A.

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134434, en la cual consulta la periodicidad con que se debe llevar a cabo el inventario de productos artesanales de los diferentes puntos de venta y del almacén general de Artesanías de Colombia S. A. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

Los literales a), e) y g) del artículo 2º de la Ley 87 de 1993, en atención a los principios constitucionales que debe caracterizar la administración pública, establece como objetivos del Sistema de Control Interno: “Proteger los recursos de la organización buscando su adecuada administración ante posibles riesgos que los afecten. Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros. Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación”, 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, (...)”.

El numeral 1.1 de la Resolución 357 de 1998, 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”. (Subrayado fuera de texto).

El inciso 4º del numeral 3.2 de la citada resolución, expresa: “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”. (Subrayado fuera de texto).

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 (...) elaboración de inventario de bienes, (...)”.

Para los estados contables y demás informes que se produzcan en periodos intermedios, las entidades deben adelantar todas las acciones que sean necesarias para que se obtenga información contable confiable, relevante y com-



previsible, para lo cual observarán el procedimiento para la estructuración y presentación de los estados contables básicos del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública". (Subrayado fuera de texto).

Por su parte, el numeral 4.1, en relación con las actividades del proceso contable, señala como una de las acciones de control en la etapa de identificación, *"Realizar periódicamente toma física de inventarios y conciliación de saldos con los registros contables"*.

En este orden de ideas, la norma contable no establece una periodicidad específica para llevar a cabo las acciones de control relacionadas con la toma física del inventario, quedando a discreción de las entidades contables públicas, en razón a la responsabilidad constitucional y legal de diseñar

e implementar métodos y procedimientos de control interno, así como los manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar sus actividades.

CONCLUSIÓN

En razón a la responsabilidad constitucional y legal de las entidades de implementar sus métodos y procedimientos, así como los manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar sus actividades, se concluye que la norma contable no establece una periodicidad específica para llevar a cabo las acciones de control relacionadas con la toma física del inventario, quedando a discreción de las entidades contables públicas.

bbb. CONCEPTO 20098-133724. Manejo de cuentas auxiliares discriminadas por terceros

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.1.1.3. Literal l.

ccc. CONCEPTO 20099-134502. Depuración contable de consignaciones bancarias sin identificar

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4815- Ajuste de ejercicios anteriores. Literal h.

ddd. CONCEPTO 20099-134425. Reconocimiento de cheques girados y no cobrados

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2425- Acreedores. Literal f.

eee. CONCEPTO 20099-134541. Responsables de establecer las políticas de Control Interno Contable en las entidades contables públicas

CONCEPTO 20099-134541 del 29-09-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	Subtema	1.1.1	Responsables de establecer las políticas de Control Interno Contable en las entidades contables públicas

Doctor
 VÍCTOR JULIO ROJAS PERICO
 Profesional Especializado - Contador
 CORPORACIÓN AUTÓNOMA REGIONAL DE CHIVOR (CORPOCHIVOR)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20099-134541 en la cual consulta sobre quién es la persona responsable de establecer e incorporar las diferentes políticas de Control Interno Contable, en el proceso que se adelanta dentro de la actualización del Sistema Integrado de la Calidad.

CONSIDERACIONES

Para dar respuesta a su comunicación, debemos remitirnos al numeral 1.1 de la Resolución 357 de 2008, el cual 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". (Subrayado fuera de texto).

En relación con los procedimientos de control interno contable, el numeral de la mencionada Resolución, establece que "Con el propósito de lograr una información contable con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, las entidades públicas deben observar, como mínimo, los siguientes elementos:

3.1.(...)

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 transaccio-

nes, hechos y operaciones, y para preparar y presentar sus estados contables básicos.

*(...) En ningún caso las políticas internas y demás prácticas contables de las entidades públicas estarán en contra-
vía de lo dispuesto en el Régimen de Contabilidad Pública".*

En ese orden de ideas, tal como lo establece el procedimiento de Control Interno Contable, quien debe responder por el establecimiento e incorporación de las políticas de Control Interno Contable en la entidad contable pública, es el representante legal, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables.

Ahora bien, en caso que de acuerdo con la naturaleza y estructura de la entidad contable pública exista un órgano máximo directivo, la responsabilidad corresponde al mencionado órgano directivo y a los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que el responsable del establecimiento e incorporación de las políticas de Control Interno Contable en la entidad contable pública, es el representante legal, así como de los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables.

Si en la entidad contable pública existe un órgano máximo directivo, la responsabilidad corresponde al mencionado órgano directivo y a los directivos de primer nivel responsables de las áreas contables.

fff. CONCEPTO 20099-134732. Procedimiento para administrar los inventarios físicos en desuso u obsolescencia

CONCEPTO 20099-134732 del 08-10-09

	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
1	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación
	Subtema	1.1.1	Procedimiento para administrar los inventarios físicos en desuso u obsolescencia

Doctor

LEONEL ADRIÁN AMÓRTEGUI AVELLEDA

Director

Instituto Municipal de Vivienda Urbana y Rural (IMVIUR)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20099-134732, en la cual consulta el procedimiento administrativo para disminuir o gestionar los inventarios físicos en desuso u obsolescencia relacionados con los materiales donados por el Plan Colombia. Al respecto este Despacho se permite atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

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".



A su vez, el artículo 269 del texto constitucional determina que “En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y a 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”.

El artículo 2º de la Ley 87 de 1993, señala que “Atendiendo los principios constitucionales que deben 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. (...).

e) Asegurar la oportunidad y confiabilidad de la información y de sus registros.

g) Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación”. (Subrayado fuera de texto).

El numeral 1.1 de la Resolución 357 de 2008, 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”. (Subrayado fuera de texto).

Así mismo, el numeral 1.2 de la citada 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 Nacional de Contabilidad Pública. (...)

c. Promover la cultura del autocontrol por parte de los ejecutores directos de las actividades relacionadas con el 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”.

Por su parte, el inciso 4 del numeral 3.2 de la citada resolución, expresa: “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”. (Subrayado fuera de texto).

En este orden de ideas, la norma contable no establece un procedimiento para llevar a cabo las acciones relacionadas con la administración de los bienes en desuso u obsolescencia, quedando a discreción de las entidades contables públicas, en razón a que le corresponde a la entidad la responsabilidad constitucional y legal de diseñar e implementar métodos y procedimientos de control interno, así como los manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar sus actividades.

CONCLUSIÓN

En razón a la responsabilidad constitucional y legal de las entidades de implementar sus métodos y procedimientos, así como los manuales donde se describan las diferentes formas de desarrollar sus actividades, se concluye que la norma contable no establece un procedimiento específico para llevar a cabo las acciones relacionadas con la administración de los bienes en desuso u obsolescencia, quedando a discreción de las entidades contables públicas.

ggg. CONCEPTO 20097-132658. Tenencia, conservación y custodia de los soportes, comprobantes y libros de contabilidad

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 10.2. Literal g).

hhh. CONCEPTO 20099-133968. Depuración contable de cartera de difícil cobro

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 1475-Deudas de difícil recaudo. Literal g).



- iii. CONCEPTO 200910-135669. Procedimiento contable para reasignar el pasivo pensional a cargo de CAPRECOM como empleadora, respecto de sus trabajadores y ex trabajadores, y no al de los Fondos de reservas que esta entidad administra.

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 8. Literal p.

- jjj. CONCEPTO 200910-135888. Procedimiento para la anulación de cheques, por no cumplir con los requisitos establecidos

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4810- Extraordinarios. Literal j.

- kkk. CONCEPTO 200910-135888. Reconocimiento de las diferencias entre la información contable y el inventario físico de las propiedades, planta y equipo.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 4810- Extraordinarios. Literal j.

- III. CONCEPTO 200911-136749. Implementación de procedimientos y actividades de control interno en la verificación, evaluación y documentación de soportes de los registros contables.

CONCEPTO 200911-136749 del 15-12-09

CONCEPTO 200911-136749 del 15-12-09			
1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de Control Interno Contable y de reporte del informe anual de evaluación a la CGN.
	Subtema	1.1.1	Implementación de procedimientos y actividades de control interno en la verificación, evaluación y documentación de soportes de los registros contables
2	TÍTULO	1.	CATÁLOGO GENERAL DE CUENTAS
	Tema	1.1	3105 Capital fiscal
	Subtema	1.1.1	Eliminación saldos de deudores en los que prescribe el derecho de cobro.

Doctora

MARIELA ALZATE VILLARRAGA

Jefe de Coordinación de Contabilidad Función Recaudadora

Subdirección de Gestión de Recaudo y Cobranzas UAE - DIAN

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200911 – 136749, la cual me permito atender en el sentido en que fue formulada:

“El valor de la cuenta DEUDORES en los Estados Financieros de la entidad, Función Recaudadora al 31 de diciembre de 2008 ascendió a la suma de \$2.173.573 millones. En este valor se encuentran incluidas sumas que corresponden a saldos de vigencias 2005 y anteriores a cargo de los contribuyentes y que están registrados en el aplicativo anterior al contemplado en el nuevo modelo de gestión de la DIAN”.

“(…) el aplicativo anterior no tiene auxiliares a nivel de terceros de manera que no permite identificar uno a uno

los contribuyentes que adeudan dichas obligaciones. Sin embargo para adelantar la gestión de cobro, la entidad cuenta con otros aplicativos de cobro donde sí aparecen discriminadas, pero la sumatoria de estas obligaciones no coincide con la registrada en la contabilidad”.

“(…) dado que la misma problemática sucedía para las RENTAS POR COBRAR, la DIAN elevó solicitud expresa a la Contaduría General de la Nación, la cual fue contestada mediante el concepto No. 20087-1171143(…)”;

“en la cuenta DEUDORES se registran las resoluciones sancionatorias impuestas en el incumplimiento de la obligación principal (RENTAS POR COBRAR). Dado que la obligación principal se ajustó según lo conceptualizado en diciembre 3 de 2008, igual tratamiento se le debió dar a esta obligación accesoria (DEUDORES)”, por lo cual solicita:



1. "Conceptuar sobre la viabilidad de dar el mismo tratamiento del ajuste comunicado para los saldos de las rentas por cobrar de 2005 y anteriores a la cuenta de DEUDORES de vigencias 2005 y anteriores".
2. "Establecer el procedimiento a seguir en caso de que la Contaduría General de la Nación determine uno diferente (...)".
3. Información sobre el procedimiento contable para el registro de los documentos inconsistentes no sancionables (Artículo 43 de la Ley 962 de 2005).

CONSIDERACIONES

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".

A su vez, el artículo 269 del texto constitucional determina que "En las entidades públicas, las autoridades correspondientes están obligadas a diseñar y a 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".

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 orientarán al logro de los siguientes objetivos fundamentales: (...)

- a) 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;
- b) Velar porque todas las actividades y recursos de la organización estén dirigidos al cumplimiento de los objetivos de la entidad; (...)
- c) 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;
- e) Garantizar que el Sistema de Control Interno disponga de sus propios mecanismos de verificación y evaluación;"

En lo relacionado con los elementos para el Sistema de Control Interno, el artículo 4º de la citada 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".

El artículo 6º del mismo texto normativo, expresa que "El establecimiento y desarrollo del Sistema de Control Interno en los organismos y entidades públicas, será responsabilidad 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).

Por lo anterior, 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.

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 citada 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 Nacional de Contabilidad Pública (...).
- c. Promover la cultura del autocontrol por parte de los ejecutores directos de las actividades relacionadas con el 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".

De otra parte en aplicación del numeral 3.1 del anexo de la Resolución 357 de 2008, la entidad debe adelantar las



acciones pertinentes a efecto de depurar la información contable, así como implementar los controles para mejorar la calidad de la información y 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.”.

De otra parte la norma técnica relativa a los deudores, párrafo 156 determina “(...) 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”.

De conformidad con el catálogo general de cuentas del PGCP, la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS “representa el valor de los derechos a favor de la entidad contable pública, originados en tasas, regalías, multas, sanciones, contribuciones y concesiones, así como también los originados en intereses sobre obligaciones tributarias, entre otros”, y su dinámica señala que se acredita con “(...)

2. El valor de los ingresos no tributarios por cobrar que se extingan por causas diferentes al pago (...).”.

Así mismo la dinámica de la cuenta 3105- CAPITAL FISCAL indica: se debita con “(...) 4. El valor de las rentas por cobrar y deudores originados en actividades distintas a la producción de bienes y prestación de servicios individualizables, cuando el derecho se extinga por causas diferentes a cualquier forma de pago”.

CONCLUSIÓN

La entidad debe implementar procedimientos y actividades de control interno en lo relacionado con la 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, así como las demás dependencias del ente público, a fin de que la información contable cumpla con las características cualitativas de la información contable pública como son la confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, teniendo en cuenta que los contribuyentes pueden ser identificados mediante la realización de conciliaciones y cruces de información en los diferentes aplicativos y bases de datos que posee la entidad y adelantar así las acciones administrativas necesarias para evitar que la información contable, específicamente de los deudores de la vigencia 2005 y anteriores, revele situaciones expuestas en las consideraciones.

Ahora, si una vez agotadas las gestiones administrativas se establece que existen saldos de deudores que no corresponden a derechos, por tratarse de saldos sobre los cuales opera alguna causal relacionada con su extinción, tal como la prescripción, registrará un débito a la subcuenta 310501-NACIÓN, de la cuenta 3105-CAPITAL FISCAL, y un crédito a la subcuenta correspondiente, de la cuenta 1401-INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

Finalmente sobre el procedimiento para el reconocimiento y revelación de los documentos inconsistentes no sancionables, la CGN adelanta el estudio del tema, una vez definido será comunicado.

mmm. CONCEPTO 200911-136963. Viabilidad de eliminar de las cuentas de orden los registros del proceso de saneamiento contable por el retiro de partidas que no representan derechos exigibles para la entidad.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 8315-Activos retirados. Literal c).

nnn. CONCEPTO 200912-138487. Depuración de los saldos a favor por concepto de IVA, de los cuales no es procedente solicitar devolución o compensación.

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 5815-Ajuste de ejercicios anteriores. Literal p).



ooo. CONCEPTO 200912-137698. Obligatoriedad de constitución del Comité Técnico de sostenibilidad y aplicación de dicho proceso, en la Empresa de Renovación Urbana.

CONCEPTO 200912-137698 del 30-12-09

1	TÍTULO	1.	PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA Y DE CONTROL INTERNO CONTABLE
	Tema	1.1	Procedimiento de control interno contable y de reporte del informe anual de evaluación a la Contaduría General de la Nación.
	Subtema	1.1.1	Obligatoriedad de constitución del Comité Técnico de sostenibilidad y aplicación de dicho proceso, en la Empresa de Renovación Urbana

Doctor
NÉSTOR EUGENIO RAMÍREZ CARDONA
Gerente General
EMPRESA DE RENOVACIÓN URBANA

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200912-137698, en la cual consulta si es obligatoria la constitución del Comité Técnico de sostenibilidad contable y cómo se aplica el tema de sostenibilidad contable en la Empresa de Renovación Urbana. Sobre el particular me permito manifestarle lo siguiente:

CONSIDERACIONES**1.1. Aplicación del proceso**

El numeral 3 de la Resolución 357 de 2009, 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 los procedimientos de control interno contable que deben adoptar las entidades contables públicas con el fin de lograr que la información generada en el proceso contable público, cumpla con las características de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad, en los siguientes términos:

“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”.



1.2. Obligatoriedad de la constitución del Comité Técnico

Respecto a la obligatoriedad que le asiste a las entidades contables públicas de crear el comité técnico de sostenibilidad, el numeral 3.11 de la Resolución 357 de 2008 establece que *“Dada la característica recursiva de los sistemas organizacionales y la interrelación necesaria entre los diferentes procesos que desarrollan los entes públicos, estos evaluarán la pertinencia de constituir e integrar el Comité Técnico de Sostenibilidad Contable, como una instancia asesora del área contable de las entidades que procura por la generación de información contable confiable, relevante y comprensible.*

Lo anterior, sin perjuicio de las responsabilidades y autonomía que caracterizan el ejercicio profesional del contador público”.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que:

Aplicación del proceso

El proceso de sostenibilidad contable surge cuando la información contable de una entidad pública no refleja

su realidad financiera, económica, social y ambiental, e implica que los miembros de la administración adelanten todas aquellas acciones de carácter administrativo que sean necesarias para depurar los saldos revelados en los estados, informes y reportes contables, al igual que las acciones para implementar los controles que permitan mejorar la calidad de la información de tal forma que posea las características cualitativas de confiabilidad, relevancia y comprensibilidad de que trata el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública del Régimen de Contabilidad Pública.

1.2. Obligatoriedad de la constitución del Comité Técnico

Tal como lo establece el procedimiento para la aplicación del control interno contable, la constitución del Comité Técnico de Sostenibilidad es una decisión de carácter potestativo, mas no obligatorio, de las entidades contables públicas, para lo cual estas evaluarán la pertinencia de constituirlo e integrarlo, para que actúe como una instancia asesora del área contable en la solución de problemas que impacten el proceso contable público, y con propósitos de generación de información contable confiable, relevante y comprensible.



A large, stylized, three-dimensional letter 'C' in a dark gray color, positioned on the left side of the page. It has a white outline and a slight shadow, giving it a 3D appearance. The background consists of various geometric patterns, including a grid and wavy lines, in shades of gray.

CAPÍTULO V

Instructivos Contables



1. INSTRUCTIVO No. 5 de 2008

Instrucciones para el cierre contable de la vigencia 2008, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y la apertura del proceso contable del año 2009

a. CONCEPTO 20093-126909. Definiciones de período contable, cierre contable, ejecución de un cierre y operación contable de ajuste

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.7. Literal a.

b. CONCEPTO 20093-127026. Inviabilidad de reconocer por parte de una entidad territorial un cálculo actuarial diferente al suministrado por el Ministerio de Hacienda

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 8. Literal c.

c. CONCEPTO 20091-124503. Vigencia de la aplicación del numeral 5 del procedimiento contable en lo relacionado con el ajuste de la amortización del pasivo pensional

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 8. Literal f.

d. CONCEPTO 20092-126192. Viabilidad de aplicación del numeral 1.6.1.2 "Conciliación de Operaciones Recíprocas" del Instructivo N° 5 de 2008 a una entidad financiera

CONCEPTO 20092-126192 del 06-03-09

	TÍTULO	1.	INSTRUCTIVOS CONTABLES
1	Tema	1.1	Instructivo No. 5 de 2008
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de aplicación del numeral 1.6.1.2 "Conciliación de Operaciones Recíprocas" del Instructivo N° 5 de 2008 a una entidad financiera

Doctor

JULIO HUMBERTO RODRÍGUEZ GARCÍA

Líder Comisión de Auditoría a FIDUCOLDEX S.A.

Dirección de Vigilancia Fiscal

Contraloría Delegada para la Gestión Pública e Instituciones Financieras

Contraloría General de la República

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20092-126192, la cual me permite atender en el sentido en que fue formulada:

Solicita en su consulta el precisar si a una entidad financiera pública le es aplicable el numeral 1.6.1.2 "Conciliación de Operaciones Recíprocas" del instructivo 05 de 2008, o si por el contrario no le es aplicable.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta es necesario remitirnos al numeral 7 del CAPÍTULO III del Manual de Procedimiento, relacionado con las formas de organización y ejecución del proceso contable, adoptado por el Contador General de la Nación mediante la Resolución 356 de 2007, denomina las operaciones recíprocas como "(...) la transacción financiera que se realice entre diferentes entidades contables públicas por conceptos que pueden estar asociados con activos, pasi-

vos, patrimonio, ingresos, gastos o costos, cualesquiera sean el nivel y sector al que pertenezcan".

Ahora bien, para efectos del cierre contable de la vigencia 2008, el Contador General de la Nación expidió el Instructivo 05 del 1 de diciembre de 2008, mediante el cual impartió las instrucciones para el cierre contable de la vigencia 2008 e inicio del proceso contable del año 2009, y en lo referente a la conciliación de operaciones recíprocas el numeral 1.6.1.2 estableció que "Todas las entidades contables públicas deben efectuar permanentemente procesos de conciliación de los saldos de operaciones recíprocas entre sí, incluyendo los cortes trimestrales intermedios". (...)

Adicionalmente, el numeral 1.6.1.3 del citado instructivo con relación a la consulta del instrumento de apoyo para el reporte de operaciones recíprocas, establece que "Para realizar el análisis, conciliación y reporte de las operaciones recíprocas, las entidades contables públicas pueden consultar las reglas de eliminación (sustituto de la tabla o



matriz de correlaciones) que se encuentran publicadas en la página web de la Contaduría General de la Nación en el link http://www.contaduria.gov.co/Otros_Documentos.htm". (Subrayado fuera de texto).

Quiere decir entonces que las entidades financieras públicas están en la obligación de aplicar, a nivel de reporte, las instrucciones dadas por la Contaduría General de Nación en lo relativo a la conciliación de las operaciones recíprocas, tanto de activos, pasivos ingresos, gastos, que de conformidad con las reglas de eliminación, correspondan a operaciones recíprocas, para que se realicen las acciones de carácter administrativo tendientes a determinar las causales de las diferencias presentadas, especificando las que se originan por i) momento de la causación, ii) metodología de valoración y iii) utilización inadecuada de subcuenta contable, siendo esta última prioritaria en la conciliación con la respectiva entidad pública con quien se realizó la transacción.

También es pertinente indicar que en reiterados conceptos la Contaduría General de la Nación ha expresado que para las entidades contables públicas del sector financiero, y por tanto vigiladas por la Superintendencia Financiera, se deben aplicar las normas contables que expida dicho organismo de regulación, inspección y control en materia del reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, por lo cual, para efectos del reporte de información a la Contaduría General de la Nación, dichas entidades deberán homologar la información contable con el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 356 de 2007, procurando que la situación financiera, económica, social y ambiental por homologar guarde correspondencia en lo relacionado con los activos, pasivos, patrimonio, cuentas de orden deudoras y acreedoras, ingresos, gastos y costos, respectivamente.

CONCLUSIÓN

Dado que la Contaduría General de la Nación en reiterados conceptos ha precisado que las entidades públicas del sector financiero, vigiladas por la Superintendencia Financiera, deben aplicar las normas contables que expida dicho organismo de regulación, inspección y control en materia del reconocimiento de las transacciones, hechos y operaciones, por lo cual, para efectos del reporte de información a la Contaduría General de la Nación, dichas entidades deberán homologar la información contable con el Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos adoptado por la Contaduría General de la Nación mediante la Resolución 356 de 2007, procurando que la situación financiera, económica, social y ambiental por homologar guarde correspondencia en lo relacionado con los activos, pasivos, patrimonio, cuentas de orden deudores y acreedoras, ingresos, gastos y costos, respectivamente.

Quiere decir entonces que las entidades financieras públicas están en la obligación de aplicar, a nivel de reporte, las instrucciones dadas por la Contaduría General de la Nación en lo relativo a la conciliación de las operaciones recíprocas, tanto de activos, pasivos, ingresos, gastos, que de conformidad con las reglas de eliminación correspondan a operaciones recíprocas, para que se realicen las acciones de carácter administrativo tendientes a determinar las causales de las diferencias presentadas, especificando las que se originan por i) momento de la causación, ii) metodología de valoración, y iii) utilización inadecuada de subcuenta contable, siendo esta última prioritaria en la conciliación con la respectiva entidad pública con quien se realizó la transacción.

- e. CONCEPTO 200910-135966. Valor a reportar por operaciones recíprocas por convenios suscritos cuando la entidad tiene un saldo y la otra entidad un valor diferente, dado que aún no ha contabilizado la legalización

Ver: IV. Procedimientos Contables y de Control Interno. Numeral 20. Literal e.



2. INSTRUCTIVO No. 6 de 2009

Instrucciones para el reconocimiento y revelación de los activos de menor cuantía para el periodo contable 2009

Activos de menor cuantía

a. CONCEPTO 20098-133083. Factibilidad de reconocer como gasto bienes adquiridos por cuantía superior a 0.5 SMLMV

CONCEPTO 20098-133083 del 19-08-09			
---	--	--	--

1	TÍTULO	1.	INSTRUCTIVOS CONTABLES
	Tema	1.1	Instructivo No. 6 de 2009
	Subtema	1.1.1	Factibilidad de reconocer como gasto bienes adquiridos por cuantía superior a 0.5 SMLMV

Doctor
GILBERTO RODRÍGUEZ DAZA
Gerente
Hospital Nazareth-ESE, Nivel I

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20098-133083, en la cual consulta si la compra de cuatrimotos puede registrarse contablemente como un gasto, teniendo en cuenta que supera *“el valor de un millón ciento ochenta y ocho mil ciento cincuenta pesos (\$1.188.150) de acuerdo resolución 1063 de 2008 expedida por la DIAN (para compra de activos y depreciarlos en el mismo período)”*. (Sic).

Al respecto me permito atender su solicitud en los siguientes términos:

CONSIDERACIONES

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 Contables 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, 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.*

El Instructivo 6 de 2009, del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, indica que *“(…) para el año*

2009 las entidades contables públicas podrán registrar, afectando directamente el gasto, los bienes que sean adquiridos por un valor inferior o igual a la suma de doscientos cuarenta y ocho mil cuatrocientos cincuenta pesos (\$248.450)”.

Así las cosas, el procedimiento contable es taxativo al señalar que las entidades contables públicas registran como gastos los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio (0.5) salario mínimo mensual legal vigente; y de acuerdo con el referido instructivo para el año 2009 corresponde a la suma de doscientos cuarenta y ocho mil cuatrocientos cincuenta pesos (\$248.450.00).

Ahora bien, el numeral 10 del Capítulo III del Título II del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública establece que *“La Vida útil de un activo depreciable o amortizable debe definirse por parte de la entidad contable pública, considerando los beneficios económicos futuros o el potencial de servicio del activo. Cuando se utilicen los métodos de depreciación de Línea Recta, Suma de los Dígitos de los Años o Doble Tasa sobre Saldo Decreciente, pueden tomarse como referencia las siguientes vidas útiles”*. (Subrayado fuera de texto).

En este orden de ideas, se colige que es potestad de la entidad contable pública la definición de la vida útil de los bienes, considerando los beneficios económicos futuros o potencial de servicios del activo, que para el caso concreto se relaciona con las zonas en donde se llevarán a cabo las actividades, su difícil acceso por las condiciones climáticas y la ubicación geográfica.

CONCLUSIÓN

De las consideraciones expuestas, se concluye que los bienes adquiridos por un valor inferior o igual a medio



(0.5) salario mínimo mensual legal vigente, correspondiente a la suma de doscientos cuarenta y ocho mil cuatrocientos cincuenta pesos (\$248.450) para el año 2009, se registra como gasto. En consecuencia, las cuatrimotos se registran como activo teniendo en cuenta que individualmente superan el valor establecido para ser reconocido como gasto.

Así mismo, es potestad de la entidad contable pública la definición de la vida útil de los bienes, considerando los beneficios económicos futuros o potencial de servicios del activo, que para el caso concreto se relaciona con las zonas en donde se llevarán a cabo las actividades, su difícil acceso por las condiciones climáticas y la ubicación geográfica.

b. CONCEPTO 20098-133083. Factibilidad de reconocer como gasto bienes adquiridos por cuantía superior a 0.5 SMLMV

Ver: II. Marco Conceptual. Numeral 9.7. Literal a.

3. INSTRUCTIVO No. 7 de 2008

Activos vendidos al sector privado

a. CONCEPTO 20095-130077. Inviabilidad de presentar el formato CGN2009.009 denominado "ACTIVOS VENDIDOS AL SECTOR PRIVADO", establecido en el Instructivo N° 7 de 2009, por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, por los remates de bienes considerados chatarra y las permutas de bienes como activos enajenados

CONCEPTO 20095-130077 del 25-06-09			
1	UNIDAD	1.	INSTRUCTIVOS CONTABLES
	Tema	1.1	Instructivo N° 7 de 2009
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de presentar el formato CGN2009.009 denominado "ACTIVOS VENDIDOS AL SECTOR PRIVADO", establecido en el Instructivo N° 7 de 2009, por parte de la Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá, por los remates de bienes considerados chatarra y las permutas de bienes como activos enajenados

Doctora

EVANGELINA RODRÍGUEZ CONTRERAS

Directora Financiera de Contabilidad

ESP Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá

ANTECEDENTES

Respecto a su comunicación radicada con el expediente 20095-130077, mediante la cual consulta si los remates de bienes considerados chatarra y las permutas de bienes se deben considerar como activos vendidos, en el contexto del Instructivo 7 de 2009 relacionado con la presentación del formato CGN2009.009 denominado "ACTIVOS VENDIDOS AL SECTOR PRIVADO", me permito informarle:

CONSIDERACIONES

El Instructivo se encuentra dirigido a los representantes legales, jefes de áreas financieras, de control interno, jefes de contabilidad y contadores de las entidades de la administración central territorial.

En ese orden de ideas, siendo la ESP Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá una entidad descentralizada del nivel territorial, no está obligada a diligenciar el formato referido.

Por otra parte, la información solicitada a través del Instructivo referenciado está sustentada en lo establecido en el numeral 7 del artículo 2° de la Ley 549 de 1999: "ARTÍCULO 2°. Recursos para el pago de los pasivos pensionales. Se destinarán a cubrir los pasivos pensionales los siguientes recursos: (...) 7. A partir del 1° de enero del año 2000, el 15% de los ingresos producto de la enajenación al sector privado de acciones o activos de las entidades territoriales. (Subrayado fuera de texto).

El término Enajenación ha sido definido como "Es la transferencia del dominio de una persona a otra. Dentro del



nombre genérico de enajenación, se comprenden la venta, la permuta, la donación, y en una palabra, todas las formas de transmisión de bienes y derechos. (...)”. BOHÓRQUEZ BOTERO, Luis Fernando y Jorge Iván. *Diccionario Jurídico Colombiano*. Tomo 1. Quinta edición. Editora Jurídica Nacional. Colombia. 2003.

CONCLUSIÓN

Los remates de bienes considerados chatarra y las permutas de bienes se consideran activos enajenados, en el contexto

del Instructivo 7 de 2009 relacionado con la presentación del formato CGN2009.009 denominado “ACTIVOS VENDIDOS AL SECTOR PRIVADO”.

No obstante, este instructivo está dirigido a las entidades territoriales del orden central, de tal manera que siendo la ESP Empresa de Acueducto y Alcantarillado de Bogotá una entidad descentralizada del nivel territorial, no está obligada a diligenciar el formato referido.

4. INSTRUCTIVO No. 9 de 2009

Instrucciones para el cierre contable de la vigencia 2009, el reporte de información a la Contaduría General de la Nación y la apertura del proceso contable del año 2010

a. CONCEPTO 200912-137847. Periodicidad para la reclasificación de pasivos estimados

Ver: III. Catálogo General de Cuentas. Cuenta 2505- Salarios y prestaciones sociales. Literal g).





CAPÍTULO VI

Boletín de
Deudores Morosos
del Estado



1. CERTIFICACIÓN DEL BDME PARA SUSCRIBIR CONTRATOS O POSESIÓN PARA CARGOS PÚBLICOS

- a. CONCEPTO 20094-128165. Inviabilidad de exigir la presentación del certificado del Boletín de deudores Morosos del Estado, para celebrar contratos o dar posesión para el ejercicio de cargos públicos.

CONCEPTO 20094-128165 del 06-05-09

1	TÍTULO	1.	BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO
	Tema	1.1	Certificación del BDME para suscribir contratos o posesión para cargos públicos
	Subtema	1.1.1	Inviabilidad de exigir la presentación del certificado del Boletín de deudores Morosos del Estado, para celebrar contratos o dar posesión para el ejercicio de cargos públicos

Doctora
CIELO LOAIZA URIBE
Secretaria
JUZGADO TREINTA Y TRES ADMINISTRATIVO
CIRCUITO JUDICIAL DE BOGOTÁ

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 20094-128165 mediante la cual solicita concepto sobre la necesidad de solicitar el Certificado del Boletín de Deudores Morosos del Estado para suscribir un contrato con una entidad pública o para tomar posesión en un cargo público.

CONSIDERACIONES

Con el fin de atender su consulta, debemos remitirnos al parágrafo 3° del artículo 4° de la Ley 716 de 2001, el cual estableció que *“Cada entidad deberá publicar semestralmente un boletín, en medios impresos o magnéticos, que contenga la relación de todos los deudores morosos que no tengan acuerdo de pago vigente de conformidad con las normas establecidas para el efecto. Las personas que aparezcan relacionadas en el Boletín de deudores morosos no podrán celebrar contratos con el Estado, ni tomar posesión de cargos públicos, hasta tanto no demuestren la cancelación de la totalidad de las obligaciones contraídas con el Estado o acrediten la vigencia de un acuerdo de pago. La vigilancia del cumplimiento de lo aquí estipulado estará a cargo de la Contraloría General de la República”*.

El mencionado parágrafo 3° del artículo 4° fue modificado y adicionado por el artículo 2° de la Ley 901 de 2004 en los siguientes términos: *“Parágrafo 3°. Las entidades estatales para relacionar las acreencias a su favor pendientes de pago deberán permanentemente, en forma semestral, elaborar un boletín de deudores moroso, cuando el valor de las acreencias supere un plazo de seis (6) meses y una cuantía mayor a cinco (5) salarios mínimos legales vigentes. Este boletín deberá contener la identificación plena del deudor moroso, bien sea persona natural o jurídica, la identificación y monto del acto generador de la obligación,*

su fecha de vencimiento y el término de extinción de la misma.

Las personas que aparezcan relacionadas en este boletín no podrán celebrar contratos con el Estado, ni tomar posesión de cargos públicos, hasta tanto demuestren la cancelación de la totalidad de las obligaciones contraídas o acrediten la vigencia de un acuerdo de pago.

El boletín será remitido al Contador General de la Nación durante los primeros diez (10) días calendario de los meses de Junio y Diciembre de cada anualidad fiscal. La Contaduría General de la Nación consolidará y posteriormente publicará en su página Web el boletín de deudores morosos del Estado, los días 30 de julio y 30 de enero del año correspondiente.

La Contaduría General de la Nación expedirá los certificados de que trata el presente parágrafo a cualquier persona natural o jurídica que lo requiera. Para la expedición del certificado el interesado deberá pagar un derecho igual al tres por ciento (3%) del salario mínimo legal mensual vigente. Para efectos de celebrar contratos con el Estado o para tomar posesión del cargo será suficiente el pago de derechos del certificado e indicar bajo la gravedad del juramento no encontrarse en situación de deudor moroso con el erario o haber suscrito acuerdos de pago vigentes.

La Contraloría General de la República y demás órganos de control fiscal verificarán el cumplimiento por parte de las entidades estatales de la presente obligación”. (Subrayado fuera de texto).

Ahora bien, y con el fin de cumplir con lo definido en la ley, la Contaduría General de la Nación expidió la Circular Externa 059 de 2004, la cual en el numeral 4.6 definió el Certificado



del Boletín de Deudores Morosos del Estado como el "*Documento expedido por la Contaduría General de la Nación, en el cual se hace constar que una persona natural o jurídica se encuentra o no incluida en el BDME, con base en la información reportada por los entes públicos. Dicho certificado tiene vigencia de tres (3) meses, contados a partir de la fecha de su expedición, y debe ser solicitado a través de la entidad pública con la cual se requiera contratar o tomar posesión de un cargo público, según corresponda*".

Posteriormente, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 3361 de 2004 y en su artículo 7º, respecto a la vigencia del certificado, dispuso que "*El certificado del Boletín de Deudores Morosos del Estado que expide la Contaduría General de la Nación tendrá una vigencia de Tres (3) meses a partir de su expedición*".

Finalmente, el 25 de octubre de 2005, mediante Sentencia C-1083 de 2005, la Corte Constitucional declaró inexecutable los incisos 2º y 4º del parágrafo 3º del artículo 2º de la Ley 901 de 2004, dejando sin sustento jurídico la obligatoriedad exigir el Certificado de Deudor Moroso del Estado.

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta lo definido por la Corte Constitucional, no es necesario que las entidades públicas para celebrar contratos o dar posesión para el ejercicio de cargos públicos soliciten la presentación del certificado del Boletín de Deudores Morosos del Estado, y como consecuencia no existen efectos jurídicos para los servidores públicos que no realicen la solicitud del certificado.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que como la Corte Constitucional declaró inexecutable los incisos 2º y 4º del parágrafo 3º del artículo 2º de la Ley 901 de 2004, no es necesario que las entidades públicas, para celebrar contratos o dar posesión para el ejercicio de cargos públicos, soliciten la presentación del certificado del Boletín de Deudores Morosos del Estado, y como tal no existen consecuencias jurídicas para los servidores públicos que omitan solicitar el certificado.

2. ENTIDADES OBLIGADAS A REALIZAR EL REPORTE DEL BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO

- a. CONCEPTO 20095-130160. Viabilidad de que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo realice el reporte del Boletín de Deudores Morosos del Estado, por los derechos de cobro trasladados por la Superintendencia de Industria y Turismo

CONCEPTO 20095-130160 del 09-07-09

1	TÍTULO	1.	BOLETIN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO
	Tema	1.1	Entidades obligadas a realizar el reporte del Boletín de Deudores Morosos del Estado
	Subtema	1.1.1	Viabilidad de que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo realice el reporte del Boletín de Deudores Morosos del Estado, por los derechos de cobro trasladados por la Superintendencia de Industria y Turismo

Doctora
LUCÍA MANCERA SIERRA
Contadora
SUPERINTENDENCIA DE INDUSTRIA Y COMERCIO

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente número 20095-130160, en la cual consulta cuál es la entidad que debe reportar la información del Boletín de Deudores Morosos del Estado – BDME, teniendo en cuenta que cuando se otorgó personería jurídica a la Superintendencia de Industria y Comercio, se realizó el traslado del valor de las multas e intereses pendientes de cobro al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta, nos debemos referir al parágrafo 3º del artículo 4º de la Ley 901 de 2004, el cual en relación con la elaboración del Boletín de Deudores Morosos del Estado establece que "*Las entidades estatales para relacionar las acreencias a su favor pendientes de pago deberán permanentemente, en forma semestral, elaborar un boletín de deudores morosos cuando el valor de las acreencias supere un plazo de seis (6) meses y una cuantía mayor a*



cinco (5) salarios mínimos legales vigentes. Este boletín deberá contener la identificación plena del deudor moroso, bien sea persona natural o jurídica, la identificación y monto del acto generador de la obligación, su fecha de vencimiento y el término de extinción de la misma”.

Respecto a las acreencias objeto de reporte, el artículo 6º de la Resolución 140 de 2009 dispuso que *“Para todos los efectos del proceso de reporte y consolidación de la información del BDME, las acreencias a favor del Estado serán las que correspondan a los saldos de los derechos causados y revelados, a una fecha de corte, en las subcuentas de los grupos 13-Rentas por Cobrar y 14-Deudores, del Catálogo General de Cuentas del Manual de Procedimientos del Régimen de Contabilidad Pública, así como los valores revelados en las subcuentas 831535-Rentas por cobrar y 831536-Deudores, de la cuenta 8315-Activos Retirados, del grupo 8-Cuentas de Orden Deudoras, que representan derechos que han sido retirados de las subcuentas de los grupos del activo anteriormente señalados, cuya posibilidad de recuperación es incierta, pero que aún prestan mérito ejecutivo y la entidad los controla en estos conceptos.*

El valor absoluto de los cinco (5) SMMLV de las acreencias reportadas por las entidades estatales será el que corresponda a la sumatoria de la obligación principal y los demás valores accesorios originados como consecuencia de la misma, tales como intereses corrientes, intereses de mora, comisiones, sanciones, entre otros”. (Subrayado fuera de texto).

Respecto a los responsables de la información reportada, el artículo 14 de la Resolución 140 de 2009 establece que

“El representante legal y el contador público que tenga a su cargo la contabilidad de la entidad contable pública serán responsables del cumplimiento de la aplicación de los procedimientos relacionados con el suministro de la información reportada en el BDME, así como del contenido, permanencia y actualización de la información contenida en dicho reporte”. (Subrayado fuera de texto).

De lo anterior se infiere que la responsabilidad de realizar el reporte del Boletín de Deudores Morosos del Estado corresponde a la entidad que revele en su información contable las acreencias que cumplan con las condiciones definidas en la ley para catalogar a una persona como deudor moroso del Estado, de tal manera que como la Superintendencia de Industria y Comercio trasladó los saldos de sus acreencias y correspondientes intereses al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, es a este último que le atañe la responsabilidad de realizar el reporte.

CONCLUSIÓN

En atención a las consideraciones expuestas, se concluye que como la Superintendencia de Industria y Comercio trasladó los saldos de sus acreencias y correspondientes intereses al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, entonces la responsabilidad de realizar el reporte del Boletín de Deudores Morosos del Estado, corresponde al mencionado Ministerio, ya que es la entidad que revela en su información contable las acreencias que cumplen con las condiciones definidas en la ley para catalogar a una persona como deudor moroso del Estado.

3. PARÁMETROS PARA EL ENVÍO DE INFORMACIÓN A LA CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN RELACIONADA CON EL BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO (BDME)

- a. CONCEPTO 200910-135656. Cancelación de saldos prescritos de deudores morosos registrados en cuentas de orden

CONCEPTO 200910-135656 del 30-11-09			
1	TÍTULO	1.	BOLETÍN DE DEUDORES MOROSOS DEL ESTADO
	Tema	1.1	Parámetros para el envío de información a la Contaduría General de la Nación relacionada con el <i>Boletín de Deudores Morosos del Estado (BDME)</i>
	Subtema	1.1.1	Cancelación de saldos prescritos de deudores morosos registrados en cuentas de orden

Doctor
ÁLVARO PEDRAZA ÁVILA
Contabilidad y Presupuesto
Instituto de Desarrollo de Arauca (IDEAR)

ANTECEDENTES

Me refiero a su comunicación radicada con el expediente 200910-135656, en la cual informa que *“Actualmente,*

existen deudores morosos, de los cuales se les castigó la deuda y están reportados que no tienen voluntad de pagar; sin embargo, están solicitando mediante derecho de petición que los retiren del BDME, ya que la deuda está



prescrita y manifestando que la entidad nunca les cobró, etc.". Por lo anterior, se consulta:

1. Si la entidad puede retirar del *Boletín de Deudores Morosos* los deudores que nunca pagaron, así como de las Cuentas de Orden Deudoras y del *software* de cartera.
2. Si se puede expedir el correspondiente paz y salvo, y
3. Si se pueden devolver las garantías hipotecarias.

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

CONSIDERACIONES

Para atender su consulta relativa a si se pueden retirar del *Boletín de Deudores Morosos* los deudores que nunca pagaron y al tiempo retirarlos de las Cuentas de Orden Deudoras y del *software* de cartera, debemos remitirnos al parágrafo 3° del artículo 2° de la Ley 901 de 2004, que establece: "*Las entidades estatales para relacionar las acreencias a su favor pendientes de pago deberán permanentemente, en forma semestral, elaborar un boletín de deudores morosos, cuando el valor de las acreencias supere un plazo de seis (6) meses y una cuantía mayor a cinco (5) salarios mínimos legales vigentes. Este boletín deberá contener la identificación plena del deudor moroso, bien sea persona natural o jurídica, la identificación y monto del acto generador de la obligación, su fecha de vencimiento y el término de extinción de la misma*". (Su-brayado fuera de texto).

De otra parte, el artículo 3 de la Resolución 531 de 2009, relacionado con el reporte de acreencias a favor del Estado, dispone en el inciso 3 que "*En todo caso, las acreencias reportadas en el BDME deben ser ciertas, reconocidas y en firme a favor del Estado, aceptadas por la persona natural o jurídica, y que no estén siendo objeto de discusión en vía*

gubernativa, en la jurisdicción ordinaria o contenciosa, ni en proceso de responsabilidad fiscal".

CONCLUSIÓN

Con base en lo expuesto, se concluye que corresponde a la entidad o la autoridad competente evaluar y determinar si las acreencias sobre las cuales las personas alegan la prescripción del derecho cumplen con los criterios para ser declaradas prescritas. Si ese fuere el caso, no deben relacionarse semestralmente en el *BDM*, teniendo en cuenta que las acreencias reportadas deben ser ciertas, reconocidas y en firme a favor de la entidad territorial y que no deben estar siendo objeto de discusión en la vía gubernativa.

En este orden de ideas, los derechos prescritos no se consideran derechos ciertos de cobro, y por lo tanto no deben re clasificarse a las Cuentas de Orden Deudoras. Los valores prescritos que se encuentran re clasificados en estas cuentas deben cancelarse, toda vez que los montos revelados en las subcuentas 831535-Rentas por cobrar y 831536-Deudores, de la cuenta 8315-ACTIVOS RETIRADOS, representan derechos ciertos que han sido retirados de las subcuentas de los grupos 13-RENTAS POR COBRAR y 14-DEUDORES, cuya posibilidad de recuperación es incierta, pero que aún prestan mérito ejecutivo, la entidad los controla en estos conceptos, y por lo tanto deben ser reportadas.

Finalmente, en cuanto a la expedición del paz y salvo y la devolución de las garantías hipotecarias, me permito informarle que como su solicitud se refiere a una situación administrativa y no de interpretación de normas y registros contables que son de competencia del Contador General de la Nación, este Despacho se abstiene de pronunciarse sobre el particular, de acuerdo con lo expresado en el artículo 33 del Código Contencioso Administrativo, que establece que las consultas para efectuar a las autoridades deben tener relación con las materias a su cargo.



CONTADURÍA
GENERAL DE LA NACIÓN

**Doctrina
Contable Pública
Compilada
2009**

ISBN: 978-958-98974-5-4



9 789589 897454